

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***1***, ***2***, vertreten durch ***3***, über die Beschwerde gegen den Bescheid des ***FA*** vom 30. November 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erf.Nr. ***4***, betreffend Rechtsgebühren 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

1. Sachverhalt

Das ***FA*** legte gegenständliche Beschwerde am 05.06.2018 mit folgender Stellungnahme zur Entscheidung vor:

"Sachverhalt:

*Zwischen ***5*** (Vermieterin) und ***1*** (Mieterin) wurde am ***7*** ein Mietvertrag abgeschlossen, der mit Schreiben vom 28.4.2014 beim h.o. FAGVG von der RA-Kanzlei ***6*** angezeigt wurde.*

Der Mietvertrag wurde auf 10 Jahre und 6 Monate abgeschlossen. Weiters wurde eine zweimalige Optionsmöglichkeit auf Verlängerung von je 5 Jahren vereinbart. Im Vertrag Punkt 6.1 wurde festgehalten: „Das Mietverhältnis hat am 22.7.2012 begonnen. Es wird auf die Dauer von zehn Jahren und sechs Monaten...befristet abgeschlossen und erlischt daher zehn Jahre und sechs Monate nach dem auf den Mietbeginn folgenden Monatsletzten das ist der 31.3.2023, ohne dass es einer Kündigung oder sonstigen Erklärung einer Vertragspartei bedarf. Der Übergang auf ein Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit ist ausdrücklich ausgeschlossen.“

Das Recht auf vorzeitige Auflösung aus wichtigen in Punkt 6.2.1-6.2.8. angeführten Gründen und beim Vermieter aus den Gründen des § 30 Abs. 2 MRG blieb vorbehalten. Im Punkt 6.5 räumte der Vermieter dem Mieter die Option auf zweimalige Verlängerung des Mietvertrages um jeweils weitere fünf Jahre ein. Gemäß Punkt 7. setzt sich der Mietzins aus dem Umsatzhauptidezins, mindestens jedoch dem Hauptidezins, dem grundsätzlich der Nutzfläche entsprechenden Anteil an Betriebs- und Nebenkosten und der Umsatzsteuer zusammen.

*Zu diesem Mietvertrag erging am 28.5.2014 ein vorläufiger Gebührenbescheid gem. § 33 TP 5 GebG an die Mieterin zHd RA-Kzl ***6***.*

Nach Vorhaltbeantwortung vom 23.9.2016 betr. Höhe des tatsächlichen Mietzinses wurde die Gebühr im Sinne der ständigen Judikatur des BFG – ausgehend von einer bestimmten Vertragsdauer von 10 Jahren plus 6 Monaten plus 2x 5 Jahre Option auf Verlängerung – vom 18-fachen Jahreswert mit EDV-Bescheid vom 30.11.2017 vorgeschrieben. Im Bescheid wurde auf eine gesonderte Begründung verwiesen. Die händische gesonderte Begründung dazu wurde zunächst versehentlich nicht abgesandt, sondern verblieb im Akt.

*Gegen diesen Gebührenbescheid vom 30.11.2017 wurde am 4.1.2018 sowohl per Fax als auch per Post eine Beschwerde sowohl von der Mieterin ***1*** als auch von der Vermieterin ***5*** (nunmehr ***8***), beide vertreten durch ***9*** eingebracht.*

*Durch die Einbringung dieser Beschwerde wurde h.a. erkannt, dass die händische Begründung zum Gebührenbescheid vom 30.11.2017 noch im Akt einlag. Diese wurde am 11.1.2018 mit RSb an ***Bf1***, zHd ***9*** versandt. In Folge kam es am 9.2.2018 zu einer ergänzenden Stellungnahme der Beschwerdeführer zu ihren Beschwerden.*

Die Beschwerde der Einschreiterin richtet sich gegen einen Ansatz der Vertragsdauer länger als 36 Monate (unbestimmte Zeit) unter Hinweis auf ständige Judikatur des VwGH und die Gebührenrichtlinien RZ 705 ff.

Die Beschwerdeverentscheidungen zu o.a. Beschwerden wurden am 20.3.2018 erlassen:

*BVE-Abweisung an Mieterin ***1*** und BVE-Zurückweisung an Vermieterin ***5*** (nunmehr ***8***), je zHd ***9***.*

*Zu diesen beiden Beschwerdeverentscheidungen wurden wieder von beiden Parteien, vertreten durch ***9***, am 20.4.2018 BFG-Vorlageanträge eingebracht.*

Beweismittel:

*Bem-akt ERFNR ***10*** ***11****

Stellungnahme:

Entgegen dem Vorbringen der Bf. widerspricht die Rechtsansicht des FAGVG und die Rechtsprechung des BFG nicht der Rechtsprechung des VwGH und auch nicht den Gebührenrichtlinien. In der zitierten Entscheidung VwGH 16.10.1989, 88/15/0040 ging es nicht um einen vergleichbaren Sachverhalt. Es ging um einen Bestandvertrag mit unbestimmter Dauer und verschiedenen MRG-Kündigungsgründen während im gegenständlichen Fall es um einen Bestandvertrag mit bestimmter Dauer und die sinnngemäße Anwendung der MRG-Kündigungsgründe geht.

