

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 23.03.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19.02.2016 EN Nr betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt und Parteivorbringen

1.1. Mietvertrag vom 30.01.2014

Zwischen der Bf. (Beschwerdeführerin), als Vermieterin, und der XY, als Mieterin, wurde am 30.01.2014 ein Mietvertrag abgeschlossen. Der Inhalt lautet auszugsweise:

"...

I. SACH- UND RECHTSLAGE

(1) „Bf. ist derzeit aufgrund des Sacheinlagevertrags vom 11.10.2013 außerbücherliche Miteigentümerin der Liegenschaft EZ KG mit dem Grundstück Nr. 000/00 im grundbücherlichen Gesamtausmaß von 5.047 m². Diese Liegenschaft ist mit dem ehemaligen Eich- und Vermessungsamt bebaut.

(2) Der Vermieter beabsichtigt den vorgenannten Gebäude-Altbestand einer Generalsanierung samt Zu- und Umbau und DG-Ausbau zu unterziehen und im Zuge dessen nicht nur die vertragsgegenständliche Seniorenresidenz („Residenz X“) sondern auch Wohnungen, Geschäftsräume (z.B. Ärztezentrum) sowie eine Räumlichkeit mit KFZ-Abstellplätzen zu schaffen.

An der Seniorenresidenz sowie an sämtlichen Wohnungen, Geschäftsräumen und KFZ-Abstellplätzen in der Tiefgarage wird nach Abschluss der Bauarbeiten und Vorliegen einer endgültigen, auf den tatsächlich errichteten Objekten und Nutzflächen basierenden Nutzwertberechnung Wohnungseigentum begründet werden.

Die Generalsanierung samt Um-, Zu- und Ausbauten erfolgt völlig frei finanziert, sohin ohne Inanspruchnahme einer Wohnbauförderung und damit auch ohne jedwede wohnbauförderungsrechtliche Beschränkung der späteren Nutzung der jeweiligen Wohnungseigentumsobjekte.

(3) Der Mieter entwickelt neue Wohnformen für das Alter und bietet Dienstleistungen für die ältere Generation an. Der Mieter wird auf Basis dieses Vertrages und des Angebots- und Betriebskonzept Beilage ./1 die vorgenannte Seniorenresidenz als Mieter übernehmen und nach den neuesten Erkenntnissen im Bereich „Leben und Wohnen im Dritten Alter“ qualitativ hochwertig betreiben.

...

II. MIETOBJEKT

(1) Der Vermieter vermietet und der Mieter mietet als ein einheitliches Mietobjekt

a) die nach den Bestimmungen dieses Vertrages zu errichtende Seniorenresidenz bestehend aus den in den Plänen Beilage ./2 als

MF-G1 Seniorenresidenz (im engeren Sinn)

MF-G1 Restaurant

MF-G1 Außenraum (gemeint ist die Fläche im Innenhof)

MF-G1 Balkon

MF-G1 Loggia

MF-G1 Terrasse sowie

MF-G1 Bibliothek

MF-G1 Seminarraum

bezeichneten Flächen im Erdgeschoß bis zum 4. Obergeschoß, sowie im 1. Untergeschoß (im folgenden gemeinsam: Seniorenresidenz),

im Gesamtausmaß von insgesamt ca. 6.630,00 m²,

b) die KFZ-Abstellplätze Nrn. 1; 2; 3; 12; 13 und 14 in der Tiefgarage; dies jedoch unter der Bedingung, dass der Vermieter diese Anzahl an KFZ-Stellplätzen zulässigerweise erwerben darf (§ 5 Abs. 2 WEG).

...

(3) Auf das Mietobjekt gemäß Absatz (1) entfallen nach derzeitigem Planungsstand insgesamt 5071/17.710 Anteile an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft.

Bei diesen Liegenschaftsanteilen handelt es sich um die nach der derzeit vorliegenden Nutzwertberechnung auf die Wohnungseigentumsobjekte, aus denen das Mietobjekt bestehen wird, entfallenden Mindestanteil (Nutzwert) gemäß § 8 Wohnungseigentumsgesetz (WEG 2002), wobei diese Liegenschaftsanteile nach Baufertigstellung und Feststehen der zu errichtenden Nutzflächen und Objekte einer sodann auf dieser Basis einzuholenden neuerlichen und endgültigen, den Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes entsprechenden Nutzwertberechnung anzupassen sein werden. Mit diesen, sohin allenfalls noch gemäß einem endgültigen Nutzwertgutachten zu berichtenden, Liegenschaftsanteilen wird sodann Wohnungseigentum an den Wohnungseigentumsobjekten, aus denen die Seniorenresidenz bestehen wird, und den KFZ-Abstellplätzen verbunden werden.

...

III. VERTRAGSDAUER

(1) Das Mietverhältnis beginnt mit dem Entstehen der Übernahmeverpflichtung des Mieters gemäß Pkt. IV, 3). Das Mietverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

(3) Der Vermieter ist berechtigt, den Mietvertrag ausschließlich bei Vorliegen der Kündigungsgründe gemäß MRG unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsletzten aufzukündigen.

Der Mieter ist jederzeit berechtigt das Mietverhältnis unter Einhaltung einer fünfjährigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsletzten aufzukündigen, frühestens jedoch mit Wirkung zum Ablauf des 240. vollen Kalendermonats nach Beginn des Mietverhältnisses (Kündungsverzicht). Diese Dauer des Kündungsverzichts verlängert sich um jenen

Zeitraum in dem der Mieter die im Punkt V. Abs. (1) lit. a) bis c) geregelte Möglichkeit zur Reduktion des Mietzinsen Anspruch nimmt.

Das Recht des Vermieters zur Auflösung des Bestandvertrages gemäß § 1118 ABGB bleibt unberührt.

(4) Dem Verhalten des Mieters ist das Verhalten seiner Dienstnehmer zuzurechnen; das Verhalten seiner Lieferanten und der Bewohner des Seniorenresidenz dann, wenn er deren Verhalten entweder veranlasst hat oder trotz schriftlicher Aufforderung nicht sofort alle rechtlich möglichen Maßnahmen ergreift, um Abhilfe zu schaffen und Wiederholungen von Verstößen zu vermeiden.

(5) Eine Beendigung des Mietvertrages vor dem Ablauf der Dauer des Kündigungsverzichts aus Gründen, die in der Sphäre des Mieters liegen, ist hinsichtlich der Ersatzansprüche des Vermieters einer Beendigung infolge schuldhaften Verhaltens des Mieters gleichgestellt.

(6) Der Mieter ist berechtigt, das Mietverhältnis mit sofortiger Wirkung aufzulösen,

- a) bei einer schwerwiegenden Vertragsverletzung, die der Vermieter trotz schriftlicher Abmahnung unter Setzung einer angemessenen Nachfrist durch den Mieter fortsetzt,
- b) wenn eine Übergabe des Mietobjektes an ihn aus vom Vermieter zu vertretenden Gründen nicht bis 31.12.2017 erfolgt,
- c) wenn das Mietobjekt ohne Verschulden des Mieters aufgrund einer rechtskräftigen behördlichen Entscheidung wegen des Gebäudezustandes oder des Zustandes der haustechnischen Einrichtung nicht mehr als Seniorenresidenz verwendet werden darf,
- d) wenn aus vom Vermieter zu vertretenden Gründen innerhalb von 12 Monaten ab Übergabe des Mietobjekts die für den Betrieb erforderlichen behördlichen Bewilligungen nicht erlangt werden können.

IV. ÜBERGABE DES MIETOBJEKTS

(1) Die Übergabe des Mietobjektes an den Mieter ist für ca. Herbst 2015 vorgesehen. ...

V. MIETENTGELT

(1) Der Mietzins für das Mietobjekt gemäß Punkt II.(1) beträgt monatlich netto EUR 100.000,00 und ist im Voraus zu bezahlen.

Im Hinblick auf Punkt II.(2) errechnet sich der Mietzins für das Mietobjekt gemäß Punkt II.1)

a) wie folgt:

MF-G1 Erdgeschoß bis 4.Obergeschoß: 5316,49 m² à EUR 16,00

MF-G1 Untergeschoß Keller 314,70 m² à EUR 7,00

MF-G1 Restaurant 385,97 m² à EUR 16,00

MF-G1 Untergeschoß Restaurant 128,95 m² à EUR 12,55

MF-G1 Außenraum 123,72 m² à EUR 0,00

MF-G1 Balkon 110,84 m² à EUR 8,30

MF-G1 Loggia 99,45 m² à EUR 16,00

MF-G1 Terrasse 53,29 m² à EUR 8,20

Bibliothek 33,99 m² à EUR 16,00

Seminarraum 56,85m² à EUR 16,00

Im Hinblick auf Punkt II.(2) errechnet sich der Mietzins für das Mietobjekt gemäß Punkt II.(1) b) wie folgt:

Monatlich netto EUR 90,00 je KFZ-Stellplatz

Der Mieter erhält (unabhängig von der Auslastung) eine Reduktion des Mietzinses

- a) um 50 % für das erste Betriebsjahr;*
- b) um 30 % für das zweite Betriebsjahr;*
- c) um 20 % für das dritte Betriebsjahr.*

Ab dem vierten Betriebsjahr erfolgt jedenfalls keine Reduktion mehr.

