

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterIn in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs GmbH, Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 1. Oktober 2018 gegen den Bescheid des damaligen Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Mai 2018, Steuernummer N-1, Erfassungsnummer N-2, betreffend Festsetzung einer Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG (Mieterin: G-1) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Für das Rechtsgeschäft Mietvertrag vom 13. Oktober 2016 wird die Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG von der Bemessungsgrundlage € 8.664.217,29 festgesetzt mit 1%, somit € 86.642,17. Da die Gebühr bisher mit einem Betrag von € 19.799,74 selbstberechnet wurde, ergibt sich eine Nachforderung von € 66.842,43.

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den Entscheidungsgründen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Es wird seitens des Bundesfinanzgerichtes kein Normenprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof gestellt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 18.05.2018 setzte das Finanzamt für das Rechtsgeschäft des zwischen der Beschwerdeführerin (Bf.) als Vermieterin und der G-1 als Mieterin am 13.10.2016 abgeschlossenen Mietvertrages (Büro) im Büro- und Geschäftsgebäude „B-1“ in A-1, gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG eine Gebühr von 1% von der Bemessungsgrundlage von € 8.888.065,15, somit in Höhe von € 88.880,65 fest. Unter Berücksichtigung des bisher in Höhe von € 19.799,74 selbstberechneten Betrages ergab sich eine Nachforderung von € 69.080,91.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Festsetzung auf Grund der unrichtigen Selbstberechnung der G-2 erfolgt sei. Die gebührenrechtlich relevante Laufzeit sei nicht richtig ermittelt worden. Der Bemessung sei das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung zugrunde gelegt worden.

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

Der Mietvertrag betreffend eine Geschäftsraummiete (Büro) vom 13.10.2016 sei grundsätzlich auf eine bestimmte Zeit von 15 Jahren und 5 Monaten befristet abgeschlossen worden.

- Vertragsdauer laut Mietvertrag:

Im Vertragspunkt 2. „Vertragsdauer“ sei Folgendes festgehalten worden:

„2.1. Das Mietverhältnis beginnt mit der Übergabe und Übernahme des Mietgegenstandes an dem im Punkt 3. dieses Vertrages genannten Zeitpunkt. Das Mietverhältnis wird auf die Dauer

von 15 Jahren und 5 Monaten befristet abgeschlossen. Es endet, ohne dass es einer gesonderten Kündigung bedarf, sohin spätestens am 31.10.2032.

2.2. Unbeschadet der gemäß 2.1. vereinbarten Befristung des Mietverhältnisses sind die Vertragsparteien, die Vermieterin jedoch nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes gemäß § 30 MRG, jeweils berechtigt, den Mietvertrag jederzeit durch ordentliche Kündigung zum letzten Tag eines jeden Monats unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten vorzeitig zu beenden. Die Mieterin verzichtet hiermit einseitig unwiderruflich jedoch für die Dauer von 10 Jahren und 5 Monaten (d.h. zum 31.10.2027) auf die ordentliche Kündigung dieses Vertrages.

2.3. Die Vermieterin ist darüber hinaus zur sofortigen Auflösung des Mietvertrages ohne Einhaltung einer bestimmten Frist oder eines bestimmten Termins jedenfalls in den Fällen des Punktes 11. sowie des § 29 Abs. 1 Z 5 MRG berechtigt. Gleichmaßen steht der Mieterin – ungeachtet des erklärten Verzichts auf die ordentliche Kündigung – bei Vorliegen einer der Voraussetzungen des § 1117 ABGB die Möglichkeit zur sofortigen Auflösung des Mietvertrages offen.“

- Vertragsdauer und Bemessungsgrundlage:

Der gegenständliche Bestandvertrag weise zwei Komponenten der Vertragsdauer auf: Zunächst eine Begrenzung auf eine bestimmte Zeit von 10 Jahren und 5 Monaten, welche vom beidseitigen Kündigungsverzicht (von 01.06.2017 bis 30.10.2027) erfasst sei, und danach bei Nichtkündigung eine Verlängerung auf unbestimmte Dauer.

Bei Verträgen auf bestimmte Dauer mit gleichzeitigem beiderseitigem Kündigungsverzicht auf bestimmte Zeit und anschließender unbestimmter Dauer sei Bemessungsgrundlage die Anzahl der Jahres- bzw. Monatsentgelte, die vom beiderseitigem Kündigungsverzicht umfasst seien, wobei gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG iVm § 15 Abs. 2 Bewertungsgesetz höchstens jedoch das Achtzehnfache des Jahresentgelts herangezogen werden könne, zuzüglich das dreifache Jahresentgelt (36-fache Monatsentgelt) für die unbestimmte Dauer. Im gegenständlichen Fall sei die Bemessungsgrundlage für die Mietvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 iVm § 33 TP 5 Abs. 3 GebG daher das 161-fache Monatsentgelt (= 13 Jahre + 5 Monate).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei ein Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 Abs. 3 GebG als ein Vertrag auf bestimmte Dauer anzusehen, wenn nach seinem Inhalt das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile beendet werden könne oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt sei.

Das Unterscheidungsmerkmal zwischen Bestandverträgen mit bestimmter und solchen mit unbestimmter Dauer bestehe darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollten oder nicht. Die Beschränkung

der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle sei eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden müsse (vgl. VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 19.1.1994, 93/16/0159; VwGH 31.5.1995, 94/16/0237).

Zu den Kündigungsmöglichkeiten nach § 30 MRG sei zu bemerken, dass § 30 Abs. 2 Z 4, 5, 6, 8, 10 und 12 MRG im vorliegenden Fall nicht in Betracht kämen, da sie sich auf Wohnungen, ein dringendes Wohnbedürfnis u. ä. bezögen. Die Ziffern 14, 15 und 16 beträfen ein „Mietshaus“ bzw. eine „Wohnung der Ausstattungskategorie D“ und somit einen anderen Mietgegenstand. Die Ziffern 1, 2, 3 und 7 seien auf ein Fehlverhalten des Mieters abgestellt. Sei die Geltendmachung des Kündigungsgrundes von einem schuldhaften Verhalten des anderen Vertragspartners abhängig, könne keine Rede davon sein, dass die Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses gewährleistet sei (vgl. VwGH 24.3.1994, 93/16/0133).

Auch nach den Erkenntnissen des Bundesfinanzgerichtes (BFG 29.1.2015, RV/7100701/2015; BFG 14.7.2015, RV/7101783/2012; BFG 11.2.2016, RV/5100710/2015; BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016) stellten die Kündigungsgründe des § 30 MRG nur eingeschränkte Kündigungsmöglichkeiten dar, wodurch die vereinbarte Bindung der Vertragsparteien auf eine bestimmte Zeit nicht aufgehoben werden könne. Auch der § 29 Abs. 1 Z 5 MRG und die im Punkt 11. des Vertrages angeführten Auflösungsgründe iSd § 1118 ABGB stellten lediglich eingeschränkte Kündigungsgründe dar.

Die Bestandgeberin könne den Vertrag während der bestimmten Laufzeit – selbst unter Bedachtnahme auf ihre im Vertrag angeführten Kündigungsmöglichkeiten keinesfalls jederzeit aus freien Stücken einseitig beenden, sodass im gegenständlichen Fall gebührenrechtlich ein auf bestimmte + unbestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis vorliege.

Der gegenständliche Mietvertrag sei im Wege der Selbstberechnung mit dem dreifachen Jahresentgelt der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG unterzogen worden.

Weiters sei die im Punkt 12. des Mietvertrages festgehaltene Verpflichtung, den Mietgegenstand bei Beendigung des Mietverhältnisses jedenfalls fachmännisch weiß ausgemalt zurückzustellen, nicht als gebührenpflichtige Nebenleistung in die in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG miteinbezogen worden. Die Kosten hierfür seien mangels Feststehens der tatsächlichen Kosten mit einem Betrag von € 11,00 je Quadratmeter Nutzfläche (Büro- und Lagerflächen) geschätzt worden.