Aus dem eindeutigen Wortlaut des Vertrages in Punkt 6.1. ist zu erkennen, dass der Verpächter den Pächter auf eine längere bestimmte Zeit an das Vertragsverhältnis bindet und sich selbst ein Recht auf Kündigung nur aus einzelnen „wichtigen“ Gründen, nämlich bei wesentlichen Vertragsverletzungen des Pächters, ausbedingt.

Es macht keinen Unterschied, ob die „wichtigen“ Gründe, die zu vorzeitiger Vertragsauflösung berechtigen, im Vertrag selber umschrieben sind oder ob Definitionen aus dem MRG übernommen werden. Ob eingeräumte Kündigungsgründe umfassend sind ist im Einzelfall zu entscheiden. Die Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG beziehen sich auf Wohnungen.

Unstrittig ist dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 30 Abs. 2 Z 10,11,12 und 15 MRG ausscheiden und die Z 2 ist nicht anwendbar, da die Gegenleistung nicht in einer Dienstleistung besteht. Sämtliche Kündigungsgründe aus der Verletzung von Vertragspflichten der Z 1 (Mietzinsrückstand), Z 4 (Weitergabe, Untervermietung) und Z 7 (vertragswidrige Verwendung) und Z 3 (erheblich nachteiliger Gebrauch) sowie die in § 8 angeführten „wichtigen“ Kündigungsgründe setzen schuldhaftes Verhalten des Vertragspartners voraus. Der einzige in der Sphäre des Bestandgebers liegende Kündigungsgrund Eigenbedarf (Z 9) setzt dringende Benötigung des vermieteten Objekts voraus. Diese Wahrscheinlichkeit ist gering.

Der VwGH ist im Beschluss vom 19.12.2017, Ra 2017/16/0111 einer Einzelfallprüfung nicht entgegengetreten. Des weiteren führt der VwGH in seinem Beschluss vom 26.04.2018, Ra 2018/16/0040 wie folgt aus:

„Wenn auch die Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG allein noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten mit dem Ergebnis eines Vertrages auf bestimmte Dauer darstellt, so kann eine Gewichtung und eine Unwahrscheinlichkeit der Realisierung dieser vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe durchaus zum Ergebnis führen, von einem Vertrag auf bestimmte Dauer auszugehen (vgl. auch nochmals VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und 0112).“

Eine uneingeschränkte Kündigungsmöglichkeit jederzeit und ohne Angabe von Gründen, die als Vertrag auf unbestimmte Zeit zu werten wäre ist für den Verpächter unmöglich und Punkt 6.1. dritter Satz " Der Übergang in ein Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer ist ausdrücklich ausgeschlossen" schließt eine jederzeitige Kündigung auch des Pächters zwingend aus.

Der Vorlageantrag enthält kein weiteres Vorbringen, das hinsichtlich Laufzeit und bedingte Laufzeitverlängerung/Optionsmöglichkeit über bereits vom BFG entschiedene Fälle hinausgeht.

Es wird daher ersucht die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Die Bf. hat mit Vereinbarung vom 26.03.2014 betreffend den in Punkt 3. des Mietvertrages näher definierten Mietgegenstand auf der Liegenschaft ***12***, bestehend aus der ***13*** mit der Grundstücksadresse ***14***, einen Mietvertrag abgeschlossen. Ausschließlicher Verwendungszweck des Mietgegenstandes ist der Betrieb eines Verkaufslokals mit Warensortiment aus den Bereichen Bekleidung (inklusive Schuhe), Accessoires und Textilien (Punkt 5.2 des Mietvertrages).

Die entscheidungswesentlichen Vertragsbestandteile lauten:

" ...

2. Vorbemerkungen

*Der Vermieter ist grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft ***12***, bestehend aus der ***15*** und der Grundstücksadresse ***14***.*

Dieser Mietvertrag ist die inländische Beurkundung des gegenständlichen Mietverhältnisses, das am 22.7.2012 begonnen hat.

3. Mietgegenstand

3.1 Gegenstand dieses Mietvertrages („Mietgegenstand“) sind die Räumlichkeiten und Flächen gemäß Planentwurf Anlage ./3.1. Der Mietgegenstand ist in diesem Planentwurf rot umrandet dargestellt. Nach Herstellung des Mietgegenstandes (siehe Punkt 4.1) wird der Vermieter den Mietgegenstand durch Markierung im endgültigen Bestandsplan den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend festlegen. Dieser endgültige Bestandsplan wird dem Übergabeprotokoll angeschlossen.

