

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. November 2019 gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 25. Juli 2016, wirksam zugestellt am 31. Oktober 2019, betreffend Bestandvertragsgebühr zu ErfNr. ***15***, Steuernummer ***BF1StNr1*** 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

Gebührenanzeige durch die Vermieterin 19.12.2013

Am 19. Dezember 2013 wurde dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien, (sodann Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel, nunmehr Finanzamt Österreich, kurz FA) ein zwischen der ***2*** Immobilienentwicklungs GmbH (kurz ***2***) als Vermieterin und der ***Bf1*** (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Mieterin abgeschlossener Mietvertrag angezeigt, der beim FA unter ErfNr. ***15*** erfasst wurde.

Bei der Gebührenanzeige wies die Vermieterin darauf hin, dass es sich um ein atypisches Rechtsgeschäft i.S.d. § 1 Zif. 1 der Verordnung [BGBl. II Nr. 241/1999](#) handle und ersuchte um Gebührengeschreibung direkt an den Mieter. Aufgrund der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 17.9.1990, [90/15/0034](#)) sei vor dem Hintergrund der in Punkt V.3 des gegenständlichen Mietvertrages vereinbarten Kündigungsmöglichkeit aus allen erdenklichen in [§ 30 MRG](#) genannten oder sonstigen vertraglich vereinbarten wichtigen Gründen gebührenrechtlich von einem Mietvertrag mit unbestimmter Vertragsdauer auszugehen.

vorläufiger Gebührenbescheid 19.2.2014

Mit Bescheid vom 19. Februar 2014 setzte das Finanzamt für den gegenständlichen Bestandvertrag gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) iVm [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG](#) vorläufige eine Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 5.344.876,08 mit € 53.448,76 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.

Die Betriebskosten wurden mangels (ausreichender) Angaben gemäß [§ 184 BAO](#) geschätzt.

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

€ 146.968,78 monatl. Miete inkl. USt

€ 1.500,00 geschätzte Betriebskosten

€ 148.468,78 monatl. Gesamtentgelt x 36 (unbest. Dauer) = € 5.344.876,08"

Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Ermittlungen über die Höhe des Entgelts

Über Vorhalt des FA vom 9. März 2016 übermittelte die Bf. am 22. März 2016 eine Aufstellung über die Höhe des Mietzinses, Nebenkosten und Kosten für die Betriebshaftpflichtversicherung im Zeitraum 01/2013 – 03/2016.

Am 2. Juni 2016 richtete das FA einen weiteren Vorhalt an die Bf. und ersuchte unter Hinweis darauf, dass laut Punkt IV (2) des Vertrages sich ab Fertigstellung der Arbeiten der monatliche Hauptmietzins erhöhe um Beantwortung folgender Fragen.

„1. Wann war die Fertigstellung der Umbauarbeiten?

2. Ab wann wird und wurde ein erhöhter Mietzins bezahlt? (€....)“

Beantwortung durch Steuerberater „im Namen und im Auftrag“ der Bf. 26.6.2016

Mit Schriftsatz vom 23. Juni 2016 gab die steuerliche Vertretung der Bf., die ***3*** (kurz WT GmbH), „im Namen und im Auftrag“ der Bf. dem FA bekannt, dass die Antwort auf beide Fragen 1. Juni 2014 laute.

Endgültiger Bescheid 25.7.2016

Am 25. Juli 2016 richtete das FA einen direkt an die Bf. adressierten Bescheid und setzte die Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 36.703.959,98 endgültig mit € 367.039,60 gegenüber der Bf. fest. Die Zustellung dieser Erledigung erfolgte am 29. Juli 2016 direkt an die Bf. an deren Geschäftsanschrift in Deutschland. Die Erledigung ist zunächst nicht im Original an die WT GmbH weitergeleitet worden (Anmerkung: die Erledigung langte erst am 31. Oktober 2019 im Original bei der WT GmbH ein).

Die Begründung des Bescheides lautet wie folgt:

„€ 24.543.667,69 Miete inkl. USt für 167 Monate (€ 146.968,07x167) lt Vorhalt

€ 7.821.053,17 Miete inkl. USt für restl. Laufzeit (€ 159.613,33x49)lt Vorhalt

€ 4.339.239,12 durchschn. Betriebskosten für gesamte Vertragsdauer lt Vorhalt

€ 36.703.959,98 Bemessungsgrundlage

Der Vertrag wurde auf eine bestimmte Dauer abgeschlossen. Die vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten sind nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses gegeben ist. Die Vermieterin hat die Möglichkeit, den Vertrag aus allen erdenklichen im [§ 30 Abs. 2 MRG](#) genannten Gründen aufzulösen. Damit sind aber nicht alle Kündigungsgründe des [§ 30 Abs. 2 MRG](#) vereinbart.

Erdenklich - was, soweit überhaupt denkbar, irgendwie möglich ist, im Bereich des Möglichen. Auf Grund der Verwendung des Mietgegenstandes als Hotel verbleiben der Vermieterin lediglich einige wenige Gründe zur vorzeitigen Auflösung des Vertrages. [§ 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG](#) beziehen sich auf Wohnungen und kommen im vorliegenden Fall nicht in Betracht. Ebenso scheiden Z. 2 10, 11, 12, 15 aus. Damit stehen der Vermieterin jedoch nicht alle in Betracht kommenden Kündigungsgründe des [§ 30 MRG](#) zur vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages zu.“

Beschwerde 29.8.2016 und Beitrittserklärung 1.9.2016

Am 29. August 2016 wurde von der Bf. eine Beschwerde gegen den endgültigen Bescheid vom 25.7.2016 eingebracht, zu der die ***2*** mit Schriftsatz vom 1. September 2016 beigetreten ist.

BFG 16.10.2019, [RV/7100256/2017](#) - Zurückweisung der Beschwerde

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens über eine mögliche Heilung des Zustellmangels wies das BFG mit Beschluss vom 16. Oktober 2019, RV/7100256/2017 die Beschwerde der Bf. zurück. Die dagegen eingebrachte ordentliche Revision wies der VwGH mit Beschluss vom 9.4.2020, Ro 2020/16/0004 zurück.

BFG 16.10.2019, [RV/7100257/2017](#) - Zurückweisung Beitrittserklärung

Mit Beschluss vom 16. Oktober 2019, RV/7100257/2017 wies das BFG gemäß § 258 lit. b iVm [§ 2a](#) und [§ 269 Abs. 1 BAO](#) die Beitrittserklärung der ***2*** zurück. Die Behandlung der namens der ***2*** dagegen eingebrachte Beschwerde lehnte der VfGH mit Beschluss vom 8.6.2020, E 4349/2019 ab. Mit Beschluss vom 13.10.2020, Ra 2020/16/0148 wies der VwGH die dagegen eingebrachte außerordentliche Revision zurück.