Berechnung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG:

Miete pro Monat netto	€ 37.308,08
Miete inklusive 20% Umsatzsteuer	€ 44.769,70
Betriebs- und Nebenkosten pro Monat netto	€ 8.524,64
+ Betriebs- und Nebenkosten inklusive 20% Umsatzsteuer	€ 10.229,57
+ Betriebshaftpflichtversicherung brutto	€ 51,89
= Bruttoentgelt/Monat	€ 55.051,15
x Vertragsdauer 161 Monate (= 13 Jahre + 5 Monate)	€ 8.863.235,79
+ Einmalkosten (Ausmalkosten, 2.257,24 m ² x € 11,00)	€ 24.830,00
= Bemessungsgrundlage	€ 8.888.065,79
x 1% Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG	€ 88.880,66
- selbstberechnete Gebühr	€ 19.799,74
= Nachforderung Gebühr	€ 69.080,92

---//---

In der dagegen am 01.10.2018 rechtzeitig (nach Fristverlängerungsansuchen) eingebrachten Beschwerde wandte die Bf. ein, dass der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhalts belastet sei und seinem ganzen Inhalt nach angefochten werde.

5. Rechtliche Ausführung

5.1. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040) bestehe 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 sollten oder nicht. Die Vereinbarung etwa aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG stelle noch keine

ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, weshalb in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen sei.

5.2. Die Gebührenrichtlinien sähen ergänzend vor:

„698

Eine bestimmte Dauer liegt vor, wenn nach dem Vertragsinhalt beide Vertragsteile auf eine bestimmte Zeit an das Vertragsverhältnis gebunden sind.

700

Die Bemessungsgrundlage ist der Wert der vom Bestandnehmer während der gesamten vorgesehenen Vertragsdauer geschuldeten Leistungen, höchstens jedoch das 18-fache des Jahreswertes (§15 Abs. 1 dritter Satz BewG 1955).

703

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

704

Ein Vertrag auf bestimmte Dauer, bei dem ein Kündigungsrecht nur für einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle vorgesehen ist, bleibt gebührenrechtlich ein Vertrag auf bestimmte Dauer.

705

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.

706

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).

708

Durch beiderseitigen Kündigungsverzicht wird der Vertrag auf die Dauer dieses Verzichts unkündbar und damit zu einem Vertrag von bestimmter Dauer auch dann, wenn er auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde (siehe Rz 710). Der Gebührenbemessung ist dabei nicht nur die vom beiderseitigen Kündigungsverzicht umfasste bestimmte Dauer, sondern auch unbestimmte Dauer zu Grunde zu legen (siehe Rz 715).

712

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

713

Bei Bestandverträgen mit unbestimmter Dauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem dreifachen Jahreswert zu bewerten (§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG stellt im Verhältnis zu § 15 Abs. 3 BewG 1955 eine Sondervorschrift dar).

5.3. Im konkreten Fall hätten die Vertragsparteien einen befristeten Vertrag geschlossen. Dies bedeute nicht automatisch, dass der Vertrag als auf „bestimmte Dauer“ geschlossen gelte; vielmehr sei nach der unter Punkt 5.1. angeführten Judikatur danach zu unterscheiden, in welchem Umfang bzw. für welche Zeit die Parteien an den Vertrag gebunden seien. So sei ein Bestandvertrag dann als auf unbestimmte Zeit abgeschlossen anzusehen, wenn zwar ein Endtermin vereinbart worden sei, jedoch zumindest ein Vertragspartner in der Lage sei, den Vertrag vor Ablauf der Vertragsdauer beliebig aufzulösen.

Gerade dies sei vorliegend aufgrund der Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 MRG der Fall.

Dem entgegen halte die belangte Behörde fest, dass die Kündigungsgründe nach MRG nur eingeschränkt seien und daher für die Annahme eines Vertrages auf unbestimmte Dauer nicht reichten (siehe oben).

5.4. Die belangte Behörde habe es rechtswidrig unter Zugrundelegung der höchstgerichtlichen Judikatur sowie der Gebührenrichtlinien verabsäumt, folgende Punkte zu prüfen bzw. zu berücksichtigen:

5.4.1. Keine Prüfung des Gewichtes und der Wahrscheinlichkeit der Kündigungsgründe, wenn § 30 Abs 2 MRG als Ganzes vereinbart worden sei

Im vorliegenden Bestandvertrag sei § 30 Abs 2 MRG im vollen Umfang miteinbezogen und gerade nicht selektiv bestimmte Kündigungsgründe. Dies bedeute nach der eindeutigen Judikatur des VwGH (vgl. VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111; VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0072; VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 10.10.1989, 88/15/0040; VwGH 6.3.1989, 88/15/0037; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102; VwGH 22.12.1976, 2163/74; siehe dazu auch GebR 2007 Rz 705 und 711; *Petriz-Klar*, taxlex 2017, 91 ff; *Twardosz*, Kommentar zum Gebührengesetz (2015) § 33 TP 5 Rz 36; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren (2017) § 33 TP 5 Rz 132; *Lehner/Schaffer* in *Bergmann/Pinetz* (Hrsg) GebG (2018) § 33 TP 5 Rz 194) einen Vertrag auf unbestimmte Dauer (VwGH 17.9.1990, 90/111115/0034):

„Die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 MRG stellt keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (Hinweis E 5.10.1987, 86/15/0102, E 16.10.1989, 88/15/0040).“

Die Judikaturlinie sei in weiterer Folge in die Gebührenrichtlinien, konkret in die Randziffer 705, übernommen worden (siehe oben). Die belangte Behörde hätte daher die Prüfung des Gewichtes und der Wahrscheinlichkeit des Eintrittes der Kündigungsgründe nicht vornehmen dürfen, weil eben gerade alle Kündigungsgründe des MRG vereinbart worden seien.

Nur für den Fall, dass die Vertragsparteien einzelne Kündigungsgründe des MRG vereinbarten, könne erwogen werden, den Test anzuwenden (vgl. *Twardosz*, Kommentar zum Gebührengesetz (2017) § 33 TP 5 Rz 36). An dieser Stelle werde jedoch darauf hingewiesen, dass eine Prüfung der Gewichtung und der Wahrscheinlichkeit von Kündigungsgründen nicht in § 33 TP 5 GebG enthalten sei.

5.4.2. Keine Anlastung der gesetzlichen Kündigungsbeschränkungen, wenn das MRG anwendbar sei (Voll- und Teilanwendungsbereich)

Selbst wenn eine Prüfung des Gewichtes und der Wahrscheinlichkeit der Kündigungsgründe vorgenommen werde - obwohl dies im konkreten Fall keinesfalls geboten sei (siehe oben) - so müsse berücksichtigt werden, dass die Parteien das Mietrechtsgesetz (MRG) nicht frei gewählt hätten, sondern vielmehr an das MRG gebunden seien (Teilanwendungsbereich). Die Kündigungsbeschränkungen könnten im Rahmen des § 30 Abs. 2 Z 13 MRG nicht frei vereinbart bzw. abbedungen werden. Es könne den Vertragsparteien jedoch kein Strick daraus gedreht werden, dass sich der historische Gesetzgeber für ein derart strenges Regime entschieden habe.

Sofern trotz der Judikatur des VwGH (siehe oben) dennoch eine Prüfung des Gewichtes und der Wahrscheinlichkeit vorgenommen werde, so sei im Rahmen der Prüfung zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber bewusst den Katalog des § 30 Abs. 2 MRG in Kraft gesetzt habe.

5.4.3. Verkennen der bestehenden Judikatur des VwGH zur unbestimmten Vertragsdauer

Die Ansicht der Behörde stehe zudem auch nicht in Einklang mit der bestehenden Judikatur des VwGH zur unbestimmten Vertragsdauer. Entgegen der Ansicht der Behörde wäre es für die Annahme einer unbestimmten Vertragsdauer nicht schädlich, wenn – wie bei Geschäftsraummiets üblich - im gegenständlichen Fall nicht alle Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG eintreten könnten.