3.2 Der Mietgegenstand hat eine Fläche von insgesamt 364,49/m² (davon 40 m² Lager, jeweils berechnet nach gif-Standard). Dem Mieter ist bekannt, dass die Nutzflächenberechnung (etwa nach MRG oder WEG soweit anwendbar) von der Flächenangabe nach gif-Standard abweicht. Aus Abweichungen der Nutzflächen von der

Flächenberechnung nach gif-Standard können daher keine wie immer gearteten Rechtsfolgen abgeleitet werden.

...

4. Herstellung des Mietgegenstandes und Übergabe

4.1 Der Vermieter hat den Mietgegenstand im Edelrohbau gemäß Bau- und Ausstattungsbeschreibung Anlage ./4.1 hergestellt und dem Mieter am 22.7. 2012 übergeben und der Mieter hat diesen übernommen. Der Vermieter ist jedenfalls zur Änderung der Ausstattung und der Gestaltung gegenüber der Bau- und Ausstattungsbeschreibung berechtigt...

...

5. Mietabsprache und Verwendungszweck

5. Der Vermieter vermietet und der Mieter mietet den Mietgegenstand zur ausschließlichen Verwendung im Rahmen des Verwendungszwecks.

5.2 Der Mietgegenstand wird ausschließlich Betrieb eines Verkaufslokals (samt Nebenbereichen wie Aufenthaltsräumen, Lager, Schauräumen etc), mit Warensortiment aus den Bereichen Bekleidung (inklusive Schuhe), Accessoires und Textilien, vermietet („Verwendungszweck“).

...

6. Mietdauer and vorzeitige Vertragsauflösung

6.1 Das Mietverhältnis hat am 22.7.2012 begonnen (Datum des Übergabeprotokolls; „Mietbeginn“). Es wird auf die Dauer von zehn Jahren und sechs Monaten, berechnet ab dem Monatsletzten des Monats in den der Mietbeginn fällt, befristet abgeschlossen und erlischt daher zehn Jahre und sechs Monate nach dem auf den Mietbeginn folgenden Monatsletzten das ist der 31.1.2023, ohne dass es einer Kündigung oder sonstigen Erklärung einer Vertragspartei bedarf. Der Übergang in ein Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer ist ausdrücklich ausgeschlossen. Ein solcher bedürfte einer ausdrücklichen schriftlichen Vereinbarung mittels einheitlicher Urkunde oder einer ausdrücklichen schriftlichen Erklärung des Vermieters, die durch sämtliche vertretungsbefugten Organe des Vermieters unterfertigt ist.

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

6.2.1 der Mieter mit der Bezahlung des Mietzinses (oder Teilen desselben) oder anderen auf Grund dieses Mietvertrages geschuldeten Leistungen trotz schriftlicher Mahnung und Nachfristsetzung von mindestens 14 Tagen im Verzug bleibt;

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

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

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

...

6.2.6 der Mieter sonstige wesentliche Bestimmungen...verletzt...

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

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

6.2.9 Der Vermieter kann den Mietvertrag aus den Gründen des § 30 Abs. 2 MRG, die in Beilagen 6.2.9 dieses Vertrages aufgelistet sind jederzeit vorzeitig aufkündigen.

6.3 Im Falle einer vorzeitigen Auflösung gemäß Punkt 6.2 verpflichtet sich der Mieter für den Zeitraum ab Beendigung des Mietverhältnisses bis zu einer weiteren Inbestandgabe des Mietgegenstandes verschuldensunabhängig und unter Ausschluss eines richterlichen Mäßigungsrechts den Mietzins in bisheriger Höhe, längstens jedoch fünf Monate, weiterhin zu bezahlen...

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

6.5 Der Vermieter räumt dem Mieter die Option auf zweimalige Verlängerung des Mietvertrages um jeweils weitere fünf Jahre ein. Der Mieter hat diese Option bei sonstigem Verlust durch eingeschriebenen Brief spätestens 18 Monate vor Auslaufen der jeweiligen Mietvertragsdauer auszuüben. Das Wesen des Mietverhältnisses als befristeter Vertrag wird dadurch nicht geändert. Das Mietverhältnis dauert daher bei Ausübung der ersten Option 15 Jahre, bei Ausübung der zweiten Option 20 Jahre. Bei Ausübung der ersten Option ist der Mindesthauptidezins auf das zu Beginn des neuen (5-jährigen) Bestandzeitraums marktübliche Niveau anzupassen. Alle übrigen Bestimmungen des Mietvertrages zum Mietzins gelten im Übrigen unverändert weiter (wie etwa die Wertsicherung des Mindesthauptidezinses, der Umsatzhauptidezins, die Verrechnung der Betriebskosten etc.). Der neu berechnete Mindesthauptidezins kann (auch bei Festlegung durch einen Schiedsgutachter oder allfälligen gerichtlichen Entscheidungen) keinesfalls unter den für den davor liegenden Zeitraum (samt weiterlaufender Wertsicherung) vereinbarten oder festgelegten Mindesthauptidezins fallen.