(neue) Beschwerde der Bf. vom 27.11.2019 nach Wirksamwerden des endgültigen Bescheides am 31.10.2019

Am 27.11.2019 brachte die Bf. (erneut) Beschwerde gegen den endgültigen Bescheid vom 25.7.2016 ein, wobei in der Beschwerde einleitend festgehalten wurde, dass der Bescheid am 31.10.2019 im Original beim steuerlichen Vertreter der Bf. eingelangt und damit wirksam zugestellt wurde.

Der Bescheid wurde insoweit angefochten, soweit er bei der Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr von einem Bestandvertrag auf bestimmte Zeit ausgeht.

Der Bestandvertrag sei entgegen der gefestigten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erlassen worden und widerspreche jener Auskunft auf Vorliegen eines Bestandvertrages auf unbestimmte Zeit, die zur Aktenzahl 37/2009 der Bestandgeberin (bzw. deren Vertreter) erteilt worden sei, sodass im vorliegenden Fall von der Abgabenbehörde rechtswidrig ein Bestandvertrag auf bestimmte Dauer angenommen worden und demgemäß bei Festlegung der Bemessungsgrundlage für den Bestandvertrag vom 18-fachen des jährlichen Bestandzinses ausgegangen worden ist, statt lediglich vom dreifachen des jährlichen Bestandzinses wie dies für Bestandverträge auf unbestimmte Zeit gilt.

Der von der belangten Behörde erlassene Bescheid leide unter mehreren inhaltlichen Rechtswidrigkeiten:

1. Die belangte Behörde habe die Rechtsfolgen der Weitergabeklausel gemäß Vertragspunkt XII. „Untermiete und Rechtsnachfolge“ mißachtet.
2. Die belangte Behörde übersehe den juristischen Zusammenhang der Regelung des [§ 30 Abs 1 und Abs 2 MRG](#).
3. Die belangte Behörde übersehe die einfachgesetzlichen Möglichkeiten der Aufkündigung von Dauerschuldverhältnissen
4. Das Heranziehen einer Bemessungsgrundlage in Höhe des 18-fachen Jahresbestandzinses sei selbst bei der unzutreffenden Annahme eines Vertragsverhältnisses auf bestimmte Dauer unrichtig. Es könne nur das 15-fache herangezogen werden, weil das Bestandsverhältnis nach

dem vorliegenden Vertrag keinesfalls nach Ablauf einer bestimmten Zeit in einen Bestandvertrag auf unbestimmte Zeit übergehe.

5. Die Abgabenbehörde weiche unzulässig von ihrer der Bestandgeberin bzw. deren Vertreter zu GZ 37/2009 erteilten Rechtsauskunft ab, mit der dieser/diesem mitgeteilt worden sei, dass bei einer Vertragskonstellation wie der vorliegenden ein Bestandvertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen sei. An diese ihre Rechtsmeinung sei die Abgabenbehörde gebunden und könne nicht mehr rechtswirksam hievon abweichen.

(neue) Beitrittserklärung namens der *2*** vom 9.12.2019**

Am 9.12.2019 brachte die ***4*** Rechtsanwalt GmbH namens der ***2*** eine Beitrittserklärung zur (neuen) Beschwerde der ***Bf1*** ein.

In Ergänzung zu den Ausführungen der Beschwerde vom 27.11.2019 wurde darauf verwiesen, dass sich der angefochtene Bescheid im Widerspruch

- zur ständigen und jahrzehntelangen Rechtsprechung des VwGH (etwa VwGH vom 16.10.1989, [88/15/0040](#); VwGH vom 17.09.1990, [90/15/0043](#); VwGH vom 16.10.2014, [2011/16/0169](#))

- zu den Gebührenrichtlinien (vgl. [GebR Rz 705](#))

- sowie zur Literatur (vgl. Varro, Bestandvertrag: Gebührenreduktion mit MRGKenntnissen, RdW2012, 189 (190); Twardosz, Rz 36 zu § 33 TP 5 GebG) befinde.

Weiters sei der Einschreiterin auch eine schriftliche Auskunft der belangten Behörde vom 10.08.2009, Aktenzahl AZ 37/2009, bekannt, welche ihrer anwaltlichen Vertretung im Zuge eines steuerlichen Prüfungsverfahrens zugegangen sei und welche ebenfalls eine gegenteilige Rechtsmeinung zu dem angefochtenen Bescheid darlege.

Zuvor sei bereits in der Niederschrift vom 31.03.2009, Auftragbuch Nr. ***5***, TZ. 1.4., (auch) gegenüber dieser anwaltlichen Vertretung beanstandet bzw. diese explizit dahingegen angewiesen worden, dass gebührenrechtlich (auch) dann eine unbestimmte Vertragsdauer vorliege, wenn vertraglich alle denkmöglichen Kündigungsgründe des [§ 30 Abs. 2 MRG](#) vereinbart sind.

Gemäß dem Erlass des BMF vom 06.04.2006, [BMF-010103/0023-VI/2006](#), verstoße der angefochtene Bescheid (auch deswegen) gegen die Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben.

Im Übrigen hätten die Vertragsparteien auch aufgrund des vorläufigen Bescheides der belangten Behörde vom 19.02.2014 darauf vertrauen können, dass deren (seinerzeitige)

Rechtsansicht - im Sinne einer Bemessungsgrundlage für eine unbestimmte Mietvertragsdauer
- nur zwei Jahre später nicht derart gravierend geändert werden würde.

Der Beitrittserklärung angeschlossen wurde

- eine Auskunft des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 10.8.2009, Aktenzahl AZ 37/2209 sowie
- eine Kopie der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 31.3.2009, AuftragsbuchNr. ***5***, StNr. ***6*** anlässlich der Außenprüfung bei
 - a) ***7*** als Abgabepflichtige und
 - b) ***4*** Rechtsanwalt GmbH, ***8*** als Selbstberechner.

Beschwerdevorentscheidung vom 10.7.2020

Am 10. Juli 2020 erließ das FA eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, wobei eine Ausfertigung der BVE der Bf. zu Händen ihres rechtsfreundlichen Vertreters und eine Ausfertigung an die „***2*** Immobilienentwicklung GmbH in Liquidation“ zu Händen der ***4*** Rechtsanwalt GmbH zugestellt wurde.