Ein Betriebsjahr im Sinne dieses Vertrages dauert 12 Monate. Das erste Betriebsjahr beginnt mit dem Beginn der Mietzinszahlungspflicht des Mieters gemäß Absatz 8).

....

(3) Neben dem Mietzins hat der Mieter ab Übergabe des Mietobjekts über Vorschreibung die auf das Mietobjekt anteilig entfallenden Betriebs- und Verwaltungskosten gemäß dem Betriebs- und Nebenkostenkatalog der §§ 21 bis 24 MRG, sohin inklusive Hausversicherungen und zwar auch gegen die Risiken Glasbruch, Sturmschäden und Leitungswasserschaden, öffentl. Abgaben, besondere Aufwendungen für die Gemeinschaftsanlagen und -einrichtungen etc. (im folgenden gemeinsam: Betriebskosten) zu bezahlen.

Der Mieter hat zustimmend zur Kenntnis genommen, dass die Liegenschaften samt Wohnhausanlage angemessen gegen Brandschaden (Feuerversicherung), gegen die gesetzliche Haftpflicht des Hauseigentümers (Haftpflichtversicherung) und gegen Leitungswasserschäden (einschließlich Korrosions-, Dichtungs-, Verstopfungsschäden,

Schäden an Ventilen, Siphonen, Rohrreinigungskosten) versichert und die Kosten dieser Versicherungen dem Mieter als Betriebskosten weiterverrechnet werden....

(5) Festgehalten wird, dass die vom Mieter direkt verursachten Kosten, d.h. die individuellen Verbrauchs- und Bewirtschaftungskosten des Mieters (wie z.B. Strom, Telefon, Heiz- und Warm- sowie Kaltwasserbezug...), vom Mieter ab Übergabe des Mietobjektes gesondert, und zwar nach Möglichkeit selbst und direkt, soweit jedoch eine zwingende gesetzliche Regelung der Kostenzuordnung zum Mietobjekt (derzeit gemäß Heizkostenabrechnungsgesetz) anwendbar ist, entsprechend dieser, zu bezahlen sind.

(6) Zur Deckung der in den vorstehenden Punkten angeführten Betriebs- und sonstigen Nebenkosten werden dem Mieter zusammen mit dem Mietzins nach Erfahrung geschätzte Akonto-Beträge gegen nachträgliche Abrechnung vorgeschrieben (Jahrespauschalverrechnung). Soweit der Vermieter vom Mieter sich aus der Abrechnung von Betriebs und sonstigen Nebenkosten ergebende Fehlbeträge verlangen kann, stehen dem Mieter auch entsprechende Guthaben daraus zu.

(7) Ferner hat der Mieter dem Vermieter für den vorgenannten Mietzins und die anteiligen Betriebs- und Verwaltungskosten der Liegenschaft die Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe zu bezahlen. Der Vermieter optiert nach § 6 Abs. 2 UStG zur Umsatzsteuerpflicht; der Mieter ist damit einverstanden. Der Mieter erhält, den Mietzins sowie die Betriebs- und Nebenkosten jeweils samt Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe in Rechnung gestellt....

...

VI . NUTZUNG DES MIETOBJEKTS/UNTERVERMIETUNG

(1) Die Vermietung erfolgt ausschließlich zu Geschäftszwecken, und zwar für den Betrieb einer Seniorenresidenz, die Erbringung von damit im Zusammenhang stehenden ambulanten Dienstleistungen, den Betrieb eines Restaurants (auch durch Dritte im Wege einer Untervermietung oder Verpachtung) im Erdgeschoß und zur Untervermietung/-Mietung für residenzverwandte Dienstleistungen, z.B. Arztpraxis, Therapeuten, Podologen, Friseur u.ä. welche auch von Hausfremden genutzt werden können. Jede Änderung der Benützungsort oder des Geschäftszweiges bedarf der ausdrücklichen vorherigen Zustimmung durch den Vermieter.

Das Restaurant dient primär den Residenzbewohnern und deren persönlichen Gästen, kann aber nach Maßgabe der Kapazität auch von Wohnungseigentümern und deren persönlichen Gästen genutzt werden. Die Nutzung durch Hausfremde ist nur eingeschränkt insb. ohne offensive Werbung (z.B. keine Leuchtreklame) vorgesehen. Auf den der

Residenz exklusiv zugeordneten Außenbereichen vor dem Tagesheim und dem Restaurant, darf kein Gastgarten betrieben werden.

...

(6) Eine Untervermietung oder sonstige Weitergabe der Nutzung des Mietobjektes ist über das in Abs. (1) geregelte Ausmaß - ohne vorherige ausdrückliche Zustimmung des Vermieters nur an Unternehmen, mit denen der Mieter im Sinne von § 228 Abs. 3 UGB verbunden ist, zulässig. Jedenfalls ist eine Untervermietung von Mieträumlichkeiten im Rahmen des Abschlusses von Heimverträgen zu gesetzeskonformen Bedingungen zulässig. Der Vermieter ist - in jenen Fällen, in den seine Zustimmung erforderlich ist -jedoch berechtigt, aus wichtigen Gründen eine derartige Untervermietung zu untersagen. Soweit eine Untervermietung zulässig ist, ist die Untervermietung auch gegen eine im Vergleich zu dem vom Mieter zu entrichtenden Mietzins und etwaigen eigenen Leistungen an Dritte unverhältnismäßig hohe Gegenleistung ausdrücklich zulässig. Der Mieter haftet in all diesen Fällen weiterhin unbeschränkt für die Einhaltung sämtlicher Verpflichtungen aus diesem Vertrag.

...

(8) Der Mieter ist berechtigt, sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag an einen anderen Betreiber zu übertragen, sofern dieser über die notwendige Fachkompetenz zur Führung einer Residenz dieser Art verfügt und ebenfalls die Mietzinsgarantie übernimmt. Der Vermieter hat ein Vetorecht bezüglich Weitergabe und Weiterverkauf der Bestandsrechte. Er ist aber jedenfalls berechtigt, sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag an einen anderen Betreiber zu übertragen, wenn es sich um ein verbundenes Unternehmen handelt, etwa eine in Österreich gegründete Tochtergesellschaft und die Mieter die Mithaftung für sämtliche Verpflichtungen zu ungeteilten Hand übernimmt.

...

IX. ALLGEMEINE VERTRAGSBESTIMMUNGEN

...

(6) Sämtliche aufgrund dieses Mietverhältnisses auflaufenden Steuern und Gebühren (nicht gemeint sind persönliche Steuern und Ertragssteuern nach derzeitiger Rechtslage ausschließlich die Mietvertragsgebühr § 33 TP 5) hat der Mieter zu tragen.

... "

1.2. Selbstberechnung der Gebühren

Vom rechtlichen Vertreter wurde der belangten Behörde eine selbstberechnete Bestandvertragsgebühr iHv € 48.928,32 ($\text{€ } 4.892.832 \times 1\%$) gemeldet. Als Bemessungsgrundlage wurde der dreifache Jahreswert der Monatsmiete für die Seniorenresidenz inkl. USt (€ 120.000) und der Betriebskosten (€ 15.912) herangezogen.

1.3. Stellungnahme Bf. vom 15.02.2016

Beginnend mit 29.6.2015 wurde die Kanzlei, Kanzlei, vom zuständigen Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel einer Gebührenprüfung unterzogen. Als Folge dieser Gebührenprüfung wurde die Vergebührung der Mietvereinbarung vom 30.01.2014 zwischen der Bf. einerseits und der XY andererseits betreffend das Bestandsobjekt „Objekt“ (nachfolgend auch der „Mietvertrag“) beanstandet. Nach Ansicht der Behörde liege gebührenrechtlich ein Vertrag auf bestimmte Dauer vor. Begründet wurde diese Ansicht wie folgt: *„Nach ständiger Judikatur ist bei der Bestimmung der Dauer darauf zu achten, 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 einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrags als auf bestimmte Zeit abgeschlossen, nicht entgegensteht.“*

Dazu gab der rechtliche Vertreter der Bf. nachfolgende Stellungnahme ab: Entgegen der oben geschilderten Rechtsansicht sei man der Ansicht, dass es sich bei gegenständlichem Mietvertrag um einen Vertrag auf unbestimmte Zeit handle. Eingangs sei darauf hinzuweisen, dass der Mietvertrag ausdrücklich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden ist (siehe Punkt III. (2) des Mietvertrages). Ein seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Vertrag sei gebührenrechtlich nur dann als solcher auf bestimmte Dauer anzusehen, wenn das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile vorzeitig beendet werden könne oder diese Möglichkeit auf einzelne, im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt sei (VwGH 16.10.1989, 88/15/0040).