6.6 Die Vertragsparteien haben im Fall der ersten Optionsausübung über den neu berechneten Mindesthauptidezins das Einvernehmen herzustellen. Erzielen sie längstens innerhalb von 4 (vier) Wochen ab Optionsausübung kein Einvernehmen, haben sie sich innerhalb von 2 (zwei) weiteren Wochen auf einen Schiedsgutachter zu einigen. Erzielen sie keine Einigung über den Schiedsgutachter, ist dieser auf Verlangen einer Vertragspartei vom Obmann des Fachverbandes der Immobilien- und Vermögenstreuhänder zu bestellen, in seinem Verhinderungsfall von seinem Stellvertreter, in auch dessen Verhinderungsfall vom Präsidenten der Wirtschaftskammer Österreich. Der Schiedsgutachter ist aus dem Kreis der Immobilienmakler mit besonderem Tätigkeitsschwerpunkt und Erfahrungen in der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten im Bereich innerhalb des Gürtels (insbesondere Mariahilferstraße) auszuwählen...

6.7 Die Entscheidung des Schiedsgutachters ist für die Vertragsparteien bindend...

...

6.9 Der Vermieter gewährt dem Mieter ein Präsentationsrecht für einen möglichen Nachmieter, der an Stelle des Mieters in den Mietvertrag eintritt. Sobald die Ansprache von Nachmietern an die Allgemeinheit gerichtet ist oder mehr als zehn konkrete Retailunternehmen übersteigt, wird der Mieter die Ansprache von weiteren potenziellen Nachmietern nicht ohne vorherige Zustimmung des Vermieters vornehmen (dies inkludiert auch die Beauftragung von Immobilienmaklern zur Suche solcher möglichen Nachmieter).

6.10 Der Vermieter ist grundsätzlich bereit unter den folgenden Voraussetzungen einen schriftlich namhaft gemachten Nachmieter zu akzeptieren, ein Eintritt bedarf jedoch der vorherigen Zustimmung des Vermieters, die dieser ohne wichtigen Grund jedoch nicht verweigern wird. Der Mieter wird den Vermieter für alle finanziellen Nachteile schad- und

klaglos halten, die im Zusammenhang mit dem Wunsch des Mieters, den Mietvertrag an einen Nachmieter zu übertragen, entstehen.

6.11 Für den Vermieter ist ein Nachmieter dann akzeptabel, wenn:

6.11.1 der Nachmieter dieselbe Bonität wie der Mieter ...hat;

6.11.2 der Nachmieter alle Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag vollinhaltlich übernimmt;

...

7. Mietzins

7.1 Der vereinbarte Mietzins setzt sich zusammen aus:

7.1.1 dem Umsatzhauptmietzins, mindestens jedoch dem Mindesthauptmietzins;

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

7.1.3 der Umsatzsteuer...

7.2 Die Verpflichtung zur Bezahlung des Mietzinses beginnt am Übergabetermin. Dem Mieter wird eine hauptmietzinsfreie Zeit von einem Monat gewährt....

7.3 Der monatlich zu entrichtende Mindesthauptmietzins wurde per Juni 2011 mit EUR 50.833,-/Monat...vereinbart. Der aktuelle Mindesthauptmietzins beträgt € 53.255,75Der Mindesthauptmietzins ist unabhängig vom tatsächlichen Umsatz des Mieters als jedenfalls mindestens zu entrichtender Hauptmietzins vereinbart.

7.4 Die Bemessungsgrundlage für den vereinbarten Umsatzhauptmietzins beträgt 9% des Umsatzes des Mieters...

8. Betriebs- und Nebenkosten, Versorgung

8.1 Der Mieter hat die anteilig auf den Mietgegenstand entfallenden Betriebskosten, laufende öffentliche Abgaben, Steuern und Aufwendungen sowie Beiträge im Sinne der §§ 21 bis 24 MRG zu tragen...

..."

Laut Beschwerdevorbringen ist der Inhalt dieses Aktes im Wesentlichen nicht strittig. Die Bf bringt vor, der Ansatz des 18-fachen Jahresbetrages sei zu Unrecht erfolgt und verweist auf

die Gebührenrichtlinien, wonach eine Vertragsverlängerung durch Optionsausübung die Beifügung einer Bedingung darstelle, bei deren Eintritt (Ausübung der Option) sich die Gestaltungsdauer des Vertrages verlängere. Eine solche Bedingung habe nach § 17 Abs. 4 GebG (siehe Rz 500 ff) auf das Entstehen der Gebührenschild keinen Einfluss. Die Gebühr sei von dem Entgelt zu entrichten, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und der vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfalle. Auch der VwGH vertrete dazu im Wesentlichen die gleiche Ansicht zur gebührenrechtlichen Beurteilung von Optionen in Bestandverträgen (Hinweis VwGH 29.08.2013, 013/16/0126 zur Option).