Das FA begründete die Abweisung wie folgt:

„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](#)).

Einzelne, bestimmt bezeichnete Kündigungsgründe (z. B. jene nach §§ 1117 und 1118 ABGB) bleiben unberücksichtigt (GebR 2007, Rz 711).

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 bis zum 31. Juli 2030 mit der Option auf zweimalige Vertragsverlängerung um weitere 5 Jahre vereinbart, weshalb die Gebührenbemessung von der bestimmten Dauer vorzunehmen ist, wenn der Vertrag nur aus besonderen, gewichtigen Gründen gekündigt werden kann.

Zum Weitergaberecht ist zu bemerken, dass der VwGH seine in dem von der Beschwerdeführerin zitierten Erkenntnis vom 27. Jänner 2000, 99/16/0017, vertretene Ansicht, durch Ausüben des Weitergaberechtes könne die Bestandnehmerin den Pachtvertrag auflösen, nicht aufrechthält (VwGH 9.9.2015, [Ro 2014/16/0072](#)).

Das Bundesfinanzgericht hat sich 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 jedoch 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 die folgenden Erkenntnisse: BFG 29.01.2015, [RV/7102780/2012](#); BFG 11.02.2016, RV/5100710/20 5; BFG 06.02.2017, [RV/7105923/2015](#); BFG 20.02.2017, [RV/7100225/2012](#); BFG 04.04.2017, RV/ 100501/2016; BFG 27.09.2017, RV/710512 /20 6; 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](#))

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](#) und VwGH 26.4.2018, [Ra 2018/16/0040](#)).

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).

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Abgabenbehörde ist vielmehr

verpflichtet, von einer gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (VwGH 3.11.2005, [2003/15/0136](#)).

Aus der Rechtswidrigkeit eines früheren Abgabenverfahrens kann kein Rechtsanspruch auf Beibehaltung der Rechtswidrigkeit erhoben und aus einer rechtswidrigen Festsetzung kann keine Treu und Glauben begründende ausdrückliche Aufforderung zur (Beibehaltung der) unrichtigen Vorgangsweise abgeleitet werden (vgl. dazu zB VwGH 24.6.2009, [2007/15/0045](#); 28.10.2009, [2008/15/0049](#); 22.11.2012, [2008/15/0265](#)).

Dem Umstand, dass bei Verträgen über Geschäftsraummieten von vornherein nicht alle Kündigungsgründe des [§ 30 MRG](#) zur Anwendung kommen können, wurde von der Judikatur verstärkt Bedeutung beigemessen. Der UFS hat bereits 2011 in mehreren Entscheidungen solche Verträge als Verträge mit bestimmter Dauer gewertet (z. B. vom 16.3.2011, [RV/3712-W/09](#); vom 1.6.2011, [RV/0936-W/08](#); vom 31.5.2011, [RV/0935-W/08](#); vom 19.3.2012, [RV/1926-W/08](#)). Diese Rechtsansicht wurde in der Folge vom VwGH bestätigt (z. B. VwGH vom 16.10.2014, [2011/16/0169](#)). Damit erweist sich aber die Berufungsvorentscheidung vom 9.12.2013 als unrichtig und war das Finanzamt bei Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides angehalten, von der unrichtigen rechtlichen Beurteilung abzugehen.

Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben kann daher - wenn das Finanzamt nunmehr anders als in der Berufungsvorentscheidung vom 9.12.2013 von einer bestimmten Vertragsdauer ausgeht - darin nicht erblickt werden.

Zum Vorbringen betreffend GebR, Rz 705 ist zu sagen:

Rz 705 lautet: 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 17.9.1990, [90/15/0034](#)). Nähere Ausführungen siehe Rz 710.

Rz 710: Bestandverträge sind dann auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, wenn die Vereinbarung auf unbestimmte Zeit lautet oder eine Vereinbarung über die Dauer fehlt und auch sonst im Vertrag kein Anhaltspunkt enthalten ist, auf welche Dauer sich die Vertragsparteien binden wollten.

Rz 706 lautet: Ob eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einige im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle vorliegt, ist eine Frage, die nach Gewicht und der Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH 27.1.2000, [99/16/0017](#)).

Rz 705 verweist auf VwGH 17.9.1990, [90/15/0034](#). In diesem Erkenntnis führt der VwGH ua. aus:

„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".

Genau das steht in der Rz 706.

Ein Widerspruch zu den Gebührenrichtlinien ist nicht gegeben.

Zum Einwand in der Beschwerde, es könne nur das 15-fache des Jahreswertes herangezogen werden und nicht das 18-fache, weil das Bestandverhältnis nach dem vorliegenden Vertrag keinesfalls nach Ablauf einer bestimmten Zeit in einen Vertrag auf unbestimmte Dauer übergeht, ist zu sagen, dass das Mietobjekt laut Vertragspunkt II am 30.7.2000 dem Mieter übergeben wurde und laut Vertragspunkt V das Mietverhältnis am 31.7.2030 endet und eine zweimalige Verlängerungsoption um jeweils 5 Jahre vereinbart wurde. Die vertraglich vereinbarte Dauer überschreitet die im [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) normierte Höchstdauer für Verträge mit bestimmter Dauer (18-facher Jahreswert), sodass der Gebührenbemessung die wiederkehrenden Leistungen mit dem 18-fachen Jahreswert zu Grunde zu sind.

Eine unbestimmte Dauer wurde im Bescheid nicht der bestimmten Dauer hinzugerechnet.“

Vorlageanträge

Am 4. August 2020 brachte die ***4*** Rechtsanwalt GmbH namens der ***2*** einen mit 30. Juli 2020 datierte Vorlageantrag beim FA ein.

Mit Schriftsatz vom 5. August 2020 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde ans Bundesfinanzgericht, wobei hinsichtlich der Begründung und des Begehrens auf die Beschwerde vom 27.11.2019 verwiesen wurde.

Vorlage ans BFG

Mit Vorlageberichten vom 14. August 2020 wurde sowohl die Beschwerde der Bf. vom 27. November 2019 als auch die namens der ***2*** eingebrachte Beitrittserklärung vom 9. Dezember 2019 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr. ***1*** sowie in die Vorakte des BFG [RV/7100256/2017](#) und [RV/7100257/2017](#) und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Zurückweisung der namens der ***2*** eingebrachten Beitrittserklärung

Mit Beschluss vom 7. Dezember 2020, RV/7103457/2020 wies das BFG gemäß § 258 lit. b iVm [§ 2a](#) und [§ 269 Abs. 1 BAO](#) die namens der ***2*** am 9. Dezember 2019 eingebrachte Beitrittserklärung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 9. Dezember 2013 unterzeichnete die ***2*** Immobilienentwicklungs GmbH als Vermieterin in Wien und am 12. Dezember 2013 die ***Bf1*** (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Mieterin in ***9*** (Deutschland) die als „NEUFASSUNG eines Mietvertrages“ bezeichnete Urkunde.

