

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF GmbH, ADR, über die Beschwerde vom 12.07.2017 gegen den endgültigen Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12.06.2017, ErfNr*** betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Gebührenanzeige

Am 5. September 2012 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (kurz FA) ein am 20. August 2012 zwischen der BESTANDGEBER als Bestandgeber und der BF GmbH (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Bestandnehmerin über ein näher bezeichnetes Geschäftslokal im Einkaufszentrum "****" abgeschlossener Bestandvertrag angezeigt, der beim FA unter ErfNr*** erfasst wurde.

2. vorläufiger Gebührenbescheid

Mit Bescheid vom 15. November 2012 setzte das Finanzamt für den gegenständlichen Bestandvertrag gemäß § 200 Abs. 1 BAO iVm § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG vorläufig eine Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 319.295,52 mit € 3.192,96 gegenüber der Bf. fest.

Das Finanzamt begründete dies wie folgt:

"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.

Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet wurde, ist sie dem Entgelt hinzuzurechnen.

Das der Bestandvertrag jederzeit kündbar ist, ist die Vertragsdauer als unbestimmt anzunehmen und sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

Mindestbestandzins € 5.420,14 + Betriebskostenkonto € 1.428,95 + Werbekostenbeitrag € 492,74 + Verwaltungshonorar € 49,27 x 36 Monate = € 266.079,60 + Ust“

3. Ermittlungen des FA

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 21. Oktober 2016 übermittelte die Bf. dem FA mit Schreiben vom 22. November 2016 eine Aufstellung über die im Zeitraum 18.10.2012 – 31.10.2016 tatsächlich bezahlte Miete samt Nebenkosten, Verwaltungshonorar, Werbekosten und Versicherung.

4. endgültiger Gebührenbescheid

Mit Bescheid vom 12. Juni 2017 setzte das FA die Gebühr für den gegenständlichen Bestandvertrag gemäß § 200 Abs. 2 BAO iVm § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG endgültig ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 1.251.983,81 mit € 12.519,84 gegenüber der Bf. fest.

Das Finanzamt begründete dies wie folgt:

„Die vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten waren bei der Vertragsdauer zu berücksichtigen.

Bemessungsgrundlage = Entgelt vom 18.10.2012 bis 31.10.2016 laut Vorhaltsbeantwortung + durchschnittliches monatliches Entgelt für die restliche Dauer (71,5 Monate)

Der Vertrag ist auf die Dauer von 5 Jahren + einmalige Verlängerung um weitere 5 Jahre abgeschlossen und kann nur aus Gründen des § 30 MRG gekündigt werden. Grundsätzlich stellt die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit dar.

Sind jedoch nicht alle Kündigungsgründe auf den Sachverhalt anwendbar oder ist die Realisierung der Beendigungsgründe äußerst gering, ist anzunehmen, dass die Kündigungsmöglichkeiten ihrem Gewicht und ihrer Wahrscheinlichkeit nach nicht umfassender Natur sind (VwGH 16.06.1983, 82/15/0019) und die Vertragsteile für die bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein wollten.“

5. Beschwerde

Die Beschwerde vom 12. Juli 2017 richtet sich gegen die Höhe der festgesetzten Gebühr.

Grundsätzlich stehe es den Vertragsparteien im Sinne der Vertragsautonomie frei, den Inhalt des MRG oder Teile davon zum Vertragsinhalt zu machen. Maßgeblich für die Annahme einer unbestimmten Vertragsdauer sei ua, dass keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten vorliegt, was laut herrschender Judikatur (insbesondere VwGH 17.9.1990, 90/15/0034) etwa bei Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG gegeben sei (BFG RV/7102166/2012).

Diese Ansicht des Gerichtshofes habe auch die Behörde bei Erlassung des vorläufigen Bescheides vom 15.11.2012 geteilt.

Nach der Judikatur des VwGH könne allerdings dann noch von einer Beschränkung auf einzelne im Vertrag genannte Kündigungsmöglichkeiten gesprochen werden, wenn nicht alle im § 30 Abs. 2 genannten Kündigungsgründe vereinbart werden (vgl BFG RV/5100753/2013). Laut Entscheidung des VwGH (16.10.1989, 88/15/0040) sei ein Vertrag dann als ein Vertrag von unbestimmter Dauer zu qualifizieren, wenn die für den jeweils gegenständlichen Vertrag denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vereinbart sind. Sollten also nicht alle in § 30 Abs. 2 MRG aufgelisteten Kündigungsgründe auf einen Sachverhalt zutreffen, liege keine Beschränkung von Gründen vor, solange alle jene Kündigungsgründe vertraglich vereinbart sind, die theoretisch zutreffen könnten - also die denkmöglich sind. Für die Qualifizierung eines Vertrages als unbefristet müssten nicht alle Kündigungsgründe - ungeachtet dessen, ob sie denkbarmöglich sind oder nicht - geregelt sein (anderes BFG 29.1.2015, RV/7100693/2015). So seien die Kündigungsgründe der Z. 5, 6, 8 und 16 bei einer gewerblichen Vermietung nicht unter die denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG zu subsumieren, da diese sich ausschließlich auf Wohnungen beziehen und daher auf den Sachverhalt eines gewerblichen Vermieters nicht zutreffen können.