Genau das sei aber hier nicht der Fall:

Die Parteien hätten ausdrücklich festgehalten, dass der Vermieter berechtigt sei, den Mietvertrag bei Vorliegen eines der Kündigungsgründe gemäß MRG zu kündigen (siehe Punkt III. (3) des Mietvertrages). Es wurden somit alle Kündigungsgründe nach MRG vereinbart. Nach der Judikatur des VwGH stelle 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 sei (VwGH 17.2.1986, [85/15/0112](#); VwGH 5.10.1987, [86/15/0102](#); VwGH 6.3.1989, [88/15/0037](#); VwGH

16.10.1989, [88/15/0040](#)). Weder die Entscheidung 2011/16/0169 des VwGH vom 16.10.2014, noch die Entscheidungen des BFG zu RV/7102166/2012, RV/7100701/2015 und RV/7102780/2012, alle vom 29.01.2015, stünden dieser Ansicht entgegen.

Im Einzelnen werde dazu ausgeführt:

1. Vereinbarung aller MRG-Kündigungsgründe anstatt Vereinbarung der Kündigungsgründe analog §§ 30 und 31 MRG

Die den Entscheidungen des BFG zu RV/7102166/2012, RV/7100701/2015 und RV/7102780/2012 zu Grunde liegenden Sachverhalte würden sich wesentlich vom gegenständlichen Sachverhalt unterscheiden.

Entscheidungsgegenständlich seien dort jeweils Pachtverträge, während im gegenständlichen Fall ein Mietvertrag vorliege. Alle der entscheidungsgegenständlichen Pachtverträge enden ohne Kündigung nach Ablauf der vertraglich festgelegten Dauer (sohin automatisch nach einer Dauer zwischen fünf und zwanzig Jahren). Dahingegen sei der vorliegende Mietvertrag von vornherein auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden.

Darüber hinaus seien in diesen Pachtverträgen jeweils "Kündigungsgründe analog §§ 30 und 31 MRG" vereinbart worden. Bloß für diesen Fall, in dem in einem von vornherein auf bestimmte Zeit abgeschlossenen Pachtvertrag "Kündigungsgründe analog §§ 30 und 31 MRG" vereinbart werden, habe das BFG somit festgehalten, dass die Kündigungsbefugnisse nicht so weitreichend seien, die Annahme eines Vertrag auf unbestimmte Zeit zu rechtfertigen. Durch die Zufügung des Wortes „analog“ werde nämlich das Recht des Verpächters auf vorzeitige Kündigung auf einzelne, im Vertrag genannte Gründe eingeschränkt. Das Wort analog sei bei diesen Entscheidungen als „ähnlich“ oder „entsprechend“ zu verstehen. Der Wortlaut weise also darauf hin, dass eben nicht alle Kündigungsgründe des [§ 30 Abs. 2 MRG](#) übernommen wurden (*Bavenek-Weber*, BFG-Entscheidungen zu Gebühren und Verkehrssteuern, BFG-Journal 2015, 203).

Der Wortlaut des gegenständlichen Mietvertrags sehe dahingegen unmissverständlich vor, dass alle Kündigungsgründe nach MRG vereinbart wurden. Eine (in den oben beschriebenen Fällen enthaltene) Einschränkung dahingehend, dass diese bloß analog, ähnlich oder entsprechend §§ 30 und 31 MRG vereinbart würden, sei daher gerade nicht enthalten. Die Parteien des gegenständlichen Mietvertrags hätten daher - anders als in den oben genannten Beispielen - alle Kündigungsgründe des [§ 30 Abs. 2 MRG](#) vereinbart. Wie schon eingangs erwähnt, stelle 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 sei (VwGH 17.2.1986, [85/15/0112](#); VwGH 5.10.1987, [86/15/0102](#); VwGH 6.3.1989, [88/15/0037](#); VwGH 16.10.1989, [88/15/0040](#)...).

Diesen Grundsätzen folgend handle es sich beim vorliegenden Vertrag - auch nach den Maßstäben der Entscheidungen des BFG zu RV/7102166/2012, RV/7100701/2015 und RV/7102780/2012 - um einen Vertrag auf unbestimmte Dauer.

Auch die Entscheidung RV/5100753/2013 des BFG vom 3.6.2015 ändere an dieser Beurteilung nichts. Dieser Entscheidung sei ein auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Unterbestandsvertrag mit Kündigungsverzicht des (Unter-)Mieters zu Grunde gelegen. Der (Unter-)Vermieter konnte den Untermietvertrag nur bei Vorliegen eines Grundes gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 oder Z 3 MRG aufkündigen. Dieser Untermietvertrag wurde mangels umfassender Kündigungsmöglichkeit gebührenrechtlich als Vertrag auf bestimmte Dauer qualifiziert (BFG 03.06.2015, [RV/5100753/2013](#)). Anders als im konkreten Fall waren dort aber eben gerade nicht Kündigungsmöglichkeiten für alle Kündigungsgründe des (§ 30 Abs. 2) MRG vorgesehen. Auch unter Berücksichtigung dieser Entscheidung handle es sich beim vorliegenden Vertrag aus gebührenrechtlicher Sicht um einen Vertrag auf unbestimmte Dauer.

2. Keine zusätzliche Erschwerung der Kündigung

Der hier vorliegende Sachverhalt unterscheide sich wesentlich vom Sachverhalt zur Entscheidung 2011/16/0169 des VwGH vom 16.10.2014.

In dem der Entscheidung 2011/16/0169 zu Grunde liegenden Sachverhalt ist die Mieterin zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung in erhebliche finanzielle Vorleistung gegangen. So entrichtete die Mieterin Sonderkosten für die dem Pflegebetrieb dienende Sonderausstattung des Mietgegenstands in Höhe von EUR 3.949.850,00 zuzüglich USt. Diese Zahlung wurde in Gestalt einer Mietzinsvorauszahlung geleistet. Gleichzeitig verzichtete die Mieterin auf Rückzahlung der Mietzinsvorauszahlungen im Falle der Kündigung der Vermieterin innerhalb der ersten sechzehn Jahre. Gerade diese Vorleistung, die im Falle der Kündigung nicht rückerstattet worden wäre, habe es unwahrscheinlich gemacht, dass die Mieterin ein Verhalten setze, welches dem Vertragspartner die Möglichkeit zur Kündigung gibt.

Die Umstände des gegenständlichen Mietvertrags verringern dahingegen nicht die Wahrscheinlichkeit, dass der Mieter ein Verhalten setzen werde, welches dem Vertragspartner die Möglichkeit zur Kündigung gäbe. Im konkreten Fall sei der Mieter nicht in Vorleistung gegangen. Die Mieterin habe somit hier im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keinesfalls - im Verhältnis zum Projektvolumen - außergewöhnlich hohe finanzielle Belastungen auf sich genommen. Warum die hier vorliegende Konstellation die Wahrscheinlichkeit verringern solle, dass die Mieterin ein Verhalten setze, welches dem Vertragspartner die Möglichkeit zur Kündigung gäbe, erschließe sich nicht. Genau darauf komme es aber nunmehr an (vgl. *Twardosz*, Bestimmung der

Vertragsdauer von Bestandverträgen im Anwendungsbereich des MRG, SWK 2015, 1344 (1347)). Anders als im Sachverhalt zur Entscheidung 2011/16/0169 sei die Wahrscheinlichkeit der Kündigung nicht durch eine zusätzliche Erschwerung (in Form einer Zahlung) eingeschränkt. Die Wahrscheinlichkeit der Realisierung der laut Vertragsinhalt möglichen Kündigungsgründe durch die Mieterin sei also nicht so gering, dass eine Qualifikation als Vertrag auf bestimmte Dauer gerechtfertigt wäre. Aus den oben genannten Gründen sei man der Ansicht, dass gebührenrechtlich ein Vertrag auf unbestimmte Dauer im Sinne des [§ 33 TP 5 GebG](#) vorliege und die Selbstbemessung und Vergebührung des Mietvertrags korrekt erfolgt sei.