Der schriftliche Vertragstext entspricht den übereinstimmenden Willenserklärungen der Vertragsparteien im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Die Urkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„VORBEMERKUNG

Die Vertragsteile haben

- *am 17.12. bzw. 29.12.1998 in Frankfurt am Main/***10*** einen Mietvertrag für Hotel- und Lagerflächen im Erdgeschoss, Untergeschoss und 1. bis 8. Obergeschoss für die Liegenschaft ..., - im folgenden kurz MIETVERTRAG - sowie*
- *einen Nachtrag betreffend ERWEITERUNGSBEREICH A und ERWEITERUNGSBEREICH B am 27.12.1999 - im folgenden kurz NACHTRAG I - sowie*
- *einen Nachtrag betreffend Wintergarten am 02.04.2007 - im Folgenden kurz NACHTRAG II - abgeschlossen.*

Der Vertrag samt den beiden Nachträgen wurden im Ausland errichtet, wurden bisher nicht nach Österreich verbracht und werden vielmehr nach wie vor im Ausland verwahrt.

Dies vorausgeschickt vereinbaren die Vertragsteile die folgende Neufassung eines Mietvertrages betreffend den Standort in

PRÄAMBEL

*Die ***2*** Immobilienentwicklung GmbH ist Eigentümerin der Liegenschaft ... auf der sich seinerzeit alte Geschäfts- und Wohnhäuser befanden, welche abgebrochen wurden.*

Der Vermieter hatte nach Erteilung entsprechender Bewilligungen 1999/2000 auf der im vorstehenden Absatz genannten Liegenschaft ein modernes Geschäftshaus samt Hotelbereich ohne Zuhilfenahme öffentlicher Förderungsmittel neu errichtet.

Der Mietgegenstand unterliegt daher nicht zur Gänze den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes 1981 in der jeweils gültigen Fassung.

I. Mietgegenstand

1. Der Vermieter vermietete und der Mieter mietete den Mietgegenstand in ... die sich wie folgt zusammensetzen:

...

II. ÜBERGABE DES MIETGEGENSTANDES

1. Zeitpunkt der Übergabe

Das Objekt wurde am 30.07.2000 an den Mieter übergeben.

...

III. Mietzweck

Das Bestandobjekt darf nur zum Betrieb eines Hotels der 3-Stern Kategorie verwendet werden, wobei sich beide Vertragsparteien auf die Regelung gemäß Punkt VIII. Abs. 1 hinsichtlich der Kategorisierung einigen.

Eine Änderung des Mietzweckes ist nur mit der Zustimmung des Vermieters zulässig.

IV. Entgelt

1. Hauptmietzins

Der Hauptmietzins für den Mietgegenstand beträgt derzeit monatlich EUR 122.473,39,-- ... netto, wobei auf die Flächenbereiche des MIETVERTRAGES samt NACHTRAG I betreffend Erweiterung Mietgegenstand A und NACHTRAG II („Wintergarten“) ein Betrag von monatlich EUR 117.478,74 netto und auf die Flächenbereiche des NACHTRAGES I betreffend Erweiterung Mietgegenstand B ein Betrag von monatlich EUR 4.994,65 netto entfällt.

2. Der monatliche Hauptmietzins erhöht sich ab Fertigstellung der Arbeiten betreffend Verbesserung - Ausstattung Beschreibung (Beilage ./1) um 1/12 von 3 % [drei Prozent] des Wertes der vom Vermieter getragenen Gesamtkosten für Verbesserung – Ausstattung Beschreibung (Beilage ./1). Der Vermieter wird diesbezüglich einen Betrag in Höhe von

voraussichtlich ca. EUR 2.500.000,00 zzgl. USt in das Hotelgebäude bzw. in dessen Ausstattung investieren. ...

2. Wertsicherung

...

3. Nebenkosten

...

V. Mietdauer

1. Das Mietverhältnis endet am 31.07.2030.

2. Der Mieter und der Vermieter können jeweils das Mietverhältnis zweimal zu gleichen Bedingungen für die Dauer von 5 Jahren nach Ablauf neu (unter Berücksichtigung der bis dahin eingetretenen Wertsicherungen entsprechend dieses Vertrages) abschließen, wenn eine entsprechende schriftliche Erklärung des Mieters bzw. des Vermieters 12 Monate vor Ablauf der Mietvertragsdauer beim jeweils anderen Vertragspartner einlangt (Verlängerungsoption).

Der Mieter kann von seiner Option nur Gebrauch machen, wenn er allen Verpflichtungen aus diesem Vertrag ordnungsgemäß nachgekommen ist und keine Zahlungsrückstände zwischen Abgabe der Erklärung des Mieters bis zum Ablauf des dann noch aktuellen Mietverhältnisses ent- oder bestehen.

3. Der Vermieter kann das Mietverhältnis vorzeitig aus allen erdenklichen im § 30 Mietrechtsgesetz genannten oder aus sonstigen vertraglich vereinbarten (siehe insbesondere Pkt. XIII.) wichtigen Gründen auflösen.

4. Der Mieter ist, und zwar unabhängig vom ausdrücklich vereinbarten Kündigungs-, Auflösungs- bzw. Anfechtungsverzichtes, nur berechtigt, das Mietverhältnis zur sofortigen Auflösung zu bringen, wenn seitens des Vermieters der Mietgegenstand oder ohne Verschulden des Mieters in einen Zustand geraten ist, der diesen zur Gänze oder zum weitaus überwiegenden Teil zum bedungenen Gebrauch untauglich macht oder wenn in Zukunft der weitaus überwiegende Teil des Bestandobjektes durch Zufall auf eine längere Zeit dem ruhigen Gebrauch des Mieters entzogen wird.

5. Soweit nicht im Gesetz oder in diesem Vertrag eine sofortige Auflösung des Mietverhältnisses vorgesehen ist, hat - soweit vertraglich überhaupt zulässig - eine Kündigung unter Einhaltung einer 12-monatigen Kündigungsfrist zum Kalenderhalbjahr gerichtlich zu erfolgen, wobei die Kündigungserklärung dem Gekündigten vor Beginn der Kündigungsfrist zuzugehen hat.