Die Bf. zitiert weiters *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren¹, Rz 53 und 54 zu § 16 GebG, welcher die zur Option vertretene Rechtsansicht des VwGH zum Teil kritisch beleuchtet und bemerkt, dass die Einräumung einer Verlängerungsoption vom Abschluss eines Vertrages, der auf eine bestimmte Zeit unbedingt und darüber hinaus bedingt abgeschlossen sei, zu unterscheiden sei, da die Ausübung der Option eben nicht die Erfüllung einer gebührenrechtlich irrelevanten Bedingung iSv § 17 Abs 4 GebG sei, sondern eine gebührenrechtlich relevante Rechtsbedingung für das Zustandekommen des Rechtsgeschäfts. Aus dieser Erwägung heraus, wäre das Anfallen einer Gebühr - selbst wenn man unrichtiger Weise und der belangten Behörde folgend gebührenrechtlich von einem Vertrag bzw. Verträgen von bestimmter Dauer ausgehen würde - überhaupt erst mit der Ziehung der Option(en) für den jeweiligen Optionszeitraum abhängig (und nicht bereits mit dem Abschluss des Mietvertrages, wie das Finanzamt offenbar in unzutreffender Auslegung von § 17 Abs 4 GebG zu Unrecht vermeine).

Die oben angeführten Annahmen würden zwar grundsätzlich auch für den *vorliegend zu* beurteilenden Mietvertrag/Bestandvertrag zutreffen, die belangte Behörde übersehe bei der rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts allerdings als entscheidenden Aspekt, dass die maßgeblichen Gebühren-Richtlinien des BMF in der Rz 705 - ebenfalls im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH - ausdrücklich anordneten:

„Im Falle einer uneingeschränkten Kündigungsmöglichkeit liegt grundsätzlich ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vor. Ebenso liegt bei Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG ein Vertrag von unbestimmter Dauer vor (VwGH 17.0.1990/ 90/15/0034). Nähere Ausführungen siehe Rz 710.“

Wie aus Punkt 6.2 des Mietvertrages vom ***7*** klar und deutlich erkennbar, seien schon die wichtigen Gründe, die den Vermieter berechtigten, das Mietverhältnis aus wichtigem Grund vorzeitig aufzulösen, sehr umfassend formuliert. Unabhängig davon und darüber hinaus sei jedoch zwischen den Vertragsparteien in Punkt 6.2.9 des Mietvertrages vereinbart worden, dass der Vermieter den Mietvertrag aus den Gründen des § 30 Abs 2 MRG, die in Beilagen 6.2.9 dieses Vertrages aufgelistet seien, jederzeit vorzeitig aufkündigen könne. Die in der erwähnten Beilage 6.2.9 des Mietvertrages auf insgesamt 3 Seiten aufgezählten

Kündigungsgründe umfassten wiederum sämtliche der in § 30 Abs 2 MRG aufgelisteten Kündigungsgründe für den Vermieter.

Es liege im Ergebnis daher bei dem zwischen den Beschwerdeführern abgeschlossenen Mietvertrag genau jener Fall vor, der in Rz 705 der Gebühren-Richtlinien und dem dort zitierten Erkenntnis des VwGH erwähnt sei, nämlich eine Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG und damit - aus gebührenrechtlicher Sicht - ein Bestandvertrag auf unbestimmte Dauer. Daran könne der Umstand, dass gemäß Punkt 6.1 des Mietvertrages vertraglich (zivilrechtlich) ein Vertrag auf bestimmte Dauer (mit 2-maligen Verlängerungsoptionen) vereinbart worden sei, nichts ändern. Dies müsse auch dann gelten, wenn vom Mieter die Option bzw. die eingeräumten Optionen ausgeübt werden (sollten), da der Mietvertrag - mit Ausnahme der längeren Dauer und dem herzustellenden Einvernehmen über den Mindesthauptmietzins - bei Ausübung/Ziehung der Option(en) inhaltlich nicht geändert werde.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid - wie nach ihrer bisherigen Rechtsauffassung - somit zu dem rechtlichen Ergebnis gelangen müssen, dass der Mietvertrag vom ***7*** gebührenrechtlich insgesamt als ein auf unbestimmte Dauer abgeschlossener Vertrag anzusehen sei und daher - unabhängig von der Ziehung der Option(en) Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 5 GebG 1957 der 3-fache und nicht der 18-fache Jahreswert heranzuziehen sei. In eventu hätte die belangte Behörde die Gebühr zumindest auf der Basis eines geringeren Jahreswertes als den 18-fachen Jahreswert festzusetzen gehabt.

Die diesbezügliche rechtliche Beurteilung der belangten Behörde sei daher unzutreffend.

Weiters wendet die Bf. die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben ein, indem die Behörde unter Abweichung von der bisher geübten Praxis, die auch mit der Judikatur des VwGH in Einklang stehe, im angefochtenen Bescheid ohne ersichtlichen Grund Mehrgebühren im Ausmaß von 116.135,78 Euro vorgeschrieben habe. Auch sei der Bf. keine Möglichkeit der Stellungnahme eingeräumt worden.

