

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch RA Mag. Christian Weimann, Wiesingerstraße 6 Tür 12, 1010 Wien, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 08.02.2018, ErfNr. 000, betreffend Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG 1957, 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

Am 09.09.2016 schlossen die Beschwerdeführerin, (Bf.), als Vermieter, und die B., als Mieter, einen Mietvertrag ab. Dazu meldete die vormalige rechtsfreundliche Vertretung der Bf. am 09.02.2018 der belangten Behörde die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr, gemäß § 33 TP 5 GebG 1957, im Betrage von € 16.080,00. Der Jahresmietzins betrage € 160.800,00 (€ 11.400 monatlicher Mietzins inklusive USt + € 2000,00 monatliche Betriebskosten= € 13.400,00 x12) und die Vertragsdauer betrage 10 Jahre.

Aus Gründen der Überprüfung forderte die belangte Behörde die Vorlage der, dieser Berechnung zugrunde gelegten, Urkunde an, aus deren Inhalt folgendes ersichtlich worden ist:

Gegenstand dieses Mietvertrags ist- laut integrierten Lageplan das "Geschäft 1B" im Ausmaß von 782,83 m², auf der Liegenschaft EZ xxx, GB yyy, worauf der Vermieter zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Begriff war, ein Gebäude zu errichten. Unter Vertragspunkt III, ("**Beginn des Mietverhältnisses, Mietdauer**") wird in Z 1 die Vertragsdauer auf 25 Jahren, ab dem, auf die Übergabe folgenden Monatsersten, festgeschrieben. Z 2 legt einen Kündigungsverzicht des Mieters für die Dauer von 10 Jahren

fest. Gemäß Z 3 bleibt davon die sofortige Vertragsauflösung gem. § 1118 ABGB unberührt. Der monatliche Hauptmietzins beträgt lt. Vertragspunkt V Z 1 € 9.500,- zzgl. USt. Laut Z 2 bilden die, auf den Mietgegenstand entfallenden Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben einen Bestandteil des monatlichen Mietzinses, und es handelt sich dabei um die, in den Bestimmungen des § 21 MRG, genannten.

Mit dem, im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten, Bescheid setzte die belangte Behörde gegenüber der Bf. die Bestandvertragsgebühr gem. §§ 201 BAO, 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 mit € 28.944,00 (=1% der Bemessungsgrundlage von € 2.894.200,00) fest. Unter Berücksichtigung des selbstberechneten Steuerbetrages von € 16.080,00 ergäbe sich eine Nachforderung von € 12.864,00. Die Festsetzung gem. § 201 Abs. 2 Z 1 BAO erfolge von Amts, aufgrund der unrichtigen Selbstberechnung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen, Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben gewesen. Der Mietvertrag sei auf 25 Jahre abgeschlossen worden, jedoch gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 mit dem 18fachen Jahresentgelt zu bewerten. Die Bemessungsgrundlage betrage € 2.894.400, 00 (€ 11.400,00 monatlicher Mietzins inkl. USt + € 2.000,00 monatlich Betriebskosten = € 13.400,00 = monatliches Gesamtentgelt x 12 x 18); die Betriebskosten seien gemäß § 184 BAO geschätzt worden.

Mit Schreiben vom 12.04.2018 brachte die Bf., durch ihre ausgewiesene Rechtsvertretung, einen Antrag auf Wiedereinsetzung gem. § 308 BAO ein, dem Folge gegeben worden ist. Mit diesem Antrag war die Beschwerde gegen den o.a. Bescheid, betreffend die Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 1 Abs.1 Z 1 GebG 1957 verbunden. Darin beantragte die Bf., den Nachforderungsbetrag mit € 0,00 festzusetzen, und die Rückzahlung des, bereits entrichteten, Nachforderungsbetrags von € 12.864,00.

Die Beschwerde wurde damit begründet, dass - gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH - das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen darin bestehe, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht. Der Mieter habe unter Vertragspunkt III.2. für die Dauer von 10 Jahren auf sein Recht das gegenständliche Mietverhältnis zu kündigen, verzichtet. Nach Ablauf dieser zehn Jahre könne er das Vertragsverhältnis jederzeit unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfrist kündigen. Gebührenrechtlich sei der Mietvertrag daher, für die über die zehn Jahre hinausgehende Bestanddauer, als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen anzusehen. Dies berücksichtigend sei auch die Bestandvertragsgebühr korrekt mit € 16.080,00 selbst berechnet worden. Außerdem sei in Rz 703 der Gebührenrichtlinien des BMF vom 22.02.2007 festgehalten worden, dass ein Bestandverhältnis, das zwar der Form nach auf eine bestimmte Zeit eingegangen wird,

aber dennoch vor Ablauf dieser Zeit von jedem der beiden oder auch nur von einem von ihnen beliebig aufgelöst werden kann, in seiner Dauer unbestimmt ist.