6. Für den Mieter ist jedenfalls eine Kündigungs- oder Auflösungserklärung nur hinsichtlich einzelner Teile des Mietgegenstandes - auch wenn sie erst nachträglich vom Mieter hinzugenommen wurden - ausgeschlossen.

7. Der Mieter verzichtet auch gegenüber dem jeweiligen Rechtsnachfolger im Eigentum der Liegenschaft auf ein analoges Kündigungsrecht gemäß § 1120 ABGB,

...

VIII INSTANDHALTUNG DER MIETSACHE SAMT EINRICHTUNG UMBAUTEN DES MIETERS

...

6

Mangels gegenteiliger schriftlicher Vereinbarung gehen bei Beendigung des Mietverhältnisses sämtliche vom Vermieter getätigte Investitionen ohne Anspruch auf Ablöse in das Eigentum des Vermieters über

...

XII. UNTERMIETE UND RECHTSNACHFOLGE

1. Die Untervermietung, Weitergabe oder sonstige Überlassung des Bestandobjektes darf nur mit schriftlicher vorheriger Zustimmung des Vermieters erfolgen.

2. Die Untervermietung, Weitergabe oder sonstige Überlassung an Gesellschaften, an deren Grund- oder Stammkapital der Mieter mit wenigstens 51 % direkt oder indirekt - in der Beteiligungskette nirgends unter 50 % - beteiligt ist, ist jedoch - auch ohne, dass eine diesbezügliche Zustimmung des Vermieters eingeholt werden muss - für den Zeitraum gestattet, in welchem der Mieter eine Beteiligung von mehr als 50 % an der Unternehmung hält. Der Mieter wird den Vermieter von einer solchen Untervermietung, Weitergabe oder Überlassung unverzüglich verständigen.

3. Fällt die Beteiligung unter 50 %, ist der Vermieter in analoger Anwendung der Bestimmung des § 12a MRG berechtigt, eine Anpassung des Mietzinses auf das dann angemessene Ausmaß zu begehren, wobei vom Mieter geschaffene Ausstattungszustände in die Berechnung des angemessenen Mietzinses nicht einzubeziehen sind.

Diese Möglichkeit zur Mietzinsanhebung trifft erstmals auf Sachverhalte zu, die 15 Jahre nach Beginn der Mietzinszahlungsverpflichtung der Mieterin gesetzt werden.

4. Der Vermieter weiß, dass der Mieter ein konzerneingebundenes Unternehmen ist. Demgemäß wird trotz Vereinbarung der analogen Anwendung der Bestimmung des § 12a MRG die Anwendbarkeit dieser Bestimmung für all jene Fälle ausgeschlossen, die in der Sphäre der Gesellschafter der Mieterin stattfinden.

5. Im Falle der erlaubten Untervermietung, Weitergabe oder sonstigen Überlassung des Bestandobjektes an Gesellschaften aus der ***11*** - Gruppe haftet der Mieter neben dem Untermieter oder der in das Bestandverhältnis eintretenden Gesellschaft für die Erfüllung von sämtlichen Verbindlichkeiten aus diesem Vertrag zur ungeteilten Hand.

XIII. Auflösung aus wichtigem Grund

1. Der Vermieter kann ohne Rücksicht auf etwa vereinbarte oder gesetzliche Termine oder Fristen den Vertrag auflösen bzw. vom Vertrag zurücktreten, wenn der Mieter

a) mit Entgeltzahlungen entweder in der Höhe eines Hauptmietzinses oder eines Anteiles an den Nebenkosten in Höhe des jeweiligen Monatspauschales trotz schriftlicher Mahnung und unter Setzung einer 14-tägigen Nachfrist im Rückstand ist, oder eine eventuell eingeräumte Zahlungsstundung nicht einhält,

b) seinen Mietgegenstand, dem Gemeingebrauch dienende Bereiche oder gemeinsame technische Einrichtungen Vertrags- oder widmungswidrig gebraucht oder den Mietgegenstand einem Dritten ganz oder teilweise unbefugt überlässt, das Mietobjekt oder gemeinsame Teile der Anlagen nachteilig nutzt, wodurch sonst vermeidbare Schäden an der Haussubstanz eintreten und trotz Setzung einer mindestens vierzehntägigen Nachfrist die Zuwiderhandlungen fortsetzt oder später wiederholt,

c) ohne Zustimmung des Vermieters genehmigungspflichtige bauliche Veränderungen vornimmt,

d) sich trotz Mahnung neuerlich rücksichtslos oder sonst grob ungehörig gegenüber dem Vermieter, dessen Vertretern, anderen Mietern oder deren Besuchern verhält,

e) wesentliche rechtskräftige behördliche Auflagen oder gesetzliche Bestimmungen nicht erfüllt,

f) Hauseingang, Stiegenhaus, Hausaufzug und dergleichen verstellt oder verunreinigt und damit andere Mieter des Gebäudes erheblich und nachhaltig oder wiederholt belästigt und nicht für die notwendige Abhilfe unverzüglich Sorge trägt.

2. Dem Mieter steht kein Recht auf vorzeitige Kündigung, Auflösung oder sonstige Anfechtung des Mietverhältnisses zu, außer dem in Punkt V. Abs. 4 vereinbarten Auflösungsrechtes.

...

XIX. Kosten und Gebühren

...

Die Kosten der Vergebührung dieser Neufassung werden je zur Hälfte von den Vertragspartien getragen.

...“

Inhalt der Auskunft des Finanzamtes vom 10.08.2009, Aktenzahl AZ 37/2009

Adressat der schriftlichen Auskunft des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern Wien vom 10.8.2009 war die ***12***.

Die Auskunft bezieht sich auf eine „Allgemeine Anfrage zur Selbstberechnung der Vertragsgebühr bei Mietverträgen auf bestimmte Dauer vom 13.7.2009, Fr. ***13***“
[Anmerkung: diese Anfrage wurde von der Bf. und von der ***2*** nicht vorgelegt und ist deren Inhalt somit nicht aktenkundig].

Der Inhalt der Auskunft lautete wie folgt [Hervorhebungen im Original]:

„Gemäß § 33 TP 5 Abs, 3 GebG sind die wiederkehrenden Leistungen bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes zu bewerten. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Reehes einer früheren Aufkündigung gemacht, so beibt 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 (Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

Eine bestimmte Dauer liegt vor, wenn nach dem Vertragsinhalt beide Parteien auf eine bestimmte Zeit an das Vertragsverhältnis gebunden sind. Ist ein Bestandvertrag der Form nach auf bestimmte Zeit abgeschlossen, kann er jedoch vor Ablauf der vereinbarten Dauer von jedem der beiden Vertragsteile oder auch nur von einem von ihnen beliebig aufgelöst werden, ist das Bestandverhältnis in seiner Dauer unbestimmt.