3. Bestandvertrag über Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen

Unter 1. und 2. wurde dargelegt, dass es sich bei der Mietvereinbarung vom 30.01.2014 (auch gebührenrechtlich) um einen Mietvertrag auf unbestimmte Dauer handle. Für die Gebührenbemessung im gegenständlichen Fall komme es darauf allerdings gar nicht an: Hinzuweisen sei auf § 33 TP 5 Abs. 3 2. Satz GebG, wonach 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"* seien.

Die Materialien zu [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) führen dazu aus:

"Wohnzwecken dienen Gebäude oder Räumlichkeiten in Gebäuden dann, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung, zu ermöglichen. Unter die Höchstgrenze fällt nicht nur die Vermietung oder Nutzungsüberlassung der eigentlichen Wohnräume, sondern auch der mitvermieteten Nebenräume wie Keller- und Dachbodenräume. Auch ein gemeinsam mit dem Wohnraum in Bestand gegebener Abstellplatz oder Garten ist, wenn nicht eine andere Nutzung dominiert, als zu Wohnzwecken vermietet anzusehen. Übersteigt das zu Wohnzwecken jenes zu anderen Zwecken benützte Ausmaß, ist überwiegende Nutzung zu Wohnzwecken gegeben (Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 1471 der Beilagen XX. GP, 27.)."

In der Entscheidung 2011/16/0169 hätte der VwGH die Anwendung dieser Bestimmung deshalb verneint, weil es sich ausschließlich um ein Pflegeheim handelte (Pflegeanstalt für chronisch Kranke). Der VwGH argumentierte, die pflegebedürftigen Personen hätten mit einer solchen Pflegeanstalt aber in der Regel keine Bestandverträge, sondern "Pflegeverträge" abgeschlossen. Diese seien gemischte Vertragsverhältnisse, die neben der Unterbringung der pflegebedürftigen Personen vor allem auch deren Pflege, Verköstigung, allenfalls medizinische Behandlung und sonstige Betreuung beinhalten. In

solchen Fällen sei aber davon auszugehen, dass die Betreuungskomponente im weiteren Sinn die bestandsrechtlichen Elemente vollkommen überlagert.

Der VwGH beurteilte, dass vertragsgegenständlich dort demnach weder Gebäudeteile, die ausschließlich dem Wohnen dienen, noch solche für sogenanntes "Betreutes Wohnen", vorlagen. Vielmehr ging es eben um Gebäudeteile, die der stationären Pflege von pflegebedürftigen Personen dienen sollten.

Im konkreten Fall sei dies aber vollkommen anders:

Lediglich 6 Pflegebetten stünden 59 Wohnapartments (jeweils für 2 Personen geeignet, also 118 Betten) gegenüber. Hinsichtlich der Nutzung der Wohneinheiten überlagern die bestandsrechtlichen Elemente die Betreuungsdienstleistungen bei Weitem. Das flächenmäßige Ausmaß dieser Wohnapartments überschreite 50 % der Gesamtfläche des Mietgegenstands deutlich. Es sei somit überwiegende Nutzung zu Wohnzwecken gegeben. Die wiederkehrenden Leistungen seien daher höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

1.4. Gebührenbescheid § 201 BAO vom 19.02.2016

Mit 19.02.2016 wurde von der belangten Behörde ein Grunderwerbsteuerbescheid gemäß [§ 201 BAO](#) mit folgendem Inhalt erlassen:

"Bescheid gemäß § 201 Bundesabgabenordnung über die Festsetzung der Gebühr nach [§ 33 TP 5 Absatz 1 Ziffer 1 Gebührengesetz 1957](#)

Bezeichnung des Rechtsgeschäftes: Mietvertrag

Datum des Vertrages: 30.1.2014

Vertragspartner:

XY

Straße

Ort

Die Selbstberechnung der Gebühr(en) wurde durchgeführt durch

Kanzlei

Str

Ort1

Für o. a. Rechtsvorgang wird die Gebühr gemäß [§ 33 TP 5 Absatz 1 Ziffer 1 GebG](#) von der Bemessungsgrundlage 29.356.992,00 Euro festgesetzt mit 1 % 293.569,92 Euro

Bisher wurde selbstberechnet: 48.928,32 Euro

Somit ergibt sich eine Nachforderung von: 244.641,60 Euro.

Die Gebühr war bereits fällig. Die Zahlungsfrist gemäß [§ 210 Abs. 4 BAO](#) und die Höhe des zu entrichtenden Betrages entnehmen Sie bitte der gesondert zugestellten Buchungsmitteilung.

Begründung:

Die Festsetzung erfolgte auf Grund der unrichtigen Selbstberechnung. Die Festsetzung erfolgt gemäß [§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#) da bei sinngemäßer Anwendung des [§ 303 BAO](#) die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Feststellungen der Außenprüfung stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des [§ 20 BAO](#) vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

Bemessungsgrundlage:

Vertragsdauer lt. Pkt. III. des Vertrages: Unbestimmte Zeit.

Der Vermieter kann ausschließlich bei Vorliegen der Kündigungsgründe gem. MRG kündigen.

Der Mieter kann jederzeit kündigen jedoch fünfjährige Kündigungsfrist frühestens jedoch mit Wirkung zum Ablauf des 240. vollen Kalendermonats.

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.

Was dabei eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und der Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von

Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss. (VwGH vom 17. September 1990, [90/15/0034](#), VwGH vom 29. Juni 1992, [91/15/0040](#) und VwGH vom 19. Dezember 2002, [99/16/0405](#)).

Zum vereinbarten Kündigungsrecht des Vermieters ist zu sagen, dass bei weitem nicht alle Kündigungsgründe es MRG vereinbart wurden, da einige im vorliegenden Fall nicht in Betracht kommen und andere wiederum aufgrund des Sachverhaltes ausscheiden. Die verbleibenden Kündigungsgründe liegen daher hauptsächlich in der Sphäre des Mieters. Eine Beendigung des Mietvertrages vor Ablauf der Dauer des Kündigungsverzichtes aus Gründen, die in der Sphäre des Mieters liegen, ist hinsichtlich der Ersatzansprüche des Vermieters einer Beendigung infolge schuldhaften Verhaltens des Mieters gleichgestellt (siehe Punkt III. (5) des Vertrages).

In den Erläuterungen zum AbgÄG 1998 (1471 BlgNR 20.GP) heißt es:

Bei Bestandverträgen über die Vermietung und Nutzungsüberlassung von Gebäuden oder Gebäudeteilen **für** Wohnzwecke sollen für die Ermittlung der Gebührenbemessungsgrundlage die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes zum Ansatz gelangen.

Der vorliegende Vertrag wurde aber keineswegs für Wohnzwecke des Mieters abgeschlossen, ganz im Gegenteil, wird doch in Punkt VI. (1) eindeutig festgehalten: „Die Vermietung erfolgt ausschließlich zu Geschäftszwecken...“

Mag die Seniorenresidenz letztlich den Mietern für Wohnzwecke überlassen werden, dient es aber nicht den Wohnzwecken des im gegenständlichen Vertrag beteiligten Mieters. Da der Mieter daher das Objekt im vorliegenden Fall nicht zu Wohnzwecken, sondern zu Geschäftszwecken mietet, findet der [§ 33 TP 5 Abs. 3 Satz 3 GebG](#) auf den vorliegenden Mietvertrag keine Anwendung.

Somit liegt gebührenrechtlich ein Vertrag auf bestimmte Zeit vor:

240 Monate (20Jahre) + 5 Jahre Kündigungsfrist = 25 Jahre, höchstens jedoch 18 Jahre

Berechnung:

Entgelt/Monat: € 120.000,00 (lt. Erklärung)

Betriebskosten € 15.912,00 (lt. Erklärung)

Gesamt/Monat € 135.912,00

Dauer: 18-faches Jahresentgelt (=216-faches Monatsentgelt)

Bemessungsgrundlage: 216-faches Monatsentgelt € 29.356.992,00"

1.5. Beschwerde vom 23.03.2016

Mit Beschwerde vom 23.03.2016 beantragte der rechtliche Vertreter der Bf. die Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung (BVE) und Vorlage der Beschwerde vor dem Bundesfinanzgericht (BFG), eine mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat des BFG. Im Wesentlichen wurden die Argumente der Stellungnahme vom 15.02.2016 wiederholt und bekräftigt. Ergänzend wurde ausgeführt:

a. Im gegenständlichen Mietvertrag überwiegen jedenfalls die Wohnzwecke des Seniorenheims jegliche andere Zwecke.

Der angefochtene Bescheid wurde unter anderem wie folgt begründet:

Der vorliegende Vertrag wurde aber keineswegs für Wohnzwecke des Mieters abgeschlossen, ganz im Gegenteil, wird doch in Punkt VI. (1) eindeutig festgehalten: *"Die Vermietung erfolgt ausschließlich zu Geschäftszwecken, und zwar für den Betrieb einer Seniorenresidenz..."* Mag die Seniorenresidenz letztlich den Mietern für Wohnzwecke überlassen werden, diene es aber nicht den Wohnzwecken des im gegenständlichen Vertrag beteiligten Mieters.