Mit Beschwerdevorentscheidung wies die belangte Behörde diese Beschwerde als unbegründet ab. Laut Vertragspunkt III Z 1 sei das Mietverhältnis auf 25 Jahre vereinbart worden. Es werde keinem der Vertragspartner eine vorzeitige, ordentliche Kündigungsmöglichkeit eingeräumt. Da dem Mieter kein solches Recht eingeräumt worden sei, könne er auch iSd des Vertragspunktes III Z 2 nicht darauf verzichten. Somit sei dieser Vertragspunkt als wirkungslos anzusehen. Nach den Bestimmungen des ABGB seien Vertragsteile bei Verträgen mit bestimmter Laufzeit an diese Laufzeit gebunden. Es bestehe nur die Möglichkeit einer außerordentlichen Kündigung. Es liege daher gebührenrechtlich ein Vertrag auf bestimmte Zeit von 25 Jahren vor, welcher maximal mit dem 18-fachen Jahreswert der Bestandvertragsgebühr unterlegen sei.

Dagegen brachte die Bf., durch ihre ausgewiesene Rechtsvertretung, fristgerecht einen Vorlageantrag gemäß § 264 BAO, auf Entscheidung über ihre Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, (BFG), unter Verweis auf ihr Beschwerdevorbringen, ein. Ergänzend wurde vorgebracht, dass es sich aus dem Kündigungsverzicht geradezu ergebe, dass dem Mieter nach Ablauf von 10 Jahren ein Kündigungsrecht zukomme.

Das Gericht hat dazu erwogen:

Rechtslage

Die auf den vorliegenden Fall anzuwendenden Gesetzesbestimmungen des Gebührengesetzes 1957, (GebG 1957), sowie des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches, (ABGB), lauten in ihrer verfahrensmaßgeblichen Fassung wie folgt:

§ 17 Abs. 1 GebG 1957 lautet: *"Für die Festsetzung der Gebühren ist der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird."*

§ 33 TP 5 GebG 1957 lautet (auszugsweise):

(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.

§ 1113 ABGB lautet:

"Der Bestandvertrag erlischt auch durch den Verlauf der Zeit, welcher ausdrücklich oder stillschweigend, entweder durch den nach einem gewissen Zeitraume ausgemessenen Zins, wie bei sogenannten Tag-, Wochen- und Monatszimmern, oder durch die erklärte, oder aus den Umständen hervorleuchtende Absicht des Bestandnehmers bedungen worden ist."

§ 1117 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch, (ABGB), lautet:

Der Bestandnehmer ist berechtigt, auch vor Verlauf der bedungenen Zeit von dem Vertrag ohne Kündigung abzustehen, wenn das Bestandstück in einem Zustand übergeben oder ohne seine Schuld in einen Zustand geraten ist, der es zu dem bedungenen Gebrauch untauglich macht, oder wenn ein beträchtlicher Teil durch Zufall auf eine längere Zeit entzogen oder unbrauchbar wird. Aus dem Grunde der Gesundheitsschädlichkeit gemieteter Wohnräume steht dieses Recht dem Mieter auch dann zu, wenn er im Verträge darauf verzichtet oder die Beschaffenheit der Räume beim Vertragsabschluss gekannt hat.

§ 1118 Allgemein Bürgerliches Gesetzbuch, (ABGB), lautet:

Der Bestandgeber kann seinerseits die frühere Aufhebung des Vertrages fordern, wenn der Bestandnehmer der Sache einen erheblichen nachtheiligen Gebrauch davon macht; wenn er nach geschehener Einmahnung mit der Bezahlung des Zinses dergestalt säumig ist, dass er mit Ablauf des Termins den rückständigen Bestandzins nicht vollständig entrichtet hat; oder, wenn ein vermietetes Gebäude neu aufgeführt werden muss. Eine nützlichere Bauführung ist der Mieter zu seinem Nachtheile zuzulassen nicht schuldig, wohl aber notwendige Ausbesserungen.