Bei Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG liegt ein Vertrag von unbestimmter Dauer vor (VwGH 17,9,1990, 90/15/0034). Ein auf bestimmte Dauer abgeschlossener Vertrag, der ein Kündigungsrecht nur für einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle vorsieht (z.B. §§ 1117, 1118 ABGB), bleibt ein Vertrag auf bestimmte Dauer.

Unter einer Option ist ein vertraglich eingeräumtes Gestaltungsrecht zu verstehen, das einer Partei, dem Optionsberechtigten, das Recht einräumt, durch einseitige Erklärung ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen.

Im Optionsfall bedarf es keiner „neuerlichen Willenseinigung“ beider Vertragsparteien betreffend die Vertragsverlängerung.

Eine optionsweise herbeigeführte Vertragsverlängerung bewirkt nicht den Abschluss eines neuerlichen Vertrages, sondern nur die Verlängerung der ursprünglich befristeten Vertragsdauer.

Als befristet bindende Vertragsangebote, die keiner Gebühr unterliegen, können Optionen nur dann angesehen werden, wenn Gegenstand der Gestaltungserklärung nicht die zeitliche Erstreckung der Wirkungen eines bereits abgeschlossenen Vertrages ist, sondern wenn durch die Abgabe der Gestaltungserklärung erst ein neues vertragliches Verhältnis in Wirksamkeit gesetzt wird.

Bei Optionen ist zu unterscheiden, ob mit der Optionserklärung ein neues Vertragsverhältnis begründet oder ein bestehendes abgeändert werden soll.

Wird in einem Bestandvertrag ein Optionsrecht eingeräumt, berechtigt dieses aber erst nach Ablauf des Bestandverhältnisses durch einseitige Erklärung ein neues Vertragsverhältnis zu begründen, bleibt die Option bei Berechnung der Gebühr außer Ansatz.

Auf die Gebührenrichtlinien (Erlass des BMF vom 22.2.2007, GZ. [010206/0201-VI/5/2006](#)) darf verwiesen werden. Diese sind auf der HP des BMF ([www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Richtlinien Steuerrecht](http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Richtlinien%20Steuerrecht)) abrufbar.

Diese Auskunft ergeht nicht in Bescheidform, weshalb ein Rechtsmittel dagegen unzulässig ist. Es werden damit keine über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehenden Rechte oder Pflichten begründet. Eine Verbindlichkeit kann die Auskunft - im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben - nur unter bestimmten Voraussetzungen erlangen.

Näheres dazu finden Sie in einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 6.4.2006, BMF-01Q103/0023-VI/2006, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben.

<https://findok.bmf.gv.at/findok/link?cz=%22BMF-010103%2F0023-VI%2F2006%22&fassung=20060406&bereich=bmfseg>

*Die ***2*** wurde am 13. September 2017 nach beendeter Liquidation im Firmenbuch gelöscht.*

2. 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.

Durch die zu ***14*** erfolgte Firmenbuchabfrage ist die auch vom rechtsfreundlichen Vertreter der ***2*** nicht bestrittene Tatsache aktenkundig, dass die ***2*** am 13. September 2017 nach beendeter Liquidation im Firmenbuch gelöscht wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

§ 16 GebG lautet idgF auszugsweise wie folgt:

„(1) Die Gebührenschild entsteht, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird,

1. bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,

a) wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung;

b) wenn die Urkunde von einem Vertragsteil unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den anderen Vertragsteil oder an dessen Vertreter oder an einen Dritten;

...

(2) Wird über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht die Gebührenschild,

1. wenn die Parteien des Rechtsgeschäftes im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben oder eine inländische Betriebsstätte unterhalten und

a) das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft oder

b) eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist, in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt; wenn jedoch die in lit. a oder lit. b bezeichneten Erfordernisse erst im Zeitpunkt der Errichtung eines Zusatzes oder Nachtrages erfüllt sind, in diesem Zeitpunkt, im übrigen

2. wenn die Urkunde (beglaubigte Abschrift) in das Inland gebracht wird und entweder

a) das Rechtsgeschäft ein in Z 1 lit. a oder lit. b bezeichnetes Erfordernis erfüllt, im Zeitpunkt der Einbringung der Urkunde in das Inland, oder

b) auf Grund des Rechtsgeschäftes im Inland eine rechtserhebliche Handlung vorgenommen oder von der Urkunde (Abschrift) ein amtlicher Gebrauch gemacht wird, mit der Vornahme dieser Handlungen.“

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.

Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so ist dieser Zusatz oder Nachtrag gemäß [§ 21 GebG](#) im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

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 zwischen der ***2*** und der Bf. ein Bestandvertrag iSd [§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG](#) abgeschlossen wurde, für den (erst) im Zeitpunkt der Unterzeichnung der Vertragsurkunde mit der Bezeichnung „Neufassung eines Mietvertrages“ die Gebührenschuld entstanden ist. Da nur eine der Vertragsparteien ihren Sitz im Inland hat, haben die früheren Vertragsurkunden (Mietvertrag vom 17.12./29.12.1998 sowie die beiden Nachträge vom 27.12.1999 und vom 02.04.2007) auf Grund der Urkundenerrichtung im Ausland und des Verbleibens der Urkunde im Ausland keine Gebührenschuld ausgelöst. Es kommt daher für die Neufassung des Mietvertrages die Begünstigung nach [§ 21 GebG](#) nicht zur Anwendung.

Ebenso unstrittig ist die Höhe des durchschnittlichen jährlichen Entgelts samt Nebenkosten.

Strittig ist lediglich die Vertragsdauer.

Kündigungsgründe nach [§ 30 Abs. 2 MRG](#)

Nach der ständigen Rechtsprechung 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 nicht entgegensteht. Ein nach seinem Wortlaut auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist als ein Vertrag auf vorerst bestimmte Dauer anzusehen, wenn nach seinem Inhalt das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist.

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](#)).

Die Vereinbarung etwa aller Kündigungsgründe nach [§ 30 Abs. 2 MRG](#) stellt noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, weshalb in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (vgl. VwGH 16.10.2014, [2011/16/0169](#), und VwGH 9.9.2015, [Ra 2015/16/0072](#)).