Diese Begründung vermag die Nichtanwendung der Begünstigung gem. § 33 TP 5 Abs 3 3. Satz GebG nicht zu tragen: Die genannte Begünstigungsbestimmung sei keine Personen-, sondern eine Sachbezogene (*Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 5 Rz 28b). Offenbar bezweifle das Finanzamt nicht, dass es sich um einen Bestandsvertrag über ein Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, handle. Begründet werde die Nichtanwendung der Begünstigungsbestimmung damit, dass der Mietvertrag nicht mit den Endnutzern abgeschlossen sei, sondern mit dem Bestandsgeber der Endnutzer. Dass die Nutzung nicht durch den Mieter selbst zu erfolgen habe, wie das Finanzamt in seinem Bescheid argumentiere, könne weder aus den angeführten erläuternden Bemerkungen noch aus der oben zitierten Entscheidung des VwGH geschlossen werden. Ausdrücklich müsse lediglich die Wohnzwecke des Mietobjekts alle anderen Zwecke überwiegen, was im gegenständlichen Fall offensichtlich der Fall sei. Die wiederkehrenden Leistungen seien daher gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

Der angefochtene Bescheid stehe im unauflöslichen Widerspruch zu der zitierten Entscheidung des VwGH: Der VwGH hat die Anwendung der Begünstigung gem. § 33 TP 5 Abs. 3 3. Satz GebG nur deshalb verneint, weil es sich ausschließlich um ein Pflegeheim handelte (Pflegeanstalt für chronisch Kranke) und die Betreuungskomponente im weiteren Sinn die bestandsrechtlichen Elemente vollkommen überlagert. Der VwGH argumentierte,

dass die pflegebedürftigen Personen mit einer solchen Pflegeanstalt eben keine, Bestandverträge Wohnzwecke sondern "Pflegeverträge" abschließen. Diese seien gemischte Vertragsverhältnisse, die neben der Unterbringung der pflegebedürftigen Personen vor allem auch deren Pflege, Verköstigung, allenfalls medizinische Behandlung und sonstige Betreuung beinhalten. In solchen Fällen sei laut VwGH dann davon auszugehen, dass die Betreuungskomponente im weiteren Sinn die bestandsrechtlichen Elemente vollkommen überlagert und daher § 33 TP 5 Abs. 3 3. Satz GebG nicht anzuwenden ist. Wäre in dem der zitierten Entscheidung zugrundeliegenden Fall die Überlagerung der Betreuungskomponente nicht gegeben gewesen, so wäre die Begünstigung gem. § 33 TP 5 Abs. 3 3. Satz GebG zur Anwendung gekommen.

Im gegenständlichen Fall könne keine Rede davon sein, dass die Betreuungskomponente die bestandsrechtlichen Elemente überlagern würde. Die Mieter der Wohnappartements befriedigen primär ihr Wohnbedürfnis, neben dem Bestandsrecht könne der Bewohner noch diverse Dienstleistungen in Anspruch nehmen, die aber gegenüber den bestandsrechtlichen Elemente völlig untergeordnete Bedeutung zu kommt. Bei rechtlich richtiger Beurteilung wäre die Begünstigung gem. § 33 TP 5 Abs. 3 3. Satz GebG anzuwenden gewesen.

b. Selbst wenn die Anwendung des [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) zu verneinen wäre, wäre die Berechnung und Festsetzung der Gebühren durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel unrichtig, da der gegenständliche Mietvertrag jedenfalls ausdrücklich auf unbestimmte und nicht auf bestimmte Zeit geschlossen wurde (Vertragspunkt III 2.).

Ob ein Vertrag auf bestimmte oder unbestimmte Zeit geschlossen ist, hänge nach der Rechtsprechung des VwGH 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 einen auf bestimmte Zeit geschlossenen nicht im Wege stehe. Was dabei eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstelle, sei eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden müsse (VwGH 17.09.1990, [90/15/0034](#); VwGH 29.06.1992, [91/15/0040](#); VwGH 19.12.2002, [99/16/0405](#)). Im gegenständlichen Mietvertrags hätten die Vertragsparteien ausdrücklich geregelt, dass alle Kündigungsgründe der §§ 30 und 31 MRG anzuwenden sind. Nicht relevant seien daher die Entscheidungen des BFG zu RV/7102166/2012, RV/7100701/2015 und RV/7102780/2012, da die diesen Entscheidungen zu Grunde liegenden Sachverhalte sich dahingehend vom gegenständlichen Sachverhalt unterscheiden, dass eine

Einschränkung, der Anwendung der Kündigungsgründe bloß *analog, ähnlich oder entsprechend §§ 30 und 31 MRG* vereinbart wurde, im gegenständlichen Mietvertrag gerade nicht enthalten ist. Die Vereinbarung aller Kündigungsgründe stelle nach [§ 30 Abs. 2 MRG](#) keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen sei (VwGH 17.02.1986, [85/15/0112](#); VwGH 05.10.1987, [86/15/0102](#); VwGH 06.03.1989, [88/15/0037](#); VwGH 16.10.1989, [88/15/0040](#)).

Die Argumentation des Finanzamtes, dass eben nicht alle Kündigungsgründe der §§ 30 und 31 MRG vereinbart wurden, weil diese *im vorliegenden Fall nicht in Betracht kommen oder aufgrund des Sachverhaltes ausscheiden*, und daher eine Einschränkung der Auflösungsmöglichkeiten geschlossen werden müsse, sei nicht richtig. Die Nichtanwendbarkeit bestimmter gesetzlicher Regelungen, weil diese auf den vorliegenden Sachverhalt einfach nicht passen, wurde von den Vertragsparteien weder angestrebt noch ausdrücklich so geregelt. Vielmehr wurde ausdrücklich die Anwendbarkeit aller Kündigungsgründe vereinbart.

c) Anders als im Sachverhalt zu Entscheidung 2011/16/0169 sei die Wahrscheinlichkeit der Kündigung nicht durch irgendeine zusätzliche Erschwerung eingeschränkt. Die Wahrscheinlichkeit der Realisierung der laut Vertragsinhalt möglichen Kündigungsgründe durch die Mieterin sei also nicht so gering, dass eine Qualifikation als Vertrag auf bestimmte Dauer gerechtfertigt wäre.

1.6. Vorlagebericht vom 14.04.2016

Am 14.04.2016 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und von der belangten Behörde in der Stellungnahme vorgebracht, dass gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG](#) 1957 Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhalte, nach dem Wert einer Gebühr von 1 v.H. unterliegen.

Nach [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) 1957 sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

Nach § 33 TP 5 Abs. 3 3. Satz GebG 1957 sind abweichend vom ersten Satz bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und andere 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.

Nach ständiger Judikatur des VwGH bestehe das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Bestandverträge 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 stehe. Was dabei die 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.

Die Vereinbarung aller Kündigungsgründe stelle nach § 30 Abs. 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen sei (VwGH 17.2.1986, [85/15/0112](#); VwGH 05.10.1987, [86/15/0102](#); VwGH 6.3.1989, [88/15/0037](#); VwGH 16.10.1989, [88/15/0040](#)).

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde unter Punkt III. des Mietvertrages das Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Vermieter ist berechtigt, den Mietvertrag ausschließlich bei Vorliegen der Kündigungsgründe gemäß MRG unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsletzten aufzukündigen. Die Regelungen des gegenständlichen Mietvertrages verringern nicht die Wahrscheinlichkeit, dass der Mieter ein Verhalten setzt, welches dem Vertragspartner die Möglichkeit zur Kündigung gibt.

Hinsichtlich des Bestandvertrages betreffend die „Seniorenresidenz X“ sei darauf hinzuweisen, dass die Anwendbarkeit von § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG das Überwiegen des Wohnzwecks voraussetzt. Der Vertrag nennt in Punkt II. als Vertragsgegenstand *„eine zu errichtende Seniorenresidenz mit Bibliothek, Seminarraum, Loggia, Terrasse, Restaurant u. Balkon“*.