So habe der VwGH etwa in einem Erkenntnis vom 22.05.1978, 2943/76, festgehalten, dass der Hinweis auf sämtliche, in § 19 Abs. 2 MRG (nunmehr § 30 Abs. 2 MRG) beispielsweise

angeführten Kündigungsgründe, von denen nach der Art der in Bestand gegebenen Sache zwar nicht alle, aber keinesfalls bloß einzelne als Kündigungsgrund in Betracht kämen, dennoch eine unbestimmte Vertragsdauer zur Folge habe. Vielmehr habe es der VwGH für entscheidend gehalten, dass auf alle Kündigungsgründe des § 19 Abs. 2 MRG hingewiesen worden sei. Aufgrund der vielfältigen Kündigungsmöglichkeiten sei der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben worden, ohne dass der VwGH eine detaillierte Prüfung der Wahrscheinlichkeit der Realisierung der Kündigungsgründe vorgenommen habe.

Auch im Erkenntnis vom 16.10.1989, 88/15/0040, habe der VwGH festgestellt, dass für den Vermieter nur 5 gesetzliche Kündigungsgründe des MRG in Betracht kämen. Diese Gründe seien mit den vertraglich vorgesehenen Kündigungsgründen verglichen worden. Dabei sei der VwGH davon ausgegangen, dass 4 der 5 möglichen Kündigungsgründe auch vertraglich vereinbart worden seien. Dass die Kündigungsgründe jedoch teilweise allein im Einflussbereich des Mieters gestanden seien, sei für die Beurteilung als Vertrag auf unbestimmte Dauer dabei nicht von Bedeutung gewesen. Vielmehr habe der VwGH vor allem auf einen allein vom Mieter zu vertretenden Kündigungsgrund Bezug genommen und sei von einer besonders wahrscheinlichen Realisierung dieses Grundes ausgegangen, was zur Annahme einer unbestimmten Vertragsdauer geführt habe (vgl. dazu auch *Petritz-Klar*, taxlex 2017, 92; *Lehner/Schaffer* in *Bergmann/Pinetz* (Hrsg) GebG (2018) § 33 TP 5 Rz 199; *Cupal/Patloch/Petrikovics*, immolex 2016, 221 f).

Diese Ausführungen müssten auch auf den vorliegenden Sachverhalt übertragen werden. Im gegenständlichen Bestandvertrag seien alle Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vereinbart worden, was eine unbestimmte Vertragsdauer zur Folge habe. Die Tatsache, dass nicht alle in § 30 Abs. 2 MRG genannten Gründe auf den gegenständlichen Bestandvertrag anwendbar seien oder dass die verbleibenden Gründe primär im Einflussbereich des Mieters stünden, führe im Sinne der genannten Judikatur des VwGH auch nicht dazu, dass ein Vertrag auf bestimmte Dauer abgeschlossen worden sei, da gerade eben keine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle vorliege.

Vor diesem Hintergrund sei der Rsp des VwGH zu folgen, wonach die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten darstelle, sodass im vorliegenden Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen sei.

5.4.4. Vertrauen auf Gebührenrichtlinien

An dieser Stelle sei ergänzend darauf hingewiesen, dass die Vertragsparteien auf die bestehenden Gebührenrichtlinien, sowie auf die Judikatur des VwGH vertraut hätten und in diesem Vertrauen verletzt worden seien. Der angefochtene Bescheid weiche massiv von der den Gebührenrichtlinien zugrunde gelegten Rechtsansicht ab.

6. Verfassungsrechtliche Bedenken

6.1. Gleichheitsgrundsatz

Der Gleichheitssatz in der Bundesverfassung (Artikel 7 Abs. 1 B-VG und Artikel 2 StGG) binde Gesetzgebung und Vollziehung gleichermaßen.

Dem Gesetzgeber verbiete er, Gleiches ohne hinreichenden Grund ungleich zu behandeln, also sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierungen zu treffen. Unterschiedliche Regelungen müssten durch Unterschiede im Tatsächlichen begründet sein (vgl. VfSlg 2956/1956; 5356/1966; 7135/1973; 11.316/1987 zu § 37 Abs. 1 EStG 1988; 17.254/2004). Dabei sei ein doppelter Filter vorgesehen und zu beachten:

- Dem Gleichheitssatz wohne ein Sachlichkeitsgebot inne (vgl. VfSlg 7182/1973; 8328/1978; 9094/1981; 10.692/1985; 13.011/1992; 17.414/2004; 18.747/2009), maßgebend sei alleine der objektive Gehalt der Regelung (vgl. VfSlg 10.365/1985), während Absichten, Motive oder die subjektive Einschätzung des Gesetzgebers nur am Rande bedeutsam sind (vgl. VfSlg 10365/1985; 17.954/2006, wo der VfGH ausgesprochen habe, dass die Motive des Gesetzgebers für sich alleine kein Maßstab für die Sachlichkeit des Gesetzes seien).
- Selbst wenn es für eine differenzierende Regelung eine sachliche Rechtfertigung gebe, sei der Gesetzgeber noch immer gehalten, die Ungleichbehandlung verhältnismäßig auszugestalten und keine unverhältnismäßigen Nachteile zu verfügen (vgl. VfSlg 10.517/1985; 10.926/1986; 11.295/1987; 11.833/1988; 17.096/2003).

Die gleichen Grundsätze und verfassungsrechtlichen Vorgaben gälten für die Vollziehung, die unter anderem ein behördliches Verhalten (siehe dazu bereits oben) verböten, das insbesondere in einer Verkennung der Rechtslage, im Unterlassen einer Ermittlungstätigkeit in entscheidenden Punkten, im Unterlassen eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens überhaupt, in einer denk unmöglichen Gesetzesauslegung oder in einem Ermessensmissbrauch liegen könne (vgl. VfSlg 16.354/2001; 16.383/2001; VfGH 21.11.2013, U 1900/2013).

Die belangte Behörde hätte zulässiger Weise (und verfassungsrechtlich geboten) auch eine verfassungskonforme Interpretation im Sinn der Bf. vornehmen können. Bei verfassungskonformer Interpretation hätte die belangte Behörde zu dem Schluss kommen müssen, dass die Vereinbarung der gesetzlich zulässigen Kündigungsgründe des § 30 MRG dafür ausreichend sei, dass als Bemessungsgrundlage maximal der 3-fache Jahreswert heranzuziehen sei.

Im Übrigen sei die von der belangten Behörde vorgenommene, möglichst nachteilige Auslegung für den Abgabepflichtigen auch mit den Grundsätzen nicht vereinbar, welche der

VfGH bei der Aufhebung der Pro-Fisco-Klausel (VfGH 20.6.2006, G 1/06) herangezogen habe: Selbst wenn man die von der belangten Behörde vertretenen Auslegungsvariante im Sinne einer bestimmten Vertragsdauer (welche von der Bf. nicht geteilt werde) den Charakter einer vertretbaren Rechtsauslegung beimesse und damit eine weitere Auslegung möglich wäre, dürfe dies daher nicht dazu führen, automatisch die für den Steuerpflichtigen nachteiligere Auslegung anzuwenden. Dies gelte umso mehr, als diese zu einer unverhältnismäßig hohen Abgabenbelastung führe und dieses Auslegungsergebnis somit gegen das Äquivalenzprinzip verstoße, welches für Gebühren gleichermaßen zur Anwendung komme (vgl. hierzu insbesondere VfGH 26.2.2009, G 158/08).

Die belangte Behörde unterstelle den gesetzlichen Bestimmungen damit auch einen verfassungswidrigen Inhalt.

Die Rechtsansicht der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid differenziere aber auch in unzulässiger Weise zwischen Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten. Sie splitte nämlich die Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG in einzelne Teilbereiche, stelle damit aber wiederum Wohnungsmietverträge in unzulässiger Weise besser als Mietverträge über Geschäftsräumlichkeiten. Der bloße Umstand, dass eine Eigenbedarfskündigung bei Wohnungen vorgesehen sei und bei Geschäftsräumlichkeiten nicht, könne dem Normunterworfenen nicht durch eine abgabenrechtliche Differenzierung zur Last gelegt werden.