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. VwGH 19.9.2017, [Ra 2017/16/0111](#) und 0112 mwN).

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](#)).

Ob die Vertragsdauer bestimmt oder unbestimmt ist, wird somit nicht nach der Form, sondern nach dem Inhalt des Vertrages beurteilt und hängt einerseits davon ab, wie umfassend die Kündigungsrechte sind, andererseits aber auch davon, wie wahrscheinlich es ist, dass ein Kündigungsrecht ausgeübt werden kann (vgl. VwGH 26.4.2018, [Ra 2018/16/0040](#), mwN).

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; VwGH 4.12.2019, [Ro 2018/16/0004](#), VwGH 03.06.2020, [Ra 2019/16/0182](#)).

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 16.04.2020, [RV/7102968/2017](#); BFG 09.06.2020, [RV/7103379/2019](#).

Die gegen die Entscheidungen BFG 04.04.2017, [RV/1100501/2016](#), BFG 19.12.2017, [RV/7101160/2017](#), BFG 04.07.2019, [RV/7103228/2019](#), BFG 8.8.2019, [RV/7105629/2018](#), BFG 16.4.2020, [RV/7102968/2017](#) sowie BFG 09.06.2020, [RV/7103379/2019](#) 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](#), VwGH 28.11.2019 [Ra 2019/16/0173](#), VwGH 03.06.2020, [Ra 2019/16/0182](#), VwGH 18.08.2020, [Ra 2020/16/0115](#) und VwGH 2.9.2020, [Ra 2020/16/0129](#)) 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).

Der gegenständliche Mietvertrag enthält die ausdrückliche Regelung, dass er am 31.7.2030 endet und ist deshalb die Gebührenbemessung entsprechend der vereinbarten bestimmten Dauer vorzunehmen ist, wenn der Vertrag nur aus besonderen, gewichtigen Gründen, deren Verwirklichung unwahrscheinlich ist, gekündigt werden kann.

Wie vom Finanzamt bereits im endgültigen Bescheid zu Recht 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 (Bestandobjekt darf nur zum Betrieb eines Hotels verwendet werden) 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.

Der gegenständliche Bestandvertrag hat Räumlichkeiten für einen Hotelbetrieb 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 die gegenständliche Liegenschaft 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.

Die unter Punkt XIII.1 im Vertrag für eine Auflösung aus wichtigem Grund für die Vermieterin genannten 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 Vermieterin nicht nach Belieben ausgeübt werden können und vielmehr jeglichem Einfluss entzogen sind. Es liegen auch keine Anhaltspunkte für die Wahrscheinlichkeit eines solchen Fehlverhaltens vor.

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.

Auch das zugunsten der Mieterin vorgesehene vorzeitige Kündigungsrecht stellt ausdrücklich auf eine Vertragsverletzung des anderen Vertragspartners ab. Die Mieterin kann nach Punkt XIII.2 iVm Punkt V. Abs. 4 nur dann den Mietvertrag auflösen, wenn *„seitens des Vermieters der Mietgegenstand oder ohne Verschulden des Mieters in einen Zustand geraten ist, der diesen zur Gänze oder zum weitaus überwiegenden Teil zum bedungenen Gebrauch untauglich macht oder wenn in Zukunft der weitaus überwiegende Teil des Bestandobjektes durch Zufall auf eine längere Zeit dem ruhigen Gebrauch des Mieters entzogen wird.“* Nach V.6 und 7. des Vertrages ist für den Mieter jedenfalls eine Kündigungs- oder Auflösungserklärung nur hinsichtlich einzelner Teile des Mietgegenstandes - auch wenn sie erst nachträglich vom Mieter hinzugenommen wurden – ausgeschlossen und verzichtete der Mieter auch gegenüber dem jeweiligen Rechtsnachfolger im Eigentum der Liegenschaft auf ein analoges Kündigungsrecht gemäß [§ 1120 ABGB](#).

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

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 Weitergaberechts 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 XII.2 ein Weitergaberecht, dass noch dazu auf bestimmte Gesellschaften (direkte oder indirekte Beteiligung der Bf. mit wenigstens 51%) eingeschränkt ist. Dieses Weitergaberecht bewirkt keine vorzeitige Auflösung des Vertrages und hat daher keine Auswirkung auf die Lösung der Frage, ob ein Vertrag von unbestimmter oder bestimmter Dauer vorliegt.

Dazu kommt noch, dass selbst bei einer erlaubten Weitergabe die Bf. auf Grund der Bestimmung des Vertragspunktes Punkt XII.5 für die Erfüllung von sämtlichen Verbindlichkeiten aus diesem Vertrag zur ungeteilten Hand haftet.

Aus der gesamten Vertragsgestaltung leuchtet hervor, dass sich beide Vertragspartner für einen Zeitraum von mehr als 18 Jahren binden wollten. Für diese Beurteilung spricht auch die Tatsache, dass bei Vertragsbeendigung sämtliche Investitionen der Mieterin ohne Anspruch auf Ablöse in das Eigentum der Vermieterin übergehen (siehe Vertragspunkt VII, 6, letzter Absatz).

Heranziehen des 18-fachen des Jahreswertes

Zum Einwand, dass selbst bei Vorliegen einer bestimmten Dauer maximal das 15-fache, nicht aber das 18-fache des Jahreswertes anzusetzen sei, ist folgendes zu sagen:

Mit der Unterzeichnung der Urkunde „Neufassung des Mietvertrages“ wurde kein neues Bestandverhältnis begründet, sondern wurde beurkundet, dass bereits Ende des Jahres 1999

ein Mietvertrag abgeschlossen worden war (siehe die Vorbemerkungen der „Neufassung“), das Objekt am 30.7.2000 an die Bf. übergeben wurde (siehe Punkt II.1 der „Neufassung“) und dass Mietverhältnis am 31.07.2030 endet (siehe Punkt V.1 der „Neufassung“). Bereits diese Tatsache bedeutet, dass hier auf Grund der Bestimmung des [§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG](#) der maximale Vervielfacher von 18 zur Anwendung kommt und ist daher die Bemessung vom Achtzehnfachen des Jahreswertes vorzunehmen.