Die Auflösungsmöglichkeit des Bestandgebers gemäß § 30 Abs. 2 MRG würde im gegenständlichen Vertrag nach ständiger Rechtsprechung des VwGH als unbefristet qualifizieren. Die Beschwerdeführerin stelle daher den Antrag den angefochtenen Bescheid als inhaltlich rechtswidrig aufzuheben.

6. Beschwerdevereentscheidung

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 17. Oktober 2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt begründete die Entscheidung wie folgt:

„Anknüpfend an die Bescheidebegründung wird wie folgt ausgeführt: Nach der Judikatur des VwGH besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht. Auch gilt es, dass nicht allein durch die Anführung der Kündigungsgründe des § 30 (2) MRG die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien im Sinne des § 33 TP 5 (3) GebG aufhebt. Es ist auf den erklärten Vertragswillen und nicht bloß auf die Erklärung abzustellen. Auch Kündigungsmöglichkeiten, die von einem schuldhaften Verhalten des Vertragspartners abhängig sind, führen nicht zu einer Vertragsauflösung aufgrund einer freien Entscheidung (VwGH 24.3.1994, 93/16/0133). Aus der Vertragsgestaltung erschließt sich, dass beide Vertragspartner ein Interesse an einer langfristigen Vermietung hatten und sich binden wollten. Für die gewollte Kontinuität des Bestandverhältnisses sprechen überdies die Einräumung der Option, die Verbücherung des Bestandvertrages bis 31.12.2026, sowie die Absicherung des Bestandverhältnisses im Falle der Veräußerung der Liegenschaft.

Insgesamt betrachtet kann der Vertrag während der bestimmten Laufzeit - selbst unter Bedachtnahme auf die im Vertrag angeführten Kündigungsmöglichkeiten des § 30 (2) MRG - somit keinesfalls jederzeit aus freien Stücken einseitig beendet werden, sodass gebührenrechtlich für den konkreten Fall von einer bestimmten Dauer auszugehen ist.“

7. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung führte die Bf. ergänzend aus:

Die Behörde begründe das angebliche Vorliegen eines Vertrages auf bestimmte Zeit unter anderem mit der Einräumung der Option, der Möglichkeit der Verbücherung des Bestandverhältnisses sowie die Absicherung des Bestandverhältnisses im Falle der Veräußerung der Liegenschaft. Die dafür ins Treffen geführten Argumente würden nicht überzeugen, zumal (i) das Wort „Option“ wortwörtlich eine Wahlmöglichkeit darstelle, welche im betreffenden Fall auch unterblieben sei und (ii) die grundbücherliche Eintragung des Vertrages sei nie erfolgt.

In einer Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 29.10.2008, RV/0362-S/08 sei befunden worden, dass ein vorläufiger Bescheid durch einen endgültigen Bescheid – freilich unter Berücksichtigung der Verjährungsbestimmungen - in jeder Richtung abgeändert werden könne. Es sei jedoch im Lichte des Vertrauensgrundsatzes zu hinterfragen, inwieweit dies uneingeschränkt, also auch für eine – damals noch unbestrittene - Rechtsmeinung gelte. Der Vertrauensgrundsatz bedeute, dass Rechtspositionen nicht verändert werden dürfen, auf die die Betroffenen mit gutem Recht vertrauen konnten. Noch bei der Erlassung des vorläufigen Bescheides vom 15.11.2012 sowie des Bescheides vom 4.4.2013 habe die belangte Behörde die Rechtsansicht der Beschwerdeführerin geteilt. Eine Ungewissheit hinsichtlich der Höhe der (Umsatz-)Miete oder andere Umstände vermöge es zu rechtfertigen, einen vorläufigen Bescheid zu erlassen. Jedoch werde die Beschwerdeführerin durch die beanstandende Vorgehensweise, dh die damals vertretene (höchstrichterliche) Rechtsauffassung nach Jahren mit Wirkung für die Vergangenheit zu Lasten der Beschwerdeführerin zu ändern, in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht und keine besonderen Umstände vermögen eine solche Vorgangsweise zu rechtfertigen.