Im Voll- und Teilanwendungsbereich des MRG könne der Vermieter nur aus wichtigen Gründen kündigen. Das GebG nehme auf die ungleiche Ausgangslage allerdings keinerlei Rücksicht, zumal es bei unbestimmter Vertragsdauer pauschal den dreifachen Jahreswert als Bemessungsgrundlage heranziehe. Somit würden jene Vermieter, die nicht dem Regime des MRG unterlägen, bessergestellt (ÖStZ 2018, 477).

Der angefochtene Bescheid verletze daher aus diesen Erwägungen heraus das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz und wäre schon deswegen aufzuheben.

Entsprechend dem Initiativantrag Nr 2299/A sei das Gebührengesetz in § 33 TP 5 derart abgeändert worden, dass Mietverträge für Wohnungen nunmehr keine Gebühr mehr auslösten (BGBl I Nr 147/2017). Durch diese Gesetzesänderung sei eine Ungleichbehandlung von Wohnungsmietverträgen einerseits und sonstigen Mietverträgen andererseits geschaffen worden, die nicht sachlich rechtfertigbar sei. Gerade Geschäftsraummieter zeichneten sich durch sehr hohe Mietzinse aus, sodass sich die Rechtsgeschäftsgebühr auf beträchtliche Beträge belaufen könne. In- und ausländische Investoren würden davon abgehalten, in den Wirtschaftsstandort zu investieren. Gerade das Rückgrat der österreichischen Wirtschaft, klein- und mittelgroße Unternehmen, könnten diese finanzielle Last nur schwer tragen.

Es sei sachlich auch nicht gerechtfertigt, von Bestandverträgen nur einzelne, nämlich solche für unbewegliche Sachen, einer Gebühr zu unterwerfen. Der Gesetzgeber des GebG sei verpflichtet, wirtschaftliche Gleichartigkeiten zu beachten. Lasse sich eine bestimmte Regelung nur aus bestimmten wirtschaftlichen oder wirtschaftspolitischen Zielen heraus erklären, so müsse der Gesetzgeber diese wirtschaftlichen oder wirtschaftspolitischen Ziele zur Vermeidung einer unsachlichen Differenzierung auch bei Abgabentatbeständen berücksichtigen (VfGH 8.5.1980, G 1, 2, 16-25/80, SlgNF 8806). Eine sachliche Rechtfertigung dafür, die Miete von Räumlichkeiten, bei denen es sich um keine Wohnungen handle, „zu bestrafen“, nämlich nochmals zu besteuern, bestehe nicht. Die Besteuerung sei darüber hinaus exzessiv, es liege daher auch eine unverhältnismäßig hohe und exzessive Steuerbelastung vor, durch die das Eigentumsrecht (siehe unten) verletzt werde (VfGH 16.3.1987, B 466/86).

Dieses Ergebnis werde noch dadurch bestätigt, dass der Gesetzgeber des GebG an den Zeitpunkt der Urkundenerrichtung anknüpfe. Es sei daher vollkommen irrelevant, wie lange ein Vertragsverhältnis tatsächlich gedauert habe. Würde der Vertrag im konkreten Fall nach 1 Jahr enden, so würde die Rechtsgeschäftsgebühr nicht angepasst werden. Auch dies sei unsachlich.

Die Bestimmungen des § 33 TP 5 GebG stünden daher nicht im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Sachlichkeitsgebot.

6.2. Legalitätsprinzip

Das Abgabenrecht verdiene als Eingriffsrecht darüber hinaus auch im Lichte des verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzips nach Art. 18 B-VG besondere Beachtung, Gerade bei der Festsetzung von Abgaben bestehe seitens des Normadressaten ein besonderes Erfordernis an Rechtsschutz, sodass jeglicher behördliche Eingriff durch eine exakte gesetzliche Grundlage determiniert sein müsse (Determinierungsgebot) (VfSlg 9227/81; dazu auch *Ruppe*, Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 44; *Werndl*, Allgemeines Steuerrecht, Tz 115 ff; *Werndl* ÖJZ 197, 513 ff; *Gassner*, Ist das Bilanzsteuerrecht verfassungskonform?, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 12 f).

Im Besonderen umfasse das Determinierungsgebot die Tatbestandsbestimmtheit und die Tatbestandsklarheit. Der Gesetzgeber müsse der breiten Öffentlichkeit den Inhalt seines Gesetzesbeschlusses in klarer und erschöpfender Weise zur Kenntnis bringen, da anderenfalls der Normunterworfenen nicht die Möglichkeit habe, sich der Norm gemäß zu verhalten. Diesem Erfordernis entspreche weder eine Vorschrift, zu deren Sinnermittlung subtile verfassungsrechtliche Kenntnisse, qualifizierte juristische Befähigung und Erfahrung sowie geradezu archivarischer Fleiß vonnöten seien, noch eine solche, zu deren Verständnis außerordentliche methodische Fähigkeiten und eine gewisse Lust zum Lösen von Denksportaufgaben erforderlich seien (VfSlg 3130/1956 und 12.420/1990).

Das Determinierungsgebot müsse umso stärker für Selbstbemessungsabgaben wie der Bestandvertragsgebühr gelten. Bei der Indienstnahme Privater sei der Gesetzgeber somit zum Schaffen von Voraussetzungen gezwungen, die es dem Indienstgenommenen (zB Parteienvertreter im Rahmen der Selbstberechnung) überhaupt ermöglichen, das Gesetz zu vollziehen (vgl. auch *Schlager*, ÖStZ 2007/22). Dies fuße sowohl auf gleichheitsrechtlichen als auch rechtstaatlichen Überlegungen. Mit anderen Worten: Die materiellen Vorschriften des GebG müssten auch „selbstberechnungssicher“ sein.

Das verfassungsrechtliche Determinierungsgebot sei bei § 33 TP 5 GebG nicht erfüllt: Einerseits sei es hier für den Rechtsunterworfenen in keiner Weise ersichtlich, anhand welcher Kriterien eine Prüfung der Wahrscheinlichkeit der Realisierung von Kündigungsgründen vorzunehmen sei, um zu erkennen, ob ein Vertrag über bestimmte oder unbestimmte Dauer vorliege, zum anderen seien offenbar selbst die publizierte Verwaltungspraxis (GebR Rz 705) und Rechtsprechung in dieser Frage völlig uneinheitlich. Als geradezu lehrbuchhaftes Beispiel sei hierzu die Rz 705 GebR anzuführen, welche ganz offensichtlich zu den jüngeren Entscheidungen des BFG im Widerspruch stehe.

§ 33 TP 5 GebG verstoße somit gegen das Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG.

6.3. Verletzung des Rechts auf Unverletzlichkeit des Eigentums gemäß Artikel 5 StGG sowie Artikel 1 des 1. Zusatzprotokolls zur EMRK:

Eigentum im verfassungsrechtlichen Sinne seien alle vermögenswerten Privatrechte, wobei unter dem verfassungsgesetzlichen Eigentumsbegriff neben dem Eigentum an körperlichen Sachen auch Mietrechte, Pachtrechte, Immaterialgüterrechte, nach der Rechtsprechung des VfGH auch die Privatautonomie schlechthin sowie im Besonderen das Recht zum Abschluss privatrechtlicher Verträge anzusehen seien (vgl. VfSlg 12,227/1989 oder 14.500/1996). Auch öffentlich-rechtliche Ansprüche fielen unter die verfassungsgesetzliche Eigentumsgarantie (VfSlg 15.129/1998).

Ein Eingriff in das Eigentum liege immer dann vor, wenn ein unter den verfassungsrechtlichen Eigentumsbegriff subsumierbares Recht entzogen oder beschränkt werde, wobei der Kreis der sonstigen Eigentumseingriffe (Eigentumsbeschränkungen) vom VfGH sehr weit gezogen werde. So sei auch die behördliche Vorschreibung einer Abgabe ein Eigentumseingriff (vgl. VfSlg 16.502/2002: Öhlinger, Verfassungsrecht, Rz 871 ff).