Mit Vorhalt vom 14. Mai 2020 brachte die Berichterstatterin der steuerlichen Vertretung die Sach- und Rechtslage nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens zur Kenntnis.

Mit Schriftsatz vom 10. August 2020 teilte die steuerliche Vertretung mit, es werde keine gesonderte Stellungnahme mehr ergehen, der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat werde zurückgezogen.

2. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch übermittelten Aktenteile des Bemessungsaktes des ***FA***, Erf.Nr. ***16***.

3. Rechtslage und Erwägungen

a) gesetzliche Bestimmungen

[§ 33 TP 5 Gebührengesetz 1957](#) (GebG) idF vor BGBl. I 2017/147 lautet auszugsweise:

"Bestandverträge

(1) Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert

1. im allgemeinen 1 v. H.

2. beim Jagdpachtvertrag 2 v. H.

(2) Einmalige oder wiederkehrende Leistungen die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart werden, zählen auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

(3) Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht. Abweichend vom ersten Satz sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen."

[§ 17 GebG](#) lautet:

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

(2) Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so

wird bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

(3) Der Umstand, dass die Urkunde nicht in der zu ihrer Beweiskraft erforderlichen Förmlichkeit errichtet wurde, ist für die Gebührenpflicht ohne Belang.

(4) Auf die Entstehung der Gebührenschuld ist es ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

(5) Die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung heben die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

[§ 26 GebG](#) lautet:

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

[§ 30 MRG](#) (MRG) bestimmt Folgendes:

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

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

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

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

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

Abhilfe zu schaffen, das Verhalten seines Ehegatten und der anderen mit ihm zusammenwohnenden Familienangehörigen sowie der von ihm sonst in die gemieteten Räume aufgenommenen Personen gleich;

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

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

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

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

8. der Vermieter die gemieteten Wohnräume für sich selbst oder für Verwandte in absteigender Linie dringend benötigt und ihm oder der Person, für die der Mietgegenstand benötigt wird, aus der Aufrechterhaltung des Mietvertrags ein unverhältnismäßig größerer Nachteil erwüchse als dem Mieter aus der Kündigung; die Abwägung der beiderseitigen Interessen entfällt, wenn es sich um eine vom Wohnungseigentümer nach Wohnungseigentumsbegründung vermietete Eigentumswohnung handelt;

9. der Vermieter den Mietgegenstand für sich selbst oder für Verwandte in gerader Linie dringend benötigt und dem Mieter Ersatz beschaffen wird;

10. der Vermieter den Mietgegenstand, der schon vor der Kündigung zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten des eigenen Betriebes bestimmt war, für diesen Zweck dringend benötigt;

11. ein dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehöriger Mietgegenstand auf eine Art verwendet werden soll, die in höherem Maß den Interessen der Verwaltung dient als die gegenwärtige Verwendung, und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

12. bei Untermietverhältnissen durch die Fortsetzung der Untermiete wichtige Interessen des Untervermieters verletzt würden, namentlich wenn der Untervermieter den Mietgegenstand für sich selbst oder für nahe Angehörige dringend benötigt oder wenn ihm nach den Umständen die Aufrechterhaltung der Wohnungsgemeinschaft mit dem Untermieter billigerweise nicht zugemutet werden kann;

13. ein im Mietvertrag schriftlich als Kündigungsgrund vereinbarter Umstand eintritt, der in bezug auf die Kündigung oder die Auflösung des Mietverhältnisses für den Vermieter (Untervermieter), für seine nahen Angehörigen (§ 14 Abs. 3) oder für das Unternehmen, für das der Vermieter (Untervermieter) allein oder in Gemeinschaft mit anderen Personen vertretungsbefugt ist, als wichtig und bedeutsam anzusehen ist;

14. die ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses, in dem sich der Mietgegenstand befindet, aus den Hauptmietzinsen einschließlich der zur Deckung eines erhöhten Erhaltungsaufwandes zulässigen erhöhten Hauptmietzinse weder derzeit, noch auf Dauer sichergestellt werden kann, die baubehördliche Bewilligung zur Abtragung des Miethauses erteilt worden ist und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

15. ein Miethaus ganz oder in dem Teil, in dem sich der Mietgegenstand befindet, abgetragen oder umgebaut werden soll, mit dem Abbruch (Umbau) die Errichtung eines neuen (geänderten) Baues sichergestellt ist, die Bezirksverwaltungsbehörde auf Antrag des Bauwerbers mit Bescheid erkannt hat, daß selbst unter Berücksichtigung schutzwürdiger Interessen der bisherigen Mieter der geplante Neubau (Umbau) aus Verkehrsrücksichten, zu Assanierungszwecken, zur Vermehrung der Wohnungen, die zur Beseitigung oder Milderung eines im Ortsgebiet bestehenden quantitativen Wohnungsbedarfes oder eines qualitativen Wohnfehlbestandes geeignet sind, oder aus anderen Gründen im öffentlichen Interesse liegt und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

16. der Hauptmieter einer Wohnung der Ausstattungskategorie „D“ weder bereit ist, eine vom Vermieter im Sinn des § 4 Abs. 4 angebotene Standardverbesserung zuzulassen, noch die angebotene Standardverbesserung selbst durchzuführen, und dem Mieter Ersatz beschafft wird.