Die Beschwerdeführerin wiederhole daher ihren Antrag, den angefochtenen Gebührenbescheid als inhaltlich rechtswidrig aufzuheben.

8. Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 30. Jänner 2018 (der auch der Bf. übermittelt wurde) legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und gab folgende Stellungnahme zu den Argumenten der Bf. ab:

"Das Finanzamt verweist auf die Ausführungen im Gebührenbescheid vom 12.06.2017 und der Beschwerdeverentscheidung vom 17.10.2017.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht 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 steht. 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 (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102).

Im Punkt 3 des gegenständlichen Mietvertrages wird vereinbart, dass die Vermieterin jederzeit schriftlich per eingeschriebenen Brief unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten zum Ende eines jeden Kalenderquartals aus einem der Gründe des § 30 Abs 2 MRG das Mietverhältnis kündigen kann.

Die inhaltliche Prüfung des § 30 Abs. 2 MRG ergibt Folgendes:

§ 30 Abs. 2 Z 2 kommt nicht zur Anwendung, weil die Gegenleistung nicht in einer Dienstleistung besteht.

§ 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG setzen die Vermietung von Wohnräumen voraus. Da im vorliegenden Fall eine Geschäftsfläche vermietet wird, kommen diese Ziffern nicht in Betracht. § 30 Abs. 2 Z 10 MRG greift ebenso nicht, da der Mietgegenstand ein Geschäftslokal ist und nicht zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten bestimmt ist.

§ 30 Abs. 2 Z 9 MRG ist nicht anwendbar, weil die Vermieterin eine juristische Person ist und daher keinen Eigenbedarf geltend machen kann.

§ 30 Abs. 2 Z 11 MRG kommt nicht in Betracht, da die Vermieterin keine Körperschaft öffentlichen Rechts ist.

§ 30 Abs. 2 Z 12 MRG greift nicht, da das vorliegende Mietverhältnis kein Untermietverhältnis ist.

§ 30 Abs. 2 Z 13 MRG ist kein eigenständiger Kündigungsgrund, sondern sieht vielmehr die Möglichkeit der Vereinbarung von weiteren Kündigungsgründen vor.

§ 30 Abs. 2 Z 14 und Z 15 MRG werden sehr unwahrscheinlich realisiert, weil sich der Mietgegenstand in einem neu errichteten Einkaufszentrum befindet.

Die vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 Z 1, 3 und 7 setzen ein Fehlverhalten der Mieterin voraus und stammen sohin aus der Sphäre der Mieterin. Der Vermieterin sind somit sämtliche Möglichkeiten, das Bestandverhältnis von sich aus frühzeitig zu beenden, entzogen (VwGH 28.3.1974, 1102/73).

Ist die Geltendmachung des Kündigungsgrundes von einem schuldhaften Verhalten des anderen Vertragspartners abhängig, kann keine Rede davon sein, dass die Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses gewährleistet ist (VwGH 24.3.1994, 93/16/0133). Sie sind daher sachlich auf das Verhalten der Mieterin eingeschränkt und von ihrer Gewichtung nicht so bedeutend, dass sie dem erklärten Willen der Vertragsparteien, die Bestandzeit ausdrücklich erst zu einem bestimmten Zeitpunkt enden zu lassen, entgegenstehen.

Die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe sind nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses gegeben ist. Daher ist im vorliegenden Fall keine umfassende Kündigungsmöglichkeit durch Vereinbarung aller möglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 Mietrechtsgesetz gegeben, sondern höchstens eine Einschränkung auf einzelne Kündigungsgründe welche gem. § 33 TP 5 Abs 3 außer Betracht bleibt.

Eine unbestimmte Vertragsdauer liegt vor, wenn auch nur ein Vertragspartner in der Lage ist, den Vertrag jederzeit aufzulösen, wobei einzelne, bestimmt bezeichnete Kündigungsgründe (z. B. jene nach §§ 1117 und 1118 ABGB) unberücksichtigt bleiben (GebR, Rz 711). Die im gegenständlichen Fall vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten sind nicht von umfassender Natur, sodass die vereinbarte bestimmte Dauer der Bemessung zugrunde zu legen ist. Ist der Bestandnehmer auf bestimmte Zeit gebunden und kann auch der Bestandgeber nur nach den strengen Regeln des MRG kündigen, gilt der Vertrag als auf bestimmte Dauer abgeschlossen (BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016). Aus dem gegenständlichen Vertrag ergibt sich, dass beide Vertragspartner sich längerfristig binden wollten. Dafür spricht auch, dass ein möglicher Liegenschaftserwerber gem. Punkt 16 des Vertrages in den Vertrag voll eintreten soll und dass der Bestandnehmer eine grundbücherliche Eintragung im C-Blatt der gegenständlichen Liegenschaft zumindest bis zum 31.12.2026 eintragen lassen könnte.