Mit Artikel 5 StGG (Artikel 1 des 1. ZPEMRK) sei das Grundrecht auf Schutz des Eigentums gewährleistet, Eingriffe in das Eigentumsrecht (Enteignungen wie auch Eigentumsbeschränkungen) bedürften jeweils einer gesetzlichen Grundlage, sie dürften nur in den Fällen und in der Art eintreten, welche das Gesetz bestimme. Eigentumseingriffe (Enteignungen wie auch Eigentumsbeschränkungen) seien überdies nur zulässig, wenn sie in

Übereinstimmung mit dem Allgemeininteresse erforderlich und daher auch verhältnismäßig seien (VfSlg 12.227/1989 uva; zuletzt VfGH 3.7.2015, G 239/2014-27, G 98/2015-27).

Dabei habe die Prüfung der Verhältnismäßigkeit von dem mit den gesetzlichen Regelungen verfolgten öffentlichen Interesse auszugehen, welches das Interesse des Betroffenen an der Vermeidung des Eigentumseingriffes zu überwiegen habe. Ein Eigentumseingriff dürfe niemals weitergehen, als dies zur Erreichung des Regelungszieles unbedingt erforderlich sei (VfSlg 13.587/1993 uva).

Gesetzliche Regelungen, die im weitesten Sinne der Verteilung öffentlicher Finanzlasten dienen, seien - wie schon oben ausgeführt sei – Eigentumsbeschränkungen (vgl. etwa VfSlg 17.071/2003; 17.584/2005; 17.817/2006), die der Gesetzgeber grundsätzlich vorsehen dürfe. Sehe der Gesetzgeber eine solche Eigentumsbeschränkung vor, so habe er jedoch einen billigen Ausgleich zwischen den Erfordernissen des Allgemeininteresses und denen des Grundrechtsschutzes des Einzelnen herzustellen, die Eigentumsbeschränkung müsse im öffentlichen Interesse liegen und dürfe nicht unverhältnismäßig und nicht unsachlich sein (vgl. VfSlg 16.636/2002; zuletzt VfGH 3.7.2015, G 239/2014-27, G 98/2015-27).

Diese Grundsätze gälten *mutatis mutandis* für Eingriffe in das Eigentumsrecht durch Akte der Vollziehung, so auch durch Abgabenbescheide wie im vorliegenden Fall. Würden diese Bescheide in Verletzung des im Abgabenrecht geltenden Grundsatzes von Treu und Glauben erlassen, seien solche Eingriffe in das Eigentum verfassungsrechtlich nicht (mehr) zulässig.

Wie bereits zum Gleichheitsgrundsatz dargelegt worden sei, bestünden gegen die hier präjudiziellen Bestimmungen des GebG erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken, insbesondere wegen unsachlicher Differenzierungen und daraus resultierender exzessiver Abgabenbelastungen.

Durch die Abschaffung der Vertragsgebühren für Wohnungsmieten habe der Gesetzgeber Wohnungsmieter angesichts der steigenden Preisentwicklung entlasten wollen. Diese stelle zwar ein anerkennungswürdiges Ziel dar, aber durch dieses Wohnraumprivileg komme es zu einer massiven Schlechterstellung von Geschäftsraummieter. Unter diesem Blickwinkel sei nicht begründbar, warum Unternehmer mit einer Sonderabgabe belastet würden. Schließlich seien sie weder Verursacher noch Nutznießer des prekären Wohnungsmarkts. Ebenso wenig könne die Bezahlung einer Bestandsvertragsgebühr zu niedrigeren Mietpreisen führen (ÖStZ 2018, 475).

6.4. Anregung

Die Beschwerdeführerin stelle daher die folgende Anregung, das Bundesfinanzgericht möge beim Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG die Aufhebung des § 33 TP 5

des Gebührengesetzes von 1957 idF BGBl I Nr 147/2017 wegen Verfassungswidrigkeit beantragen.

7. Anträge

Aufgrund der obigen Ausführungen stelle die Beschwerdeführerin die Anträge, das Bundesfinanzgericht möge, sofern nicht schon das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (die belangte Behörde) eine Beschwerdeentscheidung (§ 262 BAO) im beantragten Sinne treffen sollte, eine mündliche Verhandlung abhalten und durch den gesamten Senat entscheiden; in der Sache selbst entscheiden und den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass für den vorliegenden Geschäftsfall/Rechtsgeschäft (Bestandvertrag vom 13.10.2016) die Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 GebG 1957 nur auf Basis des 3-fachen Jahreswertes als Bemessungsgrundlage festgesetzt (in eventu jedenfalls mit einem geringeren Betrag als mit EUR 88.880,66) bestimmt werde; in eventu den angefochtenen Bescheid ersatzlos beheben; in eventu den angefochtenen Bescheid aufheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die belangte Behörde zurückverweisen.

---//---

Mit Beschwerdeentscheidung vom 19.11.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und führte begründend aus:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehe das Unterscheidungsmerkmal zwischen Bestandverträgen mit bestimmter und solchen mit unbestimmter Dauer darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollten oder nicht. Die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, stehe der Beurteilung des Vertrages als Vertrag mit bestimmter Dauer nicht im Wege. Die Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle sei eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden müsse (vgl. VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034). Während die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit darstelle, vermöchten ausnahmsweise bestehende Kündigungsmöglichkeiten die grundsätzliche Bindung einer Vertragspartei an ein nach dem Vertragsinhalt auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis nicht aufzuheben (vgl. VwGH 17.2.1986, 85/15/0112; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102; VwGH 6.3.1989, 88/15/0037; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034).

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 darstelle, so könne eine Gewichtung und eine Unwahrscheinlichkeit der Realisierung dieser vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe durchaus zum Ergebnis führen, von einem Vertrag auf bestimmte Dauer auszugehen (vgl. VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111, Ra 2017/16/0112; VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040).

Auch aus dem Verweis auf die Rz 705 der Gebührenrichtlinien (GebR) könne die Beschwerdeführerin nichts für sich gewinnen. Die Rz 705 der Gebührenrichtlinien verweise auf das Erkenntnis des VwGH vom 11.09.1990, 90/15/0034. In diesem komme der Verwaltungsgerichtshof auf Grund des vereinbarten Präsentationsrechtes zum Schluss, dass von einer unbestimmten Dauer auszugehen sei. Ein solches sei im gegenständlichen Fall jedoch nicht vereinbart worden.

Das Bundesfinanzgericht habe sich mehrfach mit Bestandverträgen beschäftigt, in denen Vertragsparteien zwar die Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vereinbart hätten, sich aber aus den übrigen Vertragsbestimmungen bzw. aus dem Gegenstand des konkreten Bestandvertrages ergebe, dass von den in § 30 Abs. 2 MRG genannten Kündigungsgründen nur einzelne Kündigungsgründe überhaupt in Betracht kommen könnten. Verträge, bei denen nur einzelne der in § 30 Abs. 2 MRG aufgezählten Kündigungsgründe verblieben, seien als Bestandverträge auf bestimmte Zeit beurteilt worden. Siehe dazu die folgenden Erkenntnisse: BFG 29.1.2015, RV/7102780/2012; BFG 11.2.2016, RV/5100710/2015; BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015; BFG 20.2.2017, RV/7100225/2012; BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016 (die dagegen eingebrachte ao. Revision sei vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 19.9.2017, Ra 2017/16/0111, zurückgewiesen worden).

Dem Einwand der Beschwerdeführerin, dass im Falle der Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG eine Einzelfallprüfung zu unterbleiben habe, komme überdies keine Berechtigung zu, da es nicht im Belieben der Vertragspartner stehen könne, allein durch die unkritische Anführung der „wichtigen Gründe im Sinne des § 30 MRG“ die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG aufzuheben. Es sei auf den erklärten Vertragswillen und nicht bloß auf die Erklärung abzustellen.