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

die Kündigungsgründe des Abs. 2 Z 8 bis 11 überdies nur geltend machen, wenn er wenigstens Eigentümer zur Hälfte ist."

b) Judikatur des VwGH zur Dauer

1. Bestimmte Dauer

Bestimmte Dauer liegt vor, wenn nach dem Vertragsinhalt beide Vertragsteile auf eine bestimmte Zeit an das Vertragsverhältnis gebunden sind (Fellner¹⁰, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 126, samt Judikaturzitaten VwGH 8. 4. 1964, Slg 3058/F; VwGH 13.4. 1964, [1701/63](#); VwGH 3. 12. 1964, Slg 3190/F; VwGH 5. 6. 1978, 114, 454/77; VwGH 24. 3. 1994, [93/16/0133](#)).

Ob ein Vertrag auf bestimmte oder unbestimmte Zeit abgeschlossen ist, hängt davon ab, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein wollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einigen, bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nicht im Wege steht (VwGH vom 3. Dezember 1964, Slg 3190/F, verstärkter Senat, vom 11. Oktober 1973, 1781/72, vom 7. März 1974, 1228/72, vom 28. März 1974, 1102/73, vom 5. Oktober 1987, 86/15/0102, vom 6. März 1989, 88/15/0037, vom 16. Oktober 1989, 88/15/0040, vom 17. September 1990, 90/15/0034, vom 29. Juni 1992, 91/15/0040, und vom 19. Dezember 2002, 99/16/0405).

Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss. Während die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 19 Abs 2 Mietengesetz keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit darstellte, vermögen ausnahmsweise bestehende Kündigungsmöglichkeiten die grundsätzliche Bindung einer Vertragspartei an ein nach dem Vertragsinhalt auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis nicht aufzuheben (Fellner¹⁰ s.o. Rz 132).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem letzten Satz des [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) nicht im Wege steht. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichneten Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich

vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH 29.6.1992, [91/15/0040](#); VwGH 17.9.1990, [90/15/0034](#); VwGH 16.10.1989, [88/15/0040](#)).

Nach der (klarstellenden) Bestimmung des [§ 33 TP 5 Abs 3 Satz 1 GebG](#) (in der ab 1. Juli 1999 geltenden Fassung des Art VII Z 18 AbgÄG 1998, BGBl I 1999/28) sind die wiederkehrenden Leistungen bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes zu bewerten (Fellner10 s.o. Rz 126).

2. Unbestimmte Dauer

Eine unbestimmte Vertragsdauer liegt vor, wenn auch nur ein Vertragspartner in der Lage ist, den Vertrag *jederzeit* aufzulösen, wobei einzelne, bestimmt bezeichnete Kündigungsgründe (zB jene nach [§ 1117](#) und [1118 ABGB](#)) unberücksichtigt bleiben.

Bestandverträge sind insbesondere dann auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, wenn überhaupt jede Vereinbarung über eine Dauer fehlt und auch sonst im Vertrag keine Anhaltspunkte enthalten sind, auf welche Dauer sich die Vertragspartner binden wollten.

Weiters sind Bestandverträge als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen anzusehen, wenn die Vereinbarung auf eine unbestimmte Zeit allein und ohne jeden weiteren Zusatz lautet, also wenn beide Vertragspartner in einer jeden Zweifel ausschließenden Art zum Ausdruck bringen, dass sie zeitlich nicht gebunden sein wollen und sie das Vertragsverhältnis jederzeit auch einseitig auflösen können (Fellner10 s. o., Rz 140, VwGH vom 13. 6. 1960, Slg 2249/F).

Nach der ersten Alternative im ersten Satz des [§ 33 TP 5 Abs 3 GebG](#) sind die wiederkehrenden Leistungen bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten (Fellner10 s. o., Rz 138, VwGH vom 3. November 1986, [85/15/0130](#)).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach [§ 30 Abs. 2 MRG](#) noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (VwGH 5.10.1987, [86/15/0102](#); VwGH 16.10.1989, [88/15/0040](#); VwGH 17.9.1990, [90/15/0034](#)). Hingegen kommt dem Umstand, dass die Auflösung eines Mietvertrages wegen der in den [§§ 1112, 1117](#) und [1118 ABGB](#) normierten Gründen nicht ausgeschlossen wurde, kein Gewicht in der Frage der Bindung der Vertragsparteien auf bestimmte Zeit zu (VwGH 29.6.1992, [91/15/0040](#) und VwGH 24.3.1994, [93/16/0133](#)).