Für die gewollte längerfristige Bindung spricht auch die Möglichkeit der Vertragsverlängerung durch Optionsausübung. 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. 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 Gebührensschuld keinen Einfluss. Die Gebühr ist von dem Entgelt zu entrichten, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und der vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt (VwGH 29.8.2013, 2013/16/0126; 31.5.1995, 94/16/0237; 19.1.1994, 93/16/0159).

Deshalb ist im gegenständlichen Fall eine bestimmte Dauer von 10 Jahren für die Bemessung heranzuziehen. Diese ergibt sich aufgrund der Befristung im Vertrag auf 5 Jahre zuzüglich der Möglichkeit der Verlängerung des Vertrages auf weitere 5 Jahre.

Verwiesen wird insbesondere auf das Erkenntnis des BFG vom 04.04.2017, RV/1100501/2016, sowie auf den diesbezüglichen Beschluss des VwGH vom 12.09.2017, Ra 2017/16/0111.

Die Behörde ist bei der endgültigen Abgabefestsetzung an die der vorläufigen Abgabefestsetzung zugrunde gelegten Feststellungen und Rechtsansichten nicht gebunden. Ein endgültiger Bescheid, der nach einem vorläufigen erlassen wird, kann in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen; er ist voll mit Bescheidbeschwerde anfechtbar (VwGH 29.6.1965, 1808/64; 30.9.1975, 43/74; 27.10.2008, 2005/17/0166; 16.12.2009, 2009/15/0203 sowie Ritz, BAO6, Tz 13 f. zu § 200).

Das Finanzamt beantragt das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde als unbegründet abweisen.“

9. Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr*** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

II. entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Durch Unterzeichnung der Vertragsurkunde durch die Bf. als Bestandnehmerin am 17. August 2012 und durch die BESTANDGEBER als Bestandgeber am 20. August 2012 schlossen die Vertragspartner einen Bestandvertrag über ein näher bezeichnetes Geschäftslokal im Einkaufszentrum „***“ ab.

Der schriftliche Vertragstext entspricht den übereinstimmenden Willenserklärungen der Vertragsparteien bei Vertragsabschluss.

Die Urkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"...

3. BESTANDZEIT

1. das Bestandverhältnis beginnt mit Übergabe gemäß Punkt 4. Es wird auf die Dauer von 5 Jahren abgeschlossen und endet daher 5 Jahre nach Bestandbeginn, ohne dass es einer Kündigung bedarf. Wird nach Ablauf der Bestandszeit der Gebrauch des Bestandsgegenstandes durch den Bestandnehmer fortgesetzt, so gilt das Bestandverhältnis weder auf bestimmte noch auf unbestimmte Zeit verlängert.

2. Der Bestandgeber ist jedoch berechtigt, das Bestandverhältnis jederzeit schriftlich (mit eingeschriebenem Brief) unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten zum Ende eines jeden Kalenderquartals einem der Gründe des § 30 Abs. 2 MRG zu kündigen.

3. eine vorzeitige Vertragsauflösung wegen der in diesem Bestandvertrag vorgesehener Gründe ist jedoch zulässig.

4. Der Bestandgeber hat dem Bestandnehmer längstens zwölf Monate vor Ablauf der ursprünglichen Bestandsdauer eine weitere Bestandszeit (fünf Jahre) zu den selben

Konditionen wie diesen Vertrag schriftlich anzubieten. Der Bestandnehmer hat den Bestandgeber bis längstens elf Monate vor Ablauf der ursprünglichen Bestandsdauer schriftlich mitzuteilen, wobei eine Verlängerung des Bestandverhältnisses den selben Konditionen wünscht; sofern der Bestandnehmer eine Verlängerung des Bestandverhältnisses wünscht, werden die Vertragspartner eine solche Verlängerung schriftlich vereinbaren.

...

12. UNTERBESTANDGABE UND WEITERGABE

1. Der Bestandnehmer ist ohne vorherige schriftliche Zustimmung des Bestandgebers nicht berechtigt, den Bestandgegenstand oder Teile derselben unterzuvermieten, entgeltlich oder unentgeltlich Dritten zur Verfügung zu stellen oder sonst in irgendeiner Weise, insbesondere in Form einer Unternehmensverpachtung weiterzugeben oder die Rechte oder Pflichten aus diesem Vertrag zur Gänze oder zum Teil, in welcher Form auch immer, zu übertragen. Der Bestandgeber kann diese Zustimmung ohne Angabe von Gründen verweigern.