Der Bf. vertrete die Auffassung, *„beim gegenständlichen Mietobjekt überwiege die Nutzung zu Wohnzwecken, zumal für 59 Wohnappartements (jeweils für 2 Personen geeignet, also 118 Betten) 6 Pflegebetten zur Verfügung stünden. Die bestandsrechtlichen Elemente würden hinsichtlich der Wohneinheiten allfällige Betreuungsleistungen bei Weitem überlagern. Das flächenmäßige Ausmaß dieses Wohnapartment überschreite 50 % der Gesamtfläche des Mietgegenstands deutlich. Ein Überwiegen der Nutzung zu Wohnzwecken wäre gegeben.“*

Wie der Bf. richtig zum Ausdruck bringe, befriedigen die Mieter der Wohnappartements primär ihr Wohnbedürfnis, den Bestandnehmern werde die Möglichkeit eingeräumt, diverse Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen. Wie Internetrecherchen ergeben haben, biete die Seniorenresidenz X durch ihre großzügig angelegten Wohnräume einen hohen Wohnkomfort sowie werde den Bewohnern die Möglichkeit der Benützung einer stilvollen Gemeinschaftsanlagen (Fitnessraum, hauseigenes Restaurant u.a.) eingeräumt.

Die Begünstigungsbestimmung nach § 33 TP 5 Abs. 3 3. Satz GebG sei keine Personenbezogene sondern eine Sachbezogene (*Arnold*, Rechtsgebühren § 33 TP 5 RZ 28b). Das Überwiegen der Nutzung zu Wohnzwecken werde in der Regel nach den Flächenanteilen des Bestandobjektes zu ermitteln sein. Die Materialien zu [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) (vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 1471 der Beilagen XX.GP, 27) führten dazu aus:

„Wohnzwecken dienen Gebäude oder Räumlichkeiten in Gebäuden dann, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung, zu ermöglichen. Unter die Höchstgrenze fällt nicht nur die Vermietung oder Nutzungsüberlassung der eigentlichen Wohnräume, sondern auch der mitvermieteten Nebenräume wie Keller- und Dachbodenräume. Auch ein gemeinsam mit dem Wohnraum in Bestand gegebener Abstellplatz oder Garten ist, wenn nicht eine andere Nutzung dominiert, als zu Wohnzwecken vermietet anzusehen.“

Aus obigen Gründen ergebe sich, dass im beschwerdegegenständlichen Fall die zu Wohnzwecken jenes zu anderen Zwecken benützte Ausmaß übersteige und somit überwiegende Nutzung zu Wohnzwecken gegeben sei, weshalb die Begünstigung nach § 33 TP 5 Abs. 3 3. Satz GebG zur Anwendung komme.

1.7. Ergänzung zur Beschwerdevorlage belangte Behörde 02.06.2016

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel erstattet hiermit folgende Ergänzung zur Beschwerdevorlage betreffend Sachverhalt und Stellungnahme sowie den abschließenden Antrag:

In Punkt I., Sach- und Rechtslage, des Mietvertrages sei ausgeführt dass der Vermieter außerbücherlicher Liegenschaftsmiteigentümer ist und diese Liegenschaft mit dem ehemaligen Eich- und Vermessungsamt bebaut sei. Der Vermieter beabsichtige den Gebäude- Altbestand einer Generalsanierung samt Zu- und Umbau und DG-Ausbau zu unterziehen und im Zuge dessen nicht nur die vertragsgegenständliche Seniorenresidenz, sondern auch Wohnungen, Geschäftsräume (z.B. Ärztezentrum) sowie eine Räumlichkeit mit Kfz-Abstellplätzen zu schaffen. Der Mieter entwickle neue Wohnformen für das Alter und biete Dienstleistungen für die ältere Generation an und werde auf Basis dieses Vertrages und des Angebots- und Betriebskonzeptes die Seniorenresidenz als Mieter übernehmen und qualitativ hochwertig betreiben.

In Punkt VI. (1) des Mietvertrages ist festgehalten, dass die Vermietung ausschließlich zu Geschäftszwecken erfolge, und zwar für den Betrieb einer Seniorenresidenz, die Erbringung von damit im Zusammenhang stehenden ambulanten Dienstleistungen, den Betrieb eines Restaurants (auch durch Dritte im Wege der Untervermietung oder

Verpachtung) im Erdgeschoß und zur Untervermietung/-Mietung für residenzverwandte Dienstleistungen, z.B. Arztpraxis, Therapeuten, Podologen, Friseur u.ä., welche auch von Hausfremden genutzt werden können.

Das Mietverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wobei der Vermieter berechtigt sei den Mietvertrag ausschließlich bei Vorliegen der Kündigungsgründe gemäß MRG unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist aufzukündigen und der Mieter jederzeit berechtigt sei das Mietverhältnis unter Einhaltung einer fünfjährigen Kündigungsfrist aufzukündigen, frühestens jedoch mit Wirkung zum Ablauf des 240. vollen Kalendermonats nach Beginn des Mietverhältnisses.

Zwei Fragen seien strittig: 1. Liegt unbestimmte oder bestimmte Dauer des Mietverhältnisses vor? 2. Kommt die Regelung des [§ 33 TP 5 Abs. 3 Satz 3 GebG](#) (Gebäude Wohnzwecken dienend) zur Anwendung?

Die Ausführungen in der Beschwerde, die BFG-Entscheidungen RV/7102166/2012, RV/7100701/2015 und RV/7102780/2012 kämen im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung, da es dort nur um eine analoge Anwendung der MRG-Kündigungsgründe ginge, überzeugen nicht. Denn die Bf. sage selbst nicht, dass auf den verfahrensgegenständlichen Mietvertrag das MRG anzuwenden wäre.

Der Argumentation, es wäre ausdrücklich die Anwendbarkeit aller Kündigungsgründe vereinbart worden, ist entgegen zu setzen, dass es nicht im Belieben der Vertragspartner stehen könne, allein durch die unkritische Anführung der Kündigungsgründe des [§ 30 MRG](#) die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien im Sinne des [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) aufzuheben; es sei auf den erklärten Vertragswillen und nicht bloß auf die Erklärung abzustellen (BFG 11.2.2016, [RV/5100710/2015](#)). Durch Art. VII Z 18 AbgÄG 1998, BGBl I 1999/28, mit Wirksamkeit vom 1.7.1999 wurde der Satz 3 des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG angefügt.

Die Erläuterungen zum AbgÄG 1998 (1471 BlgNR 20. GP) sagen ausdrücklich, dass dadurch befristete Wohnungsmietverträge, deren vereinbarte Laufzeit drei Jahre übersteigt, den unbefristeten Wohnungsmietverträgen gebührenrechtlich gleichgestellt werden. Zur Erfüllung des durch § 33 TP 5 Abs. 3 3. Satz GebG begünstigten Tatbestandes der Nutzungsüberlassung zu Wohnzwecken sei die Übertragung unmittelbar zu Wohnzwecken erforderlich (UFS 31.07.2006, [RV/0941-W/04](#)).

Beim verfahrensgegenständlichen Mietvertrag handle es sich gerade nicht um einen Wohnungsmietvertrag, da die Vermietung ausschließlich zu Geschäftszwecken erfolge (vgl. Vertragspunkt VI.(1)). Auf ein Überwiegen der Nutzung zu Wohnzwecken oder nicht komme es daher gar nicht an. Es werde beantragt die Beschwerde abzuweisen.

1.8. Gegenäußerung des Bf. 15.02.2018

Das Rechtsmittel ging bei der Gerichtsabteilung GA1 des Bundesfinanzgerichtes (BFG) am 14.4.2016 ein. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.9.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung GA1 gemäß [§ 9 Abs. 9 BFGG](#) abgenommen und der Gerichtsabteilung GA2 neu zugeteilt.

Mit Beschluss vom 25.01.2018 wurde der Bf. die Stellungnahme der belangten Behörde vom 02.06.2016 und hinsichtlich der Absicht des Gerichtes das Verfahren aufgrund einer beim VwGH anhängigen Revision betreffend das Erkenntnis des BFG vom 27.9.2017, [RV/7105121/2016](#) auszusetzen, wurde der Bf. zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

In der Gegenäußerung brachte der rechtliche Vertreter der Bf. vor:

1. Bestandsache, die unmittelbar Wohnzwecken dient

Das von der belangten Behörde unter Verweis auf UFS 31.7.2006, [RV/0941-W/04](#) vorgebrachte Argument, das Nicht-Vorliegen eines Wohnungsmietvertrags führe automatisch zur Nichtanwendung der Begünstigungsbestimmung nach § 33 TP 5, vermag die von der belangten Behörde zitierte Entscheidung nicht zu tragen. Im von der belangten Behörde zitierten Fall war Vertragsgegenstand des zu vergebührenden Bestandvertrags ein Rohdachboden, der zum Zeitpunkt der Übergabe des Bestandgegenstandes vom Bestandsgeber an den Bestandsnehmer gar nicht Wohnzwecken diene. Dieser Rohdachboden sollte erst nach Übergabe - und schon in einem Zwischenschritt - auf eigene Rechnung des Mieters in eine Wohnnutzfläche umgebaut werden. Das in der Entscheidung enthaltene Unmittelbarkeitserfordernis, auf das die belangte Behörde mittels Zitat hinweist, sei also so zu verstehen, dass die Bestandsache bei Übergabe an den Mieter unmittelbar Wohnzwecken zu dienen habe.