Erwägungen

Im zu beurteilenden Fall ist strittig, ob - wie von der Bf. vorgebracht - der vorliegende Bestandvertrag gebührenrechtlich als auf 10 Jahre befristet und darüber hinaus als unbefristet oder als auf 25 Jahre abgeschlossen, einzustufen ist. Käme der Ansicht der Bf. Berechtigung zu, so unterliegt dieser Vertrag, gemäß § 33 TP 5 Abs.3 GebG 1957, mit dem 13fachen des Jahreswertes der wiederkehrenden Leistungen der Bestandvertragsgebühr.

Die Bf. begründet ihre Ansicht im Wesentlichen damit, dass -laut Vertrag- das Bestandverhältnis, nach Ablauf des vereinbarten zehn jährigen Kündigungsverzichtes des Mieters, jederzeit aufgekündigt werden könne.

Dazu ist festzustellen:

Von einem Vertrag auf bestimmte Dauer wird dann gesprochen, wenn die Parteien einen Endtermin festgesetzt haben (§ 1113 ABGB). In diesen Fällen ist eine ordentliche Kündigung während der vereinbarten Dauer nicht möglich (§ 1116 ABGB); nur bei wichtigem Grund kann die vorzeitige Auflösung erklärt werden (§§ 1117 ff ABGB) (Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum Gebührengesetz (8. Lfg 1999) zu § 33 Tarifpost 5 GebG). Wurde das Bestandverhältnis auf bestimmte Zeit abgeschlossen, ist im Zweifel beiden Teilen eine ordentliche Kündigung versagt (Riss in Kletečka/Schauer, ABGB-ON^{1.02} § 1115 Rz 1 (Stand 1.10.2016, rdb.at)). Dem Umstand, dass die Auflösung eines Mietvertrages wegen der in den §§ 1112, 1117 und 1118 ABGB normierten Gründen nicht ausgeschlossen wurde, kommt kein Gewicht in der Frage der Bindung der Vertragsparteien auf bestimmte Zeit zu (vgl VwGH vom 29. Juni 1992, [91/15/0040](#), und VwGH vom 24. März 1994, [93/16/0133](#)) (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren (21. Lfg 2017) zu § 33 TP 5 GebG (Fellner) Rz 132).

Im Beschluss vom 4.12.2019, Ro 2018/16/0004 wird vom VwGH ausgeführt:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hängt die für die Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr für Bestandverträge nach [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) 1957 entscheidende Vertragsdauer davon ab, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile 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 auflösen zu können, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen 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 behandelt werden muss (vgl. etwa VwGH 16.10.1989, [88/15/0040](#)).

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeuten diese rechtlichen Ausführungen, dass nach dem Inhalt des gegenständlichen Bestandvertrages (vgl. § 17 Abs.1 GebG 1957) zu beurteilen ist, ob gewichtige Kündigungsgründe vorliegen, deren Realisierung vor der festgeschriebenen Bestanddauer von fünfundzwanzig Jahren als wahrscheinlich anzusehen sind; wobei alleine das Bestehen der Kündigungsmöglichkeiten nach §§ 1117,1118 ABGB für die Beurteilung eines Bestandvertrages, als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, nicht ausreicht.

Laut Vertragsinhalt gelten für die Vermieterin die Kündigungsgründe des [§ 1118 ABGB](#).

Zum einen sind diese Kündigungsgründe nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist, weshalb damit die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien über einen bestimmten Zeitraum hindurch, nicht aufgehoben werden kann.

Zum anderen sind die diese Kündigungsmöglichkeiten von einem Fehlverhalten der Mieterin abhängig und liegen nicht im Einflussbereich der Vermieterin. Es liegen keine Anhaltspunkte für die Wahrscheinlichkeit eines solchen Fehlverhaltens vor. Diese Kündigungsmöglichkeiten sind daher von ihrer Gewichtung und der Möglichkeit ihrer Realisierung nicht so bedeutend, dass sie dem erklärten Willen der Parteien, sich auf eine bestimmte Dauer von fünfundzwanzig Jahren zu binden, entgegenstehen.

Trotz der Vereinbarung einer bestimmten Bestandvertragsdauer wurden für die Mieterin grundsätzlich die Kündigungsgründe nach [§ 1117 ABGB](#) nicht ausgeschlossen. Auf diese Kündigungsmöglichkeiten hat- lt. Mietvertrag- die Mieterin lediglich für die Dauer von zehn Jahren verzichtet.