Ausnahmsweise bestehende Kündigungsmöglichkeiten vermögen die grundsätzliche Bindung einer Vertragspartei an ein nach dem Vertragsinhalt auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis nicht aufzuheben (VwGH 17.9.1990, [90/15/0034](#)).

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

Der gegenständliche Mietvertrag wurde ausdrücklich auf eine Dauer von zehn Jahren *befristet* abgeschlossen und ein Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer *ausdrücklich ausgeschlossen* (Punkt 6.1) In Punkt 6.5. räumte der Vermieter dem Mieter eine Option auf zweimalige Verlängerung um je weitere fünf Jahre ein. Das Wesen des Mietverhältnisses als befristeter Vertrag wird dadurch *nicht geändert*.

Der Vermieter behielt sich das Recht auf vorzeitige Auflösung des Mietvertrages wegen Nichtzahlung des Mietzinses, Insolvenz des Mieters, nachteiligem Gebrauch des Mietgegenstandes und Verletzung wesentlicher Vertragsbestimmungen vor und ließ die im Mietvertrag angeführten Kündigungsgründe auch als Kündigungsgründe iSd [§ 30 Abs. 2 Z 13 MRG](#) gelten (Punkt 6.).

Das Bundesfinanzgericht hat sich erst jüngst mehrfach mit Bestandverträgen beschäftigt, in denen Vertragsparteien zwar die Kündigungsgründe des [§ 30 Abs 2 MRG](#) vereinbart haben, sich aus den übrigen Vertragsbestimmungen bzw. aus dem Gegenstand des konkreten Bestandvertrages ergibt, dass von den in [§ 30 Abs. 2 MRG](#) genannten Kündigungsgründen nur einzelne Kündigungsgründe überhaupt in Betracht kommen können. Verträge, bei denen nur einzelne der in [§ 30 Abs. 2 MRG](#) aufgezählten Kündigungsgründe verbleiben, wurden als Bestandverträge auf bestimmte Zeit beurteilt. Siehe hie zu BFG 29.01.2015, [RV/7102780/2012](#), BFG 11.02.2016, [RV/5100710/2015](#), BFG 06.02.2017, [RV/7105923/2015](#), BFG 20.02.2017, [RV/7100225/2012](#), BFG 04.04.2017, [RV/1100501/2016](#), BFG 27.09.2017, [RV/7105121/2016](#), BFG 19.12.2017, [RV/7101160/2017](#), BFG 21.02.2018, [RV/7101156/2016](#), BFG 12.04.2018, [RV/7100526/2018](#), BFG 29.05.2018, [RV/7106271/2016](#), BFG 23.01.2019, [RV/7104470/2016](#), BFG 20.03.2019, [RV/7102011/2017](#) in BFG 07.10.2019, [RV/7101823/2017](#).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nach dem Gesamtbild ist im gegenständlichen Fall gerade kein schrankenloses Kündigungsrecht vereinbart worden und sind die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist. Auf Grund der vertraglichen Bindung der Vertragsparteien für einen Zeitraum von 10 Jahren mit zweimaliger Verlängerungsoption

um je 5 Jahre, wurde daher vom Finanzamt zu Recht für die Gebührenbemessung der 18-fache Jahreswert herangezogen.

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

Der Verwaltungsgerichtshof stellt also regelmäßig auf die "neuerliche Willenseinigung" ab.

Im Erkenntnis vom 31.5.1995, 94/16/0237, heißt es: "...Der Mieterin wird das Recht eingeräumt, das Mietverhältnis zu gleichen Bedingungen um weitere fünf Jahre zu verlängern; will sie von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, so hat sie dies den Vermietern mittels eingeschriebenen Briefes, zur Post gegeben spätestens am 28.2.1997, zu erklären. Das Mietverhältnis endet diesfalls durch Zeitablauf am 31.8.2002, ohne dass es einer Kündigung bedarf..."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Der Mietvertrag ist ein zweiseitig verbindlicher Vertrag, bei dem ein Vertragspartner seine Leistung als Gegenleistung für die Hauptleistungspflicht des Anderen zu erbringen hat; Pflicht und Gegenpflicht stehen also im Austauschverhältnis (VwGH vom 13. Mai 2004, 2004/16/0032).

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

In vorliegendem Fall haben die Vertragsparteien in Punkt 7. des Vertrages ausdrücklich festgelegt, wie der Bestandzins zu ermitteln ist. Für den Fall, dass die Vertragsparteien keine Einigung über das marktübliche Niveau des Mindesthauptidezins erzielen ist ein Schiedsgutachter zu bestellen. Selbst dieser Schiedsgutachter ist bereits in Punkt 6.5 des Vertrages bestimmt und haben sich die Vertragsparteien darüber geeinigt.

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

3. 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 Bescheidbeschwerde abgesprochen wurde (vgl. Ritz, BAO⁶, § 200 Tz 13). Vgl. hierzu BFG vom 23.03.2020, [RV/7100404/2018](#).

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.

5. Zulässigkeit der Revision

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

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

Wien, am 13. August 2020