Hinsichtlich der Verletzung des Rechts auf Unverletzlichkeit des Eigentums werde festgehalten:

Artikel 5 StGG besage, dass das Eigentum unverletzlich sei. Eine Enteignung gegen den Willen des Eigentümers könne nur in den Fällen und in der Art eintreten, welche das Gesetz bestimme. Eine dem Gesetz entsprechende Steuervorschreibung stelle jedoch keine Verletzung des Grundrechts auf Eigentum dar.

Eine verfassungskonforme Interpretation komme nur dann in Frage, wenn der Wortlaut des Gesetzes mehrere Auslegungen ermögliche (vgl. VwGH 11.2.1994, 93/17/0305). Sei dies der Fall, so sei jener Auslegung der Vorzug zu geben, die das Gesetz als verfassungskonform erscheinen lasse (vgl. VwGH 20.10.1992, 90/04/0266; VwGH 11.2.1994, 93/17/0305). Die

verfassungskonforme Auslegung sei aber andererseits - abgesehen davon, dass die Norm mehrere Auslegungen ermöglichen müsse - nur geboten, wenn eine der denkbaren Auslegungen der Norm einen verfassungswidrigen Inhalt unterstelle (vgl. VwGH 20.4.1995, 95/13/0071).

Bezüglich der von der Beschwerdeführerin vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken sei zu sagen, dass gemäß Art. 18 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden dürfe. Das Finanzamt sei als Verwaltungsbehörde bei der Vollziehung an die geltenden Gesetze gebunden. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes liege in der ausschließlichen Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes.

---//---

Mit Schreiben vom 06.12.2018 beantragte die Bf. unter Wiederholung ihres bisherigen Beschwerdevorbringens die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat, ohne zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung Stellung zu nehmen.

---//---

Mit Schreiben vom 08.02.2022 brachte das Bundesfinanzgericht den Parteien zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung einen Entscheidungsentwurf zur Kenntnis und ersuchte um Stellungnahme sowie um Bekanntgabe, ob die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat aufrecht erhalten blieben.

---//---

Mit Schreiben vom 03.03.2022 teilte das Finanzamt mit, sich den Ausführungen des BFG im Entscheidungsvorhalt anzuschließen, weshalb keine weiteren Ergänzungen erfolgten.

---//---

Mit Schreiben vom 10.03.2022 verzichtete die Bf. auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe/Abänderung)

Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Am 13.10.2016 schlossen die Bf. als Vermieterin und die G-1 als Mieterin einen Mietvertrag über näher bezeichnete Büro- und andere Mietflächen im Büro- und Geschäftsgebäude „B-1“

ab. Über den Mietvertrag wurde eine von beiden Vertragsparteien unterzeichnete Urkunde errichtet. Der schriftliche Vertragstext entspricht den übereinstimmenden Willenserklärungen der Vertragsparteien bei Vertragsabschluss.

Die über den Bestandvertrag errichtete Urkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„2. Vertragsdauer

2.1. Das Mietverhältnis beginnt mit Übergabe und Übernahme des Mietgegenstandes an dem im Pkt. 3 dieses Vertrages genannten Zeitpunkt. Das Mietverhältnis wird auf die Dauer von 15 Jahren und 5 Monaten befristet abgeschlossen. Es endet, ohne dass es einer gesonderten Kündigung bedarf, sohin spätestens am 31.10.2032.

2.2. Unbeschadet der gemäß Punkt 2.1. vereinbarten Befristung des Mietverhältnisses sind die Vertragsparteien, die Vermieterin jedoch nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes, gemäß § 30 MRG, jeweils berechtigt, den Mietvertrag jederzeit durch ordentliche Kündigung zum letzten Tag eines jeden Monats unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 (sechs) Monaten vorzeitig zu beenden. Die Mieterin verzichtet hiermit einseitig unwiderruflich jedoch für die Dauer von 10 Jahren und 5 Monaten (dh zum 31.10.2027) auf die ordentliche Kündigung dieses Vertrages.

2.3. Die Vermieterin ist darüber hinaus zur sofortigen Auflösung des Mietvertrages ohne Einhaltung einer bestimmten Frist jedenfalls in den Fällen des Punktes 11 sowie des § 29 Abs. 1 Z 5 MRG berechtigt. Gleichermaßen steht der Mieterin – ungeachtet des erklärten Verzichts auf die ordentliche Kündigung – bei Vorliegen einer der Voraussetzungen des § 1117 ABGB die Möglichkeit zur sofortigen Auflösung des Mietvertrages offen.

3. Übergabe und Übernahme

3.1. Die Übergabe und Übernahme des Bestandobjektes erfolgt auf Basis des einvernehmlich festgelegten Terminplans (...), frühestens zum 1.6.2017, spätestens aber am 1.9.2017 (...). Mit dem Zeitpunkt der Übergabe und Übernahme des Mietobjektes beginnt grundsätzlich die Verpflichtung der Mieterin zur Leistung der mit diesem Vertrag vereinbarten Zahlungen, mit Ausnahme des Hauptmietzinses gemäß 4.2., welcher erstmals am ersten Tag jenes Monats (...) zur Zahlung fällig wird, welcher auf den 5. Kalendermonat nach der Übergabe und Übernahme des Mietobjekts folgt (in der Folge „mietfreie Zeit“). (...)

4. Mietzins, Betriebs- und Nebenkosten, Kosten für Wärme und Kälte

4.1. Das vereinbarte Mietentgelt besteht aus dem Hauptmietzins, den allgemeinen Betriebs- und Nebenkosten, den Kosten für Wärme und Kälte sowie der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe.

4.2. Der monatliche Hauptmietzins beträgt (...) insgesamt monatlich netto € 37.308,08.

(...)

4.5.3. Weiters gehört zu den allgemeinen Betriebs- und Nebenkosten der Beitrag für die vom Mieter im Rahmen der Servitute an den (...) nutzbaren oberirdischen Gemeinschaftsflächen (...).

(...)

4.8.2. Der (...) Servitutsbeitrag (Pkt. 4.5.3.) von pauschal € 0,42 ist pro m² Mietfläche gemäß Punkt 1.2.a und Punkt 1.2.b zu tragen.

(...)

4.10. Auf die allgemeinen Betriebs- und Nebenkosten und die Kosten für Wärme und Kälte hat die Mieterin monatlich den erforderlichen Betrag vorschussweise zu bezahlen (...). Die Akontobeträge (inklusive der Kosten der kaufmännischen und administrativen Hausverwaltung) belaufen sich auf Preisbasis zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes 2017 für die Mietflächen gemäß Pkt. 1.2.a) und Pkt. 1.2.b) auf netto € 3,90/m². Die auf die Mietflächen gemäß Pkt. 1.2.c) entfallenden allgemeinen Betriebs- und Nebenkosten sowie die diesbezüglichen Akontobeträge werden mit netto € 1,00/m² pauschaliert.

(...)

8. Instandhaltung des Mietobjektes

(...)

8.9. Die Mieterin ist verpflichtet, eine Betriebshaftpflichtversicherung mit angemessener Deckung abzuschließen (...).

(...)

11. Vorzeitige Vertragsauflösung

11.1. Ungeachtet der eingegangenen Mietdauer kann die Mieterin bei Vorliegen eines wichtigen Grundes den Vertrag mit sofortiger Wirkung auflösen, insbesondere wenn:

11.1.1. die Mieterin den vertraglich vereinbarten Zahlungen beharrlich (trotz eingeschriebener Mahnung und Nachfristsetzung) nicht nachkommt;

11.1.2. die Kautions nicht fristgerecht beibringt oder nach Inanspruchnahme nicht ordnungsgemäß auffüllt;

11.1.3. den Besitz an dem Mietobjekt einem Dritten überlässt, ohne hierzu befugt zu sein;

11.1.4. über das Vermögen der Mieterin ein Insolvenzverfahren eröffnet oder die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens abgelehnt oder ein Zwangsverwalter eingesetzt wird;

11.1.5. die Mieterin einen erheblich nachteiligen Gebrauch vom Mietobjekt oder anderen einschließlich der allgemeinen Flächen (Gemeinschaftsanlagen) macht; rechtskräftige behördliche Auflagen oder gesetzliche Bestimmungen bezüglich des Mietgegenstandes nicht erfüllt, die wesentliche Interessen des Vermieters beeinträchtigen.