2. Der Bestandnehmer ist jedoch zur Weitergabe bzw. Unterbestandgabe an Gesellschaften, an denen die X, ***** mittelbar oder unmittelbar zumindest zu 51 % beteiligt ist, berechtigt; dies sofern die Einhaltung des gegenständlichen Bestandvertrages, insbesondere jedoch des Bestandzweckes samt gleichbedeutender Marke „BF“, gewährleistet ist. Im Fall der Unterbestandgabe oder Weitergabe haftet der Bestandnehmer für die Einhaltung des gegenständlichen Bestandvertrages durch den Unterbestandnehmer bzw. neuen Bestandnehmer. Er hat für dessen Räumung bei Beendigung des Vertragsverhältnisses zu sorgen.

13. VORZEITIGE AUFLÖSUNG

1. Der Bestandgeber ist zur vorzeitigen fristlosen Vertragsauflösung berechtigt, wenn der Bestandnehmer trotz eingeschriebener schriftlicher Mahnung und angemessener Nachfristsetzung zur Behebung diesen Bestandvertrag grob oder beharrlich verletzt. Der Bestandgeber ist insbesondere berechtigt, diesen Bestandvertrag aufzulösen, wenn

(a) der Bestandnehmer den vertraglich vereinbarten Zahlungen (inklusive Werbekostenbeiträgen etc.) trotz eingeschriebener schriftlicher Mahnung und Nachfristsetzung von mindestens 14 Tagen nicht nachkommt;

(b) der Bestandnehmer den Bestandgegenstand, dem Gemeingebrauch dienende Bereiche oder gemeinsame technische Einrichtungen trotz eingeschriebener schriftlicher Mahnung und angemessener Nachfristsetzung zur Behebung vertragswidrig gebraucht;

(c) der Bestandnehmer gegen den Punkt 12 verstößt;

(d) der Bestandnehmer trotz eingeschriebener schriftlicher Mahnung und angemessener Nachfristsetzung zur Behebung seine Instandhaltungspflichten gröblich vernachlässigt, vom Bestandgegenstand einen grob nachteiligen Gebrauch macht oder ohne Zustimmung des Bestandgebers genehmigungspflichtige bauliche Veränderungen vornimmt oder

sich weigert, nützliche oder notwendige bauliche Änderungen zu dulden oder deren Durchführung behindert oder erschwert;

(e) über das Vermögen des Bestandnehmers ein Konkursverfahren eröffnet oder die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgelehnt wird oder ein Zwangsverwalter eingesetzt wird;

(f) sich der Bestandnehmer trotz Mahnung rücksichtslos oder sonst grob ungehörig gegenüber dem Bestandgeber, dessen Vertretern, anderen Bestandnehmern oder Besuchern des Einkaufszentrums verhält;

(g) der Bestandgebernehmer rechtskräftige behördliche Auflagen oder gesetzliche Bestimmungen nicht erfüllt; sofern dies nachweislich negative Auswirkungen auf den Bestandgeber hat;

(h) der Bestandnehmer Andienungsstraßen, Durchfahrten, Fußgängerwege, Parkplätze etc. verstellt oder verunreinigt und nicht für die notwendige Abhilfe trotz eingeschriebener schriftlicher Mahnung und angemessener Nachfristsetzung Sorge trägt;

(i) der Bestandnehmer seiner Betriebspflicht (Punkt 2.2) trotz eingeschriebener schriftlicher Mahnung und Setzung einer dreitägigen Nachfrist nicht nachkommt;

(j) entfällt;

(k) der Bestandnehmer den Bestandgegenstand nicht vertragsgemäß (unter Beachtung des Punktes 4) innerhalb von längstens sieben Tagen nach Übernahmereife übernimmt; und

(l) der Bestandnehmer seinen Verpflichtungen hinsichtlich Meldung und Offenlegung seiner Umsätze zur Berechnung des Umsatz-Bestandzinses trotz eingeschriebener schriftlicher Mahnung und Nachfristsetzung von mindestens 14 Tagen nicht nachkommt.

2. Dem Verhalten des Bestandnehmers ist auch das Verhalten seiner Dienstnehmer und Angehörigen gleichzuhalten; ferner auch das Verhalten seiner Lieferanten, sofern er deren Verhalten entweder veranlasst hat oder nicht sofort alle rechtlich möglichen Maßnahmen ergreift, um Abhilfe zu schaffen und Wiederholungen von Verstößen zu vermeiden.