Dieses Verständnis der Entscheidung UFS 31.7.2006, [RV/0941-W/04](#) decke sich auch mit dem Umstand, dass die Begünstigungsbestimmung nach § 33 TP 5 Abs 3 3. Satz - wie in unserer Beschwerde bereits ausgeführt - keine personenbezogene, sondern eine sachbezogene Bestimmung ist (*Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 5 Rz 23b).

Die von der belangten Behörde vorgenommene Interpretation der Entscheidung UFS 31.7.2006, [RV/0941-W/04](#), nach der der Mieter die Sache unmittelbar zu Wohnzwecken gemietet haben müsse, sei mit dieser Einordnung als sachbezogene Begünstigungsbestimmung nicht vereinbar. Schädlich für die Begünstigungsbestimmung nach § 33 TP 5 Abs 3 3. Satz ist nach der Entscheidung UFS 31.7.2006, [RV/0941-W/04](#) somit nur, wenn die Bestandsache nicht als zu Wohnzwecken dienend übergeben werde,

sondern vom Bestandnehmer nach Übergabe in einem Zwischenschritt erst zu einer Wohnfläche gemacht werden müsse.

Dies war im hier zu beurteilenden Sachverhalt gerade nicht der Fall. Die Bf. hat die Bestandsflächen gemäß Punkt IV (Übergabe des Mietobjekts) des Mietvertrags in neu adaptiertem Zustand (bezugsfertig) an die Bestandnehmerin zu übergeben.

Dahingegen hatte der Mieter des Rohdachbodens in UFS 31.7.2006, [RV/0941-W/04](#) die Wohnflächen nach Übergabe durch den Vermieter erst auf eigene Rechnung herzustellen - und war dazu auch vertraglich verpflichtet.

2. Mietzweck unerheblich für das Vorliegen von Wohnzwecken nach VwGH 16.10.2014, [2011/16/0169](#)

Dass der bloße Verweis der belangten Behörde auf das Nicht-Vorliegen eines Wohnungsmietvertrags nicht ausreiche, um das Vorliegen von Wohnzwecken auszuschließen, bestätige auch die Entscheidung VwGH 16.10.2014, [2011/16/0169](#) deutlich. Der VwGH hatte die Vergebührung eines Bestandvertrages zwischen der gemeinnützigen G-AG (Vermieterin) und der Stadt Wien (Mieterin) betreffend ein Geriatrie-Pflegeheim zu beurteilen. Dabei handelte es sich offenkundig nicht um einen Wohnungsmietvertrag. In der genannten Entscheidung setzte sich der VwGH detailliert mit der Frage auseinander, ob die von der Stadt Wien angemieteten Räumlichkeiten überwiegend Wohnzwecken dienten. Dazu beleuchtete er im Detail die im Rahmen eines Pflegeheims abgeschlossenen „Pflegeverträge“ sowie deren rechtliche Einordnung als „gemischte Vertragsverhältnisse“. In einem weiteren Schritt stellte er diese Pflegeverträge „gewöhnlichen Bestandverträgen“ gegenüber. Auch diese Ausführungen machte er in Kenntnis der von der belangten Behörde genannten Entscheidung UFS 31.7.2006, [RV/0941-W/04](#) und ungeachtet des Umstands, dass im entscheidungsgegenständlichen Bestandvertrag als ausschließlicher Mietzweck der Betrieb eines Pflegeheims genannt war. Würde wie von der belangten Behörde behauptet alleine der Umstand, dass es sich nicht um einen Wohnungsmietvertrag handle, das Vorliegen von Wohnzwecken ausschließen, hätte der VwGH sich diese Mühe gar nicht machen müssen. Dass der VwGH derart detaillierte rechtliche Überlegungen anstellt, denen gar keine Relevanz zukommt, könne ausgeschlossen werden.

Auch die Entscheidung VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169 bestätige sohin, was in unserer Beschwerde ohnehin schon festgehalten wurde. Abzustellen sei allein auf ein Überwiegen von Wohnzwecken. Das überwiegende Vorliegen von Wohnzwecken wurden in der Entscheidung VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169 nur deshalb verneint, weil es sich ausschließlich um ein Pflegeheim für chronisch Kranke handelte und die Betreuungskomponente die bestandsrechtlichen Elemente überlagerte. Dass das bei der

gegenständlichen Seniorenresidenz gerade nicht der Fall ist, wurde von uns bereits detailliert in unserer Beschwerde dargelegt - und offensichtlich nicht nur in der Lehre (Huber/Pichler, Bestimmte Laufzeit bei Zahlungspflicht des Mieters für Restlaufzeit, Wohnzwecke in taxlex-SRa 2015/45, die ausdrücklich festhalten, dass bei „betreutem Wohnen“ die Vermietungskomponente überwiegt und daher Vermietung zu Wohnzwecken vorliegt), sondern auch von der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 14.4.2016 ausdrücklich bestätigt.

Aus den genannten Gründen sei nach Ansicht der Bf. bereits aufgrund der überwiegenden Nutzung zu Wohnzwecken der eingebrachten Beschwerde Folge zu geben und müsse die Entscheidung über die beim VwGH anhängige Revision betreffend das Erkenntnis des BFG vom 27.9.2017, [RV/7105121/2016](#) nicht unbedingt abgewartet werden.

1.9. Aussetzung der Entscheidung

Mit Beschluss vom 27.02.2018 wurde die Entscheidung über die vorliegende Beschwerde vom 23.03.2016 bis zur Beendigung des beim VwGH anhängigen Revisionsverfahrens gegen das Erkenntnis des BFG vom 27.09.2017, RV/7105121/2016 ausgesetzt.

Mit Beschluss vom 4.12.2019, Ro 2018/16/0004 erfolgte die Zurückweisung der Revision.

1.10. Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens

Entsprechend der Aufforderung des Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 9.1.2020 legte die beschwerdeführende Partei die Beilage ./2 zum Mietvertrag vom 30.1.2014 (Anlage ./I) vor.

Weiters wurde folgende Aufteilung der Nutzflächen übermittelt:

Lauf-Nr	Bezeichnung	Fläche (in m ²)
1	Seniorenresidenz (im engeren Sinn)	4.375,55
2	Loggia	97,60
3	Balkon	113,90
4	Terrasse	63,98
5	Außenraum (Fläche Innenhof)	109,45
6	Restaurant	374,51 (exkl Entree)
7	Bibliothek	35,60
8	Seminarraum	58,22

Diese Flächenangaben würden auf der für Zwecke des Nutzwertgutachtens erstellten Topographie vom 8.11.2017 des Architekten Herrn DI Name1 beruhen. Laut Mietvertrag

seien neben oben genannten Flächen noch folgende Flächen dem Mietgegenstand zuzurechnen:

Lauf-Nr	Bezeichnung	Fläche (in m ²)
9	KFZ-Stellplätze (5x)	67,50
10	Keller	292,30

Die oben in den Tabellen unter den Lauf-Nummern 1 — 10 genannten Flächen des Mietgegenstands summieren sich sohin auf rund 5.588 m². Somit entfielen rund 78 % der genannten Gesamtflächen auf die Wohnzwecken dienende Seniorenresidenz (im engeren Sinn).

Dazu verwies die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 6.3.2020 auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 31.7.2006, RV/0941-W/04)

Nach der Regierungsvorlage (24.11.1998), 1471 der Beilagen zu den Stenografischen Protokollen des Nationalrates XX. GP, BGBl. I 28/1999 zu [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) sollte die Einführung der Höchstgrenze bei Vervielfachung der wiederkehrenden Leistungen bei Wohnungsmietverträgen die durch die anfallende Hundertsatzgebühr entstehenden Kosten

beschränken und dadurch die Miete und Nutzungsüberlassung von Wohnzwecken dienenden

Räumlichkeiten begünstigen.

Im Vertrag sei geregelt, dass die Vermietung ausschließlich zu Geschäftszwecken erfolgt. Die Mieterin übernehme die Bestandfläche, um in einem zweiten Schritt die Wohnräume für

Wohnzwecke weiterzuvermieten.

Dass für die Weitervermietung die Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 3 3. Satz GebG zur Anwendung kommt, hätte für den beschwerdegegenständlichen Fall keine Bedeutung.

Mit Anbringen vom 17.2.2020 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

2. Rechtslage

§ 33 Tarifpost 5 Gebührengesetz (GebG 1957) in der hiermaßgeblichen Fassung BGBl I 112/2012 lautet :

"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.