Die Mieterin ist ungeachtet der vereinbarten Vertragsdauer bei Vorliegen eines wichtigen Grundes gemäß § 1117 ABGB zur vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses berechtigt.

(...)

12. Beendigung des Mietverhältnisses (...)

Der Mietgegenstand ist bei Beendigung des Mietverhältnisses, aus welchem Grund auch immer, in dem Zustand zurückzustellen, der ausgehend von dem bei Mietbeginn übernommenen Zustand einer pfleglichen Behandlung und fachmännischen Wartung entspricht, jedenfalls fachmännisch weiß ausgemalt (...).“

Beweiswürdigung:

Zu den - unstrittigen - Sachverhaltsfeststellungen gelangte das Bundesfinanzgericht durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Aktenteile, insbesondere den der Gebührenvorschreibung zugrundeliegenden Mietvertrag. 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.

Rechtslage:

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG ist für 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 im allgemeinen eine Gebühr von 1 v.H. zu entrichten.

Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG 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.

Erwägungen:

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass es sich beim Mietvertrag um einen Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG handelt.

Vertragsdauer

Strittig ist im beschwerdegegenständlichen Fall jedoch, ob die im Bestandvertrag vereinbarten Kündigungs- und Auflösungsgründe nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit von so umfassender Natur sind, dass der grundsätzlich auf bestimmte Dauer abgeschlossene Bestandvertrag gebührenrechtlich als Vertrag mit unbestimmter Dauer anzusehen ist.

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; VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169; VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0072; VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040).

Ein Bestandverhältnis, das zwar der Form nach auf eine bestimmte Zeit abgeschlossen wurde, aber dennoch vor Ablauf dieser Zeit von jedem der beiden Vertragsteile oder auch nur von einem beliebig aufgelöst werden kann, ist in seiner Dauer unbestimmt (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern Band I Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 5 Rz 142).

Vereinbarte Kündigungsgründe

Dem Umstand, dass die Auflösung eines Mietvertrages wegen der in den §§ 1117 und 1118 ABGB normierten Gründen nicht ausgeschlossen wurde, kommt kein Gewicht in der Frage der Bindung der Vertragsparteien auf bestimmte Zeit zu (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040, VwGH 24.3.1994, 93/16/0133).

Weiters wandte die Bf. ein, dass die Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG als Ganzes vereinbart worden seien.

§ 30 Mietrechtsgesetz (MRG) bestimmt Folgendes:

(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 einemdringenden 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 Nachteilerwuchs 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 Interessendes 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 Interessender 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.

Gemäß § 1117 ABGB ist der Bestandnehmer berechtigt, auch vor Verlauf der bedungenen Zeit von dem Vertrag ohne Kündigung abzustehen, wenn das Bestandsstück in einem Zustand übergeben oder ohne seine Schuld in einen Zustand geraten ist, der es zu dem bedungenen Gebrauch untauglich macht, oder wenn ein beträchtlicher Teil durch Zufall auf eine längere Zeit entzogen oder unbrauchbar wird. Aus dem Grunde der Gesundheitsschädlichkeit gemieteter Wohnräume steht dieses Recht dem Mieter auch dann zu, wenn er im Vertrage darauf verzichtet oder die Beschaffenheit der Räume beim Vertragsabschluss gekannt hat.

Gemäß § 1118 ABGB kann der Bestandgeber die frühere Aufhebung des Vertrages fordern, wenn er mit der Bezahlung des Zinses säumig ist, oder wenn ein vermietetes Gebäude neu aufgeführt werden muss.

Nach § 29 Abs. 1 Z 5 MRG wird der Mietvertrag aufgelöst, wenn der Vermieter wegen erheblich nachteiligen Gebrauches des Mietgegenstandes oder wegen Säumnis bei der Bezahlung des Mietzinses nach § 1118 ABGB die frühere Aufhebung des Vertrages fordert.

Dem von der Bf. ins Treffen geführten Einwand, dass sie gemäß Pkt. 2.2. des Mietvertrages vom 13.10.2016 bei Vorliegen eines wichtigen Grundes iSd § 30 MRG zur Kündigung des Mietvertrages berechtigt sei, ist zu entgegnen, dass eine Gewichtung und eine Unwahrscheinlichkeit der Realisierung dieser vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe durchaus zum Ergebnis führen kann, von einem Vertrag auf bestimmte Dauer auszugehen, 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 (VwGH 3.6.2020, Ra 2019/16/0182; VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004; VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040).

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; VwGH 3.6.2020, Ra 2019/16/0182).

Das Bundesfinanzgericht hat sich bereits 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.

Die gegen die Entscheidungen BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016, BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017, BFG 4.7.2019, RV/7103228/2019, sowie BFG 16.4.2020, RV/7102968/2017, eingebrachten außerordentlichen Revisionen wurden vom Verwaltungsgerichtshof ebenso zurückgewiesen (siehe VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111; VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; VwGH 18.11.2019, Ra 2019/16/0173, sowie Ra 2020/16/0115) wie die gegen BFG 27.9.2017, RV/7105121/2016, eingebrachte ordentliche Revision (siehe VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004).

Auch der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der gegen die Entscheidung BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016, eingebrachten Beschwerde abgelehnt (VfGH 26.6.2018, E 1739/2017 und E 1740/2017).

Dazu ist festzustellen, dass sich die Kündigungsgründe der Ziffern 5, 6, 8 und 16 des § 30 Abs. 2 MRG auf Wohnungen beziehen und daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht kommen. Auch scheiden die Ziffern 2, 10, 11, und 12 aus, weil der vereinbarte Mietzins nicht in Dienstleistungen der Bf. besteht, der Mietgegenstand (Geschäftslokal) nicht zur Unterbringung von Arbeitern, (...) benötigt werden kann, der Mietgegenstand nicht dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehört und kein Untermietverhältnis begründet wurde.

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

Die als besondere Kündigungsgründe im Vertrag unter Punkt 11. festgelegten besonderen Kündigungsgründe ergeben sich ebenso wie die Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 Z 1, 3, 4, und 7 MRG aus der Verletzung von Vertragspflichten bzw. qualifiziertem Fehlverhalten des anderen Vertragspartners, womit die Kündigungsrechte von der Verpächterin nicht nach Belieben ausgeübt werden können und vielmehr jeglichem Einfluss ihrerseits entzogen sind. Es liegen auch keine Anhaltspunkte für die Wahrscheinlichkeit eines solchen Fehlverhaltens vor.

Der gegenständliche Bestandvertrag hat im Wesentlichen ein Büro zum Gegenstand und handelt es sich bei der Bestandgeberin um eine juristische Person, bei der eine Kündigung wegen Eigenbedarfs 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 6.2.2017, RV/7105923/2015, mit Judikaturhinweisen).

Der Kündigungsgrund nach § 30 Abs. 2 Z 14 MRG würde voraussetzen, dass eine ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses aus den (erhöhten) Hauptmietzinsen nicht auf Dauer sichergestellt werden kann und dass eine baubehördliche Bewilligung zur Abtragung des Miethauses erteilt wird. Es liegt keinerlei Anhaltspunkt dafür vor, dass diese Voraussetzungen auf das Büro- und Geschäftsgebäude „B-1“ 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 sind die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist. Auch ist im gegenständlichen Fall gerade kein schrankenloses Kündigungsrecht vereinbart worden, weshalb die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei Verträgen, die verbal auf bestimmte Zeit abgeschlossen wurden, der schrankenlosen Kündigungsmöglichkeit die Bedeutung beizumessen ist, dass dadurch im Ergebnis eine unbestimmte Vertragsdauer vereinbart wurde (VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072), nicht zur Anwendung kommen kann.