3. Der Bestandnehmer ist berechtigt, das Bestandverhältnis nach eingeschriebener schriftlicher Mahnung und angemessener Nachfristsetzung vorzeitig aufzulösen, wenn

(a) einer der in § 1117 ABGB angeführten Gründe vorliegt,

(b) der Bestandgeber trotz eingeschriebener schriftlicher Mahnung und angemessener Nachfristsetzung zur Behebung wesentliche Vertragspflichten verletzt, die ein Weiterbestehen des Bestandverhältnisses für den Bestandnehmer unmöglich oder unzumutbar macht,

(c) der Bestandgeber trotz eingeschriebener schriftlicher Mahnung und angemessener Nachfristsetzung zur Behebung die Zufahrts- und Anlieferungswege nicht ungehindert aufrecht erhält.

...

16. VERKAUF DER LIEGENSCHAFT

1. Im Falle der Veräußerung der Liegenschaft sowie jedem sonstigen Wechsel in der Person des Liegenschaftseigentümers, bleibt das gegenständliche Bestandverhältnis völlig unberührt.

2. Der jeweilige – etwaige – Liegenschaftserwerber tritt hinsichtlich sämtlicher Bestimmungen (auch hinsichtlich der Dauer) in diesen Vertrag ein (Volleintritt des Liegenschaftseigentümers). Alle Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen wechselseitig auf Rechtsnachfolger über.

3. Der Bestandgeber erteilt hiermit seine ausdrückliche und unwiderrufliche Einwilligung, dass auf Grund dieses Vertrages im C-Blatt der Liegenschaft EZ 1465 und 1198, jeweils KG Seyring Bezirksgericht Klosterneuburg das Bestandrecht an dem Bestandsobjekt Bo22 bis 31.12.2026 zugunsten des Bestandnehmers eingetragen werde. Sollte das Bestandverhältnis vor Ablauf des 31.12.2026 enden, verpflichtet sich der Bestandnehmer, nach dem Ende des Bestandverhältnisses, die Löschung des Bestandrechtes aus dem Grundbuch schnellstmöglich zu erwirken. Sollte das Bestandverhältnis über den 31.12.2026 fortbestehen, verpflichtet sich der Bestandgeber, dem Bestandnehmer gegenüber die gesetzlich notwendigen Erklärungen abzugeben oder Schritte zu setzen, um die Verlängerung oder neuerliche Eintragung der Einverleibung des Bestandrechtes für die weitere Dauer des Bestandverhältnisses zu erwirken, sodass die Eintragung des Bestandrechtes des Bestandnehmers für die gesamte Dauer des Bestandverhältnisses gewährleistet ist.

...“

III. Beweiswürdigung

Zu den - unstrittigen - Sachverhaltsfeststellungen gelangte das Bundesfinanzgericht durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Urkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht, zumal die Bf. kein dem entgegenstehendes Vorbringen erstattet hat.

IV. Rechtslage und Erwägungen

Rechtslage

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren 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.

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 gemäß § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Gemäß § 17 Abs.4 GebG ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

Gemäß § 17 Abs. 5 GebG 1957 heben weder die Aufhebung des Rechtsgeschäftes noch das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld auf.

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.

Gemäß § 33 TP 5 Z. 1 GebG 1957 unterliegen Bestandverträge (§§ 1090ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, im allgemeinen einer Gebühr von 1 v.H. nach dem Wert.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

§ 30 Mietrechtsgesetz (kurz MRG) bestimmt Folgendes:

"§ 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."

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass ein Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG abgeschlossen wurde. Strittig ist lediglich die Vertragsdauer.

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 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 Bestandvertrag wurde ausdrücklich auf eine Dauer von 5 Jahren vereinbart, weshalb die Gebührenbemessung vom 5-fachen Jahreswert vorzunehmen ist, wenn der Vertrag nur aus besonderen, gewichtigen Gründen gekündigt werden kann.

Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG

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 dazu ua. die folgenden Erkenntnisse:

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
BFG 04.07.2019, RV/7103228/2019
BFG 24.07.2019, RV/7103609/2016
BFG 29.07.2019, RV/7104448/2016
BFG 08.08.2019, RV/7105629/2018
BFG 05.09.2019, RV/7100157/2017
BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017
BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017
BFG 04.12.2019, RV/7102148/2018
BFG 19.12.2019, RV/7102422/2017
BFG 15.01.2020, RV/7100109/2017
BFG 05.02.2020, RV/7101287/2017
BFG 12.02.2020, RV/7102592/2017
BFG 13.02.2020, RV/7105651/2017

Die gegen die Entscheidungen BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016, BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017 sowie 04.07.2019, RV/7103228/2019 eingebrachten außerordentlichen Revisionen wurden vom Verwaltungsgerichtshof ebenso zurückgewiesen (siehe VwGH 12.09.2017, Ra 2017/16/0111, VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040 sowie VwGH 28.11.2019 Ra 2019/16/0173) wie die gegen BFG 27.9.2017, RV/7105121/2016 eingebracht ordentliche Revision (siehe VwGH 4.12.2019, 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).