(4) Gebührenfrei sind

1. Verträge über die Miete von Wohnräumen bis zu einer Dauer von drei Monaten. Wird ein Mietverhältnis über diesen Zeitraum hinaus fortgesetzt, so wird der Mietvertrag im Zeitpunkt der Fortsetzung gebührenpflichtig und gilt mangels anderer beurkundeter Parteienvereinbarung vertraglich als auf unbestimmte Zeit verlängert;

2. Urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzverträge;

3. Bestandverträge, bei denen der für die Gebührenbemessung maßgebliche Wert 150 Euro nicht übersteigt;

4. Aufforderungsschreiben, mit denen die Entrichtung eines Erhaltungsbeitrages gemäß § 45 MRG begehrt wird.

(5)

1. Die Hundertsatzgebühr ist vom Bestandgeber, der im Inland einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder eine inländische Betriebsstätte unterhält, selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten.

2. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung Ausnahmen von der Verpflichtung zur Selbstberechnung der Gebühr nach Z 1 für atypische oder gemischte Rechtsgeschäfte, für Rechtsgeschäfte, bei denen Leistungen von einem erst in Zukunft ermittelbaren Betrag abhängen, sowie für Bestandgeber, denen eine persönliche Befreiung von den Gebühren zukommt, bestimmen. Für Fälle, in denen die vom Bestandnehmer zu erbringenden Nebenleistungen in der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde der Höhe nach nicht festgehalten sind, können weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen für Gruppen von Bestandobjekten Durchschnittssätze aufgestellt werden; diese sind auf Grund von Erfahrungen über die Höhe der bei der jeweiligen Gruppe von Bestandobjekten üblicherweise anfallenden Kosten festzusetzen.

3. Der Bestandgeber hat dem Finanzamt über die in einem Kalendermonat abgeschlossenen Bestandverträge eine Anmeldung unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes bis zum Fälligkeitstag zu übermitteln, welche die für die Gebührenberechnung erforderlichen Angaben zu enthalten hat; dies gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31. Auf den Urkunden ist ein Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung anzubringen, der den berechneten Gebührenbetrag, das Datum des Tages der Selbstberechnung und die Unterschrift des Bestandgebers enthält. Eine Anmeldung kann unterbleiben, wenn die Gebührensuld mit Verrechnungsweisung (§ 214 Abs 4 BAO) im Wege von FinanzOnline bis zum Fälligkeitstag entrichtet wird.

4. Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftstreuhänder sowie Immobilienmakler und Immobilienverwalter im Sinne der Bestimmungen der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194, in der jeweils geltenden Fassung, (Parteienvertreter) und gemeinnützige Bauvereinigungen im Sinne der Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes 1979, BGBl. Nr. 139, in der jeweils geltenden Fassung, sind befugt, innerhalb der in der Z 1 angeführten Frist die Gebühr für Rechtsgeschäfte gemäß § 33 Tarifpost 5 als Bevollmächtigte des Bestandgebers selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Monats an das Finanzamt für Gebühren,

Verkehrssteuern und Glücksspiel zu entrichten. Im Übrigen ist § 3 Abs. 4a, 4b und 4c sinngemäß anzuwenden.

5. Für Bestandgeber, zu deren Geschäftstätigkeit laufend der Abschluss von Rechtsgeschäften im Sinne dieser Tarifpost gehört, sind die Bestimmungen des § 3 Abs. 4a über die Führung von Aufschreibungen und die Entrichtung der Hundertsatzgebühr sowie die Bestimmungen des Abs. 4b sinngemäß anzuwenden."

[§ 201 Abs 1 BAO](#) (Bundesabgabenordnung) lautet:

"Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. "

Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des [§ 303 BAO](#) die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Nach [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

3. Erwägungen

Zum Stichtag 30.1.2014 waren Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile begünstigt, 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)

Unter "Wohnräumen" sind Gebäude oder Gebäudeteile zu verstehen, 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/zuzuordnen sind).

Wohnzwecken dienen Gebäude oder Räumlichkeiten in Gebäuden dann, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung, zu ermöglichen. Unter die Befreiung fällt nicht nur die Vermietung oder Nutzungsüberlassung der eigentlichen Wohnräume, sondern auch der mitvermieteten Nebenräume wie Keller- und Dachbodenräume. Auch ein gemeinsam (das heißt im selben Vertrag) mit dem Wohnraum in Bestand gegebener Abstellplatz oder Garten ist, wenn nicht eine andere Nutzung dominiert, als zu Wohnzwecken vermietet anzusehen.

Die belangte Behörde vertritt die Ansicht, dass die Seniorenresidenz letztlich den Mietern für Wohnzwecke überlassen werden, aber nicht den Wohnzwecken des im gegenständlichen Vertrag beteiligten Mieters diene und der Mieter daher das Objekt im vorliegenden Fall nicht zu Wohnzwecken, sondern zu Geschäftszwecken mietet. Daher finde der [§ 33 TP 5 Abs. 3 Satz 3 GebG](#) auf den vorliegenden Mietvertrag keine Anwendung. Dabei verkennt sie jedoch die Rechtslage, zumal sich aus [§ 33 TP 5 Abs. 3 Satz 3 GebG](#) nicht ergibt, dass das Gebäude dem Mieter (unmittelbar) überwiegend für Wohnzwecke dienen muss. Gegenstand der Begünstigung sind **Bestandverträge über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen**. Es handelt sich um eine sachliche Begünstigung und nicht um eine persönliche Begünstigung.

In ihrer Stellungnahme vom 6.3.2020 verweist die belangte Behörde auf eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 31.7.2006, [RV/0941-W/04](#). Demnach sollte nach der Regierungsvorlage (24.11.1998), 1471 der Beilagen zu den Stenografischen Protokollen des Nationalrates XX. GP, [BGBl. I 28/1999](#) zu [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) die Einführung der Höchstgrenze bei Vervielfachung der wiederkehrenden Leistungen bei Wohnungsmietverträgen die durch die anfallende Hundertsatzgebühr entstehenden Kosten beschränken und dadurch die Miete und Nutzungsüberlassung von Wohnzwecken dienenden Räumlichkeiten begünstigen.

Ziel der Begünstigung ist somit eine Entlastung der Vermietungen für Wohnzwecke. Folgt man der Ansicht der belangten Behörde, würde der Zweck der Befreiungsnorm konterkariert werden und es ist mit einer Überwälzung der Kosten an die einzelnen Wohnungsmieter zu rechnen.

Im Übrigen ist die in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck kommende Absicht des historischen Gesetzgebers weder das einzige noch das wichtigste Mittel der Gesetzesauslegung. Stehen die Materialien in eindeutigen Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes, sind sie für die Auslegung bedeutungslos. Auf Erkenntnisquellen außerhalb des kundgemachten Gesetzes (Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage, Parlamentarische Protokolle etc.) darf nur zurückgegriffen werden, wenn die Ausdrucksweise des Gesetzgebers Zweifel aufwirft; für sich allein können sie über den

normativen Inhalt einer Rechtsvorschrift nichts aussagen (vgl. VwGH 13.2.2018, [Ra 2017/02/0219](#); VwGH 23.2.2001, [98/06/0240](#); VwGH 6.7.1990, [89/17/0110](#)).

Die Formulierung des [§ 33 TP 5 Abs. 3 Satz 3 GebG](#) durch den Gesetzgeber ist eindeutig, sodass sich hier kein Auslegungsbedarf im Sinne der zitierten Rechtsprechung ergibt.

Der Vertrag nennt in Punkt II. des Bestandsvertrages vom 30.1.2014 nennt als Vertragsgegenstand:

(a) die nach den Bestimmungen dieses Vertrages zu errichtende Seniorenresidenz bestehend aus den in den Plänen Beilage ./2 als

MF-G1 Seniorenresidenz (im engeren Sinn)

MF-G1 Restaurant

MF-G1 Außenraum (gemeint ist die Fläche im Innenhof)

MF-G1 Balkon

MF-G1 Loggia

MF-G1 Terrasse sowie

MF-G1 Bibliothek

MF-G1 Seminarraum

Verfahrensgegenständlich sind einerseits Gebäudeteile, die ausschließlich dem Wohnen dienen (sog. "betreutes Wohnen") und Gebäudeteile, die Geschäftszwecken (Restaurant)dienen. Daraus ergibt sich, dass die von der Beschwerdeführerin zum Betrieb eines Seniorenwohnheim in Bestand gegebenen Räumlichkeiten auch aus der Sicht der zu pflegenden Personen überwiegend Wohnzwecken dienen. Die Begünstigung des § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz GebG findet daher Anwendung und der angefochtene Bescheid erweist sich als rechtswidrig.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß [Artikel 133 Abs. 4 B-VG](#) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 11. März 2020