Auch diese Kündigungsgründe sind nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages nach 10 Jahren gegeben ist, weshalb damit die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien über einen Zeitraum von fünfundzwanzig Jahren hindurch, nicht aufgehoben werden kann.

Diese Kündigungsmöglichkeiten sind von einem Fehlverhalten der Vermieterin abhängig und liegen nicht im Einflussbereich der Mieterin. Es liegen auch bei diesen keine Anhaltspunkte für eine Wahrscheinlichkeit der Realisierung eines solchen Fehlverhaltens vor.

Weitere frühzeitige Kündigungsmöglichkeiten liegen laut Vertragsinhalt nicht vor.

Aus den aufgezeigten Gründen sind sämtliche Kündigungsmöglichkeiten von ihrer Gewichtung und der Möglichkeit ihrer Realisierung nicht so bedeutend, dass sie dem

erklärten Willen der Parteien, sich auf eine bestimmte Dauer von fünfundzwanzig Jahren zu binden, entgegenstehen.

Dem Einwand, die Beurteilung des vorliegenden Mietvertrages sei auf die bestimmte Dauer von fünfundzwanzig Jahre abgeschlossen, stünde dem Inhalt der Randziffer, (Rz), 703 der Gebührenrichtlinien vom 22.02.2007 entgegen, war der Vollständigkeit halber wie folgt entgegen zu treten:

Rz 307 in der genannten Fassung lautet:

„Ein Bestandverhältnis, das zwar der Form nach auf eine bestimmte Zeit eingegangen wird, aber dennoch vor Ablauf dieser Zeit von jedem der beiden Vertragsteile oder auch nur von einem von ihnen beliebig aufgelöst werden kann, ist in seiner Dauer unbestimmt“.

Im zu beurteilenden Fall kann aufgrund dessen, dass die vorliegenden Kündigungsmöglichkeiten von einem Fehlverhalten der Vertragspartner abhängigen, von einer jederzeitigen, beliebigen Vertragsauflösungsmöglichkeit, nach Ablauf des Kündigungsverzichtes, keine Rede sein.

Informativ ist hinzuzufügen, dass das BFG selbst nicht an Erlässe und so auch nicht an den Inhalt der Gebührenrichtlinien gebunden ist.

Sohin erfolgte die Bewertung des vorliegenden Bestandvertrages als auf 25 Jahre abgeschlossen, sowie-daraus resultierend- die Bemessung der Bestandvertragsgebühr unter Zugrundelegung des 18fachen des Jahreswertes, iSd § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 und Abs.3 GebG 1957, zu Recht.

Die Betriebskosten waren als vertraglich übernommene sonstige Verpflichtung des Mieters in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr nach [§ 33 TP 5 GebG](#) 1957 miteinzubeziehen. (vgl. VwGH 17.02.1994,93/16/0160). Da deren Höhe zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses von der belangten Behörde nicht zu ermitteln war, erfolgte deren Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) in der unstrittigen Höhe von € 2000,00 pro Monat zu Recht.

Abschließend ist festzuhalten, dass die belangte Behörde bei der verfahrensgegenständlichen Festsetzung der Bestandvertragsgebühr nach § 201 Abs.2 Z 1 Bundesabgabenordnung,(BAO), im Rahmen des dabei gebotenen Ermessens, im Hinblick auf die, in nicht unbeachtlichem Ausmaß, zu nieder selbst berechneten Bestandvertragsgebühr gemäß [§ 33 TP 5 GebG](#) 1957 und die, damit verbundene, nicht geringfügig steuerliche Auswirkung, zu Recht dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber dem Interesse der Rechtsbeständigkeit den Vorzug gegeben hat.

Sohin erfolgte die Festsetzung der Bestandvertragsgebühr mit dem bekämpften Bescheid iSd §§ 201 Abs.2 Z 1 BAO, 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG 1957 zu Recht.

Der Beschwerde war sohin der Erfolg zu versagen.

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.

Die Revision gegen dieses Erkenntnis ist nicht zulässig, weil es Erkenntnis von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht, sondern vielmehr der vorstehend dargestellten Rechtsprechung des VwGH folgt.

Aus den aufgezeigten Gründen war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. März 2020