Wie vom Finanzamt zu Recht im Vorlagebericht ausgeführt wurde, beziehen sich § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG auf Wohnungen und kommen daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht.

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

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

Die als vorzeitige Auflösungsgründe im Vertrag unter Punkt 13 festgelegten Gründe 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 Bestandgeberin 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 auf das Einkaufszentrum „***“ 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 Bestandgeberin zuzuordnenden Kündigungsgründe nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Bestandvertrages gegeben ist.

Dem FA ist beizupflichten, dass auch die Berechtigung der Bf., das Bestandrecht bis 31.12.2026 im C-Blatt des Grundbuches eintragen zu lassen, für den erklärten Willen der Vertragsparteien, sich auf bestimmte Dauer zu binden, spricht.

Die vertraglichen Kündigungsbestimmungen ändern daher im gegenständlichen Fall nichts daran, dass ein Vertrag auf bestimmte Dauer von 5 Jahren abgeschlossen wurde.

Option auf Vertragsverlängerung

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

Es ist daher auch im vorliegenden Fall nicht nur die zunächst vereinbarte Laufzeit von 5 Jahren, sondern zusätzlich auch der unter einer Potestativbedingung stehende

Verlängerungszeitraum von weiteren 5 Jahren bei der Gebührenbemessung zu berücksichtigen.

Weitergaberecht

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 9. September 2015, Ro 2014/16/0072 klargestellt, dass die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 2000, 99/16/0017, vertretene Ansicht, durch Ausüben des vertraglich vereinbarten Weitergaberechts könne die Vertragspartei den Bestandvertrag auflösen, nicht aufrechterhalten wird (vgl. auch VwGH 29.06.2017, Ro 2015/16/0032).

Der Verwaltungsgerichtshof unterscheidet in seiner jüngsten Rechtsprechung zwischen dem Präsentationsrecht und dem Weitergaberecht (VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0072).

Ein Präsentationsrecht enthält nur die Verpflichtung etwa des Vermieters gegenüber dem Mieter, unter gewissen Bedingungen mit einem vom Mieter vorgeschlagenen geeigneten Dritten einen Vertrag gleichen oder bestimmten anderen Inhaltes abzuschließen (OGH 28.06.2000, 6 Ob 258/99f). Ein solches in einem Bestandvertrag eingeräumtes Präsentationsrecht bewirkt in der Regel, dass von einer unbestimmten Vertragsdauer im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG auszugehen ist (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034). Ein Weitergaberecht berechtigt zur Übertragung der Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis auf einen Dritten, ohne dass es einer (weiteren) Erklärung des Bestandnehmers bedarf. Mit Ausübung des Weitergaberechtes kommt es zur Vertragsübernahme durch den neuen Mieter, die ohne weitere Erklärung durch den Vermieter erfolgt. Eine Auflösung des Vertrages wird dadurch nicht bewirkt (VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0072).

Der gegenständliche Vertrag enthält in Punkt 12.2 ein Weitergaberecht, dass noch dazu auf bestimmte Gesellschaften (Beteiligung der X zu mindestens 51%) eingeschränkt ist. Dieses Weitergaberecht bewirkt keine vorzeitige Auflösung des Vertrages und ist daher der Vertrag unter Einbeziehung des Optionszeitraumes als auf eine bestimmte Dauer von insgesamt 10 Jahren abgeschlossen zu beurteilen.

Keine Bindung an die rechtliche Beurteilung im vorläufigen Bescheid

Nach § 17 Abs. 3 BewG 1955 ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Dabei können auch Umstände zugrunde gelegt werden, die nach der Entstehung der Steuerschuld sichtbar werden (zB tatsächliche Geschäftsergebnisse), dies allerdings unter der Voraussetzung, dass diese Umstände im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld voraussehbar waren (vgl. dazu VwGH 16.6.1965, 2368/64).

Zweck der Vorschrift des § 17 Abs. 3 BewG ist es, einen Durchschnittswert zu finden, der als Grundlage einer Vervielfachung iSd § 16 BewG zu dienen vermag. (vgl. VwGH 13.9.1989, 88/13/0107).