Weiters wird bemerkt, dass auch der Einwand, dass keine Option auf Vertragsverlängerung vereinbart worden sei, nicht zutrifft. Im ersten Satz des Punktes V.2 der „Neufassung“ ist zwar davon die Rede, dass die Vertragsparteien nach Ablauf des Mietverhältnisses dieses zweimal für die Dauer von 5 Jahren „neu ... abschließen“ können. Die weitere Regelung, die darauf abstellt, dass eine entsprechende schriftliche Erklärung des Mieters bzw. des Vermieters 12 Monate vor Ablauf der Mietvertragsdauer beim jeweils anderen Vertragspartner einlangt, wurde von den Vertragsparteien selber im Klammerausdruck mit „Verlängerungsoption“ bezeichnet und bedeutet, dass jeder der Vertragsparteien einseitig - ohne neuerliche Willenseinigung mit dem anderen Vertragspartner - durch Abgabe einer entsprechenden Erklärung eine Verlängerung des Vertragsverhältnisses bewirken kann. Auch die Einschränkung, wonach der Mieter von seiner Option nur Gebrauch machen kann, wenn er allen Verpflichtungen aus diesem Vertrag ordnungsgemäß nachgekommen ist und keine Zahlungsrückstände zwischen Abgabe der Erklärung des Mieters bis zum Ablauf des dann noch aktuellen Mietverhältnisses ent- oder bestehen, macht keinen Sinn, wenn für die Vertragsverlängerung noch eine neuerliche Willenseinigung zwischen Vermieter und Mieter notwendig wäre.

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](#)).

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. Der Beobachtungszeitraum ist jedenfalls bereits lang genug, um das durchschnittliche 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 war die Berechnung im weiteren Verfahren auch unstrittig.

Das Finanzamt hat daher zu Recht den gegenständlichen Vertrag bei Erlassung des endgültigen Bescheides – ua auch der geänderten Rechtsprechung des VwGH zum Weitergaberecht folgend – als auf bestimmte Zeit abgeschlossen beurteilt und für die Gebührenbemessung den 18-fachen Jahreswert des durchschnittlichen Entgelts herangezogen.

Zum Einwand der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben

Zum Einwand der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben ist anzumerken, dass hier die Festsetzung einer Abgabe gegenständlich ist und dabei kein Ermessensspielraum besteht.

Bei der Anwendung der Norm des [§ 200 BAO](#) liegt die Erlassung eines Bescheides mit vorläufiger oder endgültiger Festsetzung zwar im Ermessen der Abgabenbehörde, kein Ermessen wird der Behörde jedoch bei der darauffolgenden und hier beschwerdegegenständlichen Festsetzung im Zuge der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit eingeräumt. Mangels Vollzugsspielraums der belangten Behörde kann der Grundsatz von Treu und Glauben somit kein anderes Ergebnis nach sich ziehen (vgl. BFG 13.07.2020, [RV/7102528/2019](#)).

Zum „Verstoß“ des Finanzamtes gegen die Gebührenrichtlinien ist Folgendes zu sagen:

Rz 702 der Gebührenrichtlinien lautet wie folgt:

"Ein seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Vertrag ist gebührenrechtlich als solcher auf bestimmte Dauer anzusehen, wenn das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist."

Rz 711 der Gebührenrichtlinien lautet wie folgt

"Eine unbestimmte Vertragsdauer liegt vor, wenn auch nur ein Vertragspartner in der Lage ist, den Vertrag jederzeit aufzulösen, wobei einzelne bestimmt bezeichnete Gründe, unberücksichtigt bleiben."

Dazu ist festzustellen, dass- aus den vorstehend aufgezeigten- Gründen, der Bestandvertrag derart gestaltet ist, dass er keinesfalls von einer Vertragspartei jederzeit aufgelöst werden

kann, und die Kündigungsmöglichkeiten tatsächlich auf bestimmt bezeichnete Fälle beschränkt sind.

Rz 705 der Gebührenrichtlinien lautet wie folgt:

"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 17.9.1990, 90/15/0034). Nähere Ausführungen siehe Rz 710."

In diesem Erkenntnis hat der VwGH- nach Vornahme der Einzelfallprüfung- entschieden, dass aufgrund des eingeräumten Präsentationsrechtes (und nicht aufgrund der Anführung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs.2 MRG) ein auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag vorliegt.

Hinzu kommt, dass in Rz 705 ausdrücklich auf Rz 710 verwiesen wird, wonach Bestandverträge dann, als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen zu gelten haben, wenn die Vereinbarung auf unbestimmte Zeit lautet oder eine Vereinbarung über die Dauer fehlt und auch sonst im Vertrag kein Anhaltspunkt enthalten ist, auf welche Dauer sich die Vertragsparteienbinden wollten. Diese Voraussetzungen fehlen im gegenständlichen Mietvertrag.

Sohin waren diese Inhalte nicht für die zweifelsfreie Annahme geeignet, dass alleine aufgrund des Festschreibens der Kündigungsgründe des § 30 Abs.2 MRG in einem auf bestimmte Dauer vereinbarten Bestandvertrages, in gebührenrechtlicher Hinsicht, vom Vorliegen eines auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandvertrages auszugehen ist (vgl. dazu BFG 18.11.2020, RV/7100544/2018).

Der VwGH schützt in der Regel kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen (z.B. VwGH 20.09.1995, 95/13/0011; 21.11.1995, 95/14/0035; 31.05.2000, 94/13/0045; 22.05.2002 99/15/0199; 02.02.2010, 2007/15/0253), sondern nur in die Richtigkeit von Rechtsauskünften im Einzelfall durch die zuständige Abgabenbehörde (z.B. VwGH 24.05.2007, 2005/15/0052; 28.10.2009, 2008/15/0054).

Die Auskunft vom 10.8.2009 zur AZ 37/2209 ist weder an die Bf., noch an die Vermieterin adressiert und hat keinen konkreten Bezug zum gegenständlichen Bestandvertrag. Auch bei der Niederschrift vom 31.3.2009 zur Auftragsbuchnummer ***5*** waren nicht die nunmehrigen Vertragspartner die Abgabepflichtigen. Die Beteiligung der ***4*** Rechtsanwalt GmbH im damaligen Verfahren als Selbstberechner kommt auch deshalb hier keine Relevanz zu, weil hier gerade keine Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr vorgenommen wurde, sondern der Vertrag beim FA angezeigt wurde.

Punkt XIX. des Vertrages sieht vor, dass die Gebühren je zur Hälfte von der ***2*** und der Bf. getragen werden. Da die ***2*** zwischenzeitig bereits nach beendeter Liquidation im Firmenbuch gelöscht wurde, besteht auch kein Ermessensspielraum mehr, welchen der beiden Gesamtschuldner und in welchem Ausmaß das FA für die Bestandvertragsgebühr heranzieht.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 entgegensteht. 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 Einzelfallvertraglich 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](#)).

Wien, am 12. Jänner 2021