Durch eine Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG, die nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes jedenfalls erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld liegende Umstände berücksichtigen soll, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfasst werden. Es ist daher rechtlich unbedenklich, wenn bei der Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG die dem Berechtigten nach dem Bewertungsstichtag zugekommenen Nutzungen oder Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. ua. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239, VwGH 29.1.1997, 96/16/0084).

Es entspricht dem Gesetz, wenn die Abgabenbehörden der Gebührenbemessung nicht die in der Vergangenheit gelegenen Umsätze des Verpächters zugrunde legen, sondern die erst lange nach Abschluss des Pachtvertrages einsetzenden Umsätze der Pächterin. Hat im Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Gebührenbescheides das Pachtverhältnis noch gar nicht begonnen hatte, besteht in diesem Zeitpunkt eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO, die die Erlassung eines vorläufigen Bescheides erforderlich macht (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239).

Im gegenständlichen Fall wurde ein umsatzabhängiger Bestandzins vereinbart und wurde daher vom FA zunächst nur eine vorläufige Festsetzung der Gebühr vorgenommen (zur Zulässigkeit einer vorläufigen Festsetzung bei umsatzabhängiger Miete siehe auch VwGH 5.3.2009, 2007/16/0142) .

In der Bescheidbegründung ist zwar anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend gewesen ist (vgl. Ritz, BAO⁶, § 200 Tz 9); fehlt eine solche Bescheidbegründung, tut dies der Vorläufigkeit aber keinen Abbruch (vgl. VwGH 28.02.2012, 2010/15/0164

Ein Bescheid kann nur insgesamt vorläufig ergehen; eine Bezeichnung einzelner Teile des Spruches als vorläufig wäre unzulässig (zB Ritz, ÖStZ 1986, 163; Stoll, BAO, 2108; Langheinrich/ Ryda, FJ 1999, 81; Tanzer in Holoubek/ Lang, Vertrauensschutz, 276).

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO beseitigt ist.

Der Endgültigerklärung eines Abgabenbescheids bzw. der endgültigen Abgabenfestsetzung steht es, wenn der Abspruch über die Vorläufigkeit in Rechtskraft erwachsen ist, nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht entgegen, dass bei der Erlassung des vorläufigen Bescheids (objektiv betrachtet) gar keine Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO vorgelegen ist. Auf die vorläufige Abgabenfestsetzung darf sohin eine endgültige Abgabenfestsetzung selbst dann folgen, wenn bei Erlassung des vorläufigen Bescheides keine Ungewissheit bestanden hat (vgl. etwa VwGH 20.5.2010, 2008/15/0328, und VwGH 28.5.2009, 2007/15/0299, RdW 2009/626).

Ein endgültiger Bescheid, der nach einem vorläufigen erlassen wird, kann in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen; er ist voll mit Bescheidbeschwerde anfechtbar (§ 251, **keine Teilrechtskraft**, VwGH 30.9.1975, 43/74; 27.10.2008, 2005/17/0166;

16.12.2009, 2009/15/0203). Daher ist ein endgültiger Abgabenbescheid etwa hinsichtlich der Abgabenhöhe und der Bemessungsgrundlagen anfechtbar; dies übrigens auch dann, wenn hierüber bereits in einer Erledigung einer gegen den vorläufigen Bescheid gerichteten Bescheidbeschwerdeabgesprochen wurde (vgl. Ritz, BAO⁶, § 200 Tz 13).

Unstrittig ist, dass mittlerweile keine Ungewissheit im Tatsachenbereich mehr vorliegt, weil der Beobachtungszeitraum bereits lang genug ist, um das durchschnittliche umsatzabhängige Entgelt sowie die Höhe der Nebenkosten feststellen zu können. Die rechnerische Ermittlung des Jahreswertes des Entgelts samt Nebenkosten erfolgte vom Finanzamt bei Erlassung des endgültigen Bescheides nach den Angaben der Bf. und den von ihr vorgelegten Aufstellungen. Die Berechnung war im weiteren Verfahren auch unstrittig.

Das Finanzamt hat daher zu Recht den gegenständlichen Vertrag bei Erlassung des endgültigen Bescheides – der geänderten Rechtsprechung des VwGH zum Weitergaberecht folgend – als auf bestimmte Zeit abgeschlossen beurteilt und für die Gebührenbemessung den 10-fachen Jahreswert des durchschnittlichen Entgelts herangezogen.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

V. Zulässigkeit einer Revision

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

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

Ebenso ist durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geklärt, dass durch Ausüben des vertraglich vereinbarten Weitergaberechts die Vertragspartei den Bestandvertrag nicht auflösen können (vgl. VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0072 sowie VwGH 29.06.2017, Ro 2015/16/0032).

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Wien, am 23. März 2020