Indem nicht allein die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG herangezogen, sondern die Entscheidung tragend auf eine Beurteilung der Wahrscheinlichkeit der vereinbarten Kündigungsgründe gestützt wird, erfolgt keine Abweichung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004).

Aus der Zitierung von mittlerweile nicht mehr aufrecht erhaltenen Erkenntnissen des VwGH seitens der Bf. lässt sich nichts gewinnen, da die neuere – bereits für Sachverhalte im Zeitpunkt des gegenständlichen Vertragsabschlusses geltende – Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004) von seiner früheren Judikatur, wonach die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten darstellte, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen war (zB VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0072), abweicht, weshalb der Einwand der Bf., dass eine Prüfung des Gewichtes und der Wahrscheinlichkeit der Kündigungsgründe nicht stattzufinden habe, wenn § 30 Abs. 2 MRG als Ganzes vereinbart worden sei, nicht zielführend ist.

Die vertraglichen Kündigungsbestimmungen ändern daher im gegenständlichen Fall nichts daran, dass wegen des Verzichtes der Mieterin auf die ordentliche Kündigung über einen Zeitraum von 10 Jahren und 5 Monaten und einer insgesamt Befristung von 15 Jahren und 5 Monaten, währenddessen der Bf. als Vermieterin nur ein eingeschränktes Kündigungsrecht eingeräumt wurde, ein Vertrag auf bestimmte Dauer von 10 Jahren und 5 Monaten sowie anschließend eine Verlängerung auf unbestimmte Dauer (gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG um weitere 3 Jahre) abgeschlossen wurde.

Dem Einwand der Bf., dass die Kumulation von bestimmter und anschließend unbestimmter Dauer rechtswidrig erfolgt sei, da mit dem Abschluss des gegenständlichen Mietvertrages ein einheitliches Rechtsgeschäft vorliege, weshalb eine Aufteilung unzulässig sei, ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, wonach beide Vertragsteile zufolge des vereinbarten Kündigungsverzichtes zunächst auf eine bestimmte Vertragsdauer gebunden sind und anschließend die Vertragsdauer unbestimmt ist, weil danach zumindest die Mieterin berechtigt ist, den Vertrag einseitig und ohne Vorliegen irgendeines besonderen Grundes im Wege einer Kündigung zur Auflösung zu bringen. Im Sinne der zu solchen Vertragsgestaltungen vorliegenden Judikatur durfte demnach die Abgabenbehörde frei von Rechtsirrtum die Kombination einer zunächst bestimmten Vertragsdauer mit einer daran anschließenden unbestimmten Vertragsdauer annehmen (VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149).

Damit soll der Vertrag selbst keineswegs in der Weise „aufgespalten“ werden, dass zwei gesonderte Verträge mit gesonderten Willensentschlüssen entstanden wären. Vielmehr liegen im Rahmen eines Vertrages zwei unterschiedliche Komponenten der Vertragsdauer vor: Zunächst eine Begrenzung auf bestimmte Zeit und danach, kraft ausdrücklicher Vereinbarung, das Element unbestimmter Vertragsdauer (VwGH 19.2.1998, 95/16/0281).

Soweit sich die Bf. darauf beruft, dass sie auf die Gebührenrichtlinien (GebR) 2007 vertraut habe, ist sie darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof in der Regel kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen schützt (zB VwGH 20.9.1995, 95/13/0011; VwGH 21.11.1995, 95/14/0035; VwGH 31.5.2000, 94/13/0045; VwGH 22.5.2002, 99/15/0199; VwGH 2.2.2010, 2007/15/0253), sondern nur in die Richtigkeit von hier nicht gegebenen Rechtsauskünften im Einzelfall durch die zuständige Abgabenbehörde (zB VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052; VwGH

28.10.2009, 2008/15/0054). Außerdem ist auch das Bundesfinanzgericht selbst nicht an Erlässe und so auch nicht an den Inhalt der GebR gebunden.

Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass die GebR 2019 die GebR 2007 insofern klarstellen, als in der Rz 689, die mit der früheren Rz 705 korrespondiert, nunmehr auf die jüngere Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111), denen Bestandverträge aus den Jahren 2013 und 2014, daher noch vor dem gegenständlichen Vertrag aus 2016, zugrunde liegen, verweist, wonach die Frage, welche Kündigungsgründe denkmöglich sind, aus Sicht der Vertragsparteien einzelfallbezogen zu beurteilen ist.

Verfassungsrechtliche Bedenken

Von Seiten der Bf. erfolgte schließlich der Einwand, die Norm des § 33 TP 5 GebG sei verfassungswidrig.

Dem ist zu entgegnen, dass das Bundesfinanzgericht die von der Bf. geäußerten Bedenken, es sei der Gleichheitsgrundsatz, das Legalitätsprinzip und das Eigentumsrecht verletzt, nicht teilt.

Diese Rechtsansicht wird auch vom Verfassungsgerichtshof unterstützt, da dieser beispielsweise die Behandlung der gegen die Entscheidung BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016, wonach die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG nicht von so umfassender Natur sind, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist, eingebrachten Beschwerde, mit der die Ungleichbehandlung zwischen befristeter und unbefristeter Geschäftsraummiets beanstandet wurde, abgelehnt hat (VfGH 26.6.2018, E 1739/2017 und E 1740/2017). Der VfGH verwies darin auf seine ständige Rechtsprechung (VfSlg. 7239/1973 und 10.714/1985) und führte aus, dass die behauptete Rechtsverletzung (betreffend Gleichheitsgrundsatz und Eigentumsrecht) vor dem Hintergrund seiner Judikatur keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat.

Weiters hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde wegen benachteiligender Vergebühnung von Geschäftsraummiets gegenüber Wohnraummiets abgelehnt (zu UFS 21.10.2003, RV/4131-W/02, VfGH 1.3.2005, B 1676/03). In der Sukzessivbeschwerde, bei der an den VwGH die Anregung herangetragen wurde, eine Gesetzesprüfung beim VfGH zu beantragen, äußerte auch der VwGH keine verfassungsrechtlichen Bedenken und lehnte die Beantragung einer Normenkontrolle ab (VwGH 15.12.2005, 2005/16/0144).

Dies wohl mit Rücksicht auf den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, der mit der Befreiung offenbar das Ziel verfolgte, die teilweise finanziell angespannten Wohnungsmieter zu entlasten. Es handelt sich daher um eine zulässige, politisch motivierte Steuergesetzgebung.

Die zitierten Ablehnungsbeschlüsse sind zwar keine „Sachentscheidungen“, jedoch können sie als ein starkes Indiz für die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit gewertet werden.

Auch lässt sich aus dem Einwand der Verletzung des Legalitätsprinzips für die Bf. nichts gewinnen, weil § 33 TP 5 Abs. 3 2. Satz GebG Folgendes bestimmt:

„Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.“

Damit ist aber entgegen der Rechtsansicht der Bf. normiert, dass die vertragliche Einräumung einer vorzeitigen Vertragsauflösung für die Gebührenermittlung hinsichtlich der vertraglich vereinbarten befristeten und damit bestimmten Vertragsdauer grundsätzlich unbeachtlich ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu lediglich diese Bestimmung interpretierend festgestellt, dass 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, jedoch eine Gewichtung und eine Unwahrscheinlichkeit der Realisierung dieser vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe durchaus zum Ergebnis führen kann, von einem Vertrag auf bestimmte Dauer auszugehen (VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004).

Von Seiten des BFG kann daher dem Vorbringen der Bf., die Norm des § 33 TP 5 GebG sei verfassungswidrig, nicht gefolgt werden, sodass von der Stellung eines Normenprüfungsantrages abgesehen wird. Die Bf. wird auf die Möglichkeit der Erhebung einer entsprechenden Erkenntnisbeschwerde an den Verfassungsgerichtshof verwiesen.

Bemessungsgrundlage

Die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ist „nach dem Wert“ des Bestandvertrages zu bemessen. Dieser Wert ergibt sich aus Bestandzins und Bestandsdauer. Zum „Wert“, von dem die Gebühr von Bestandverträge zu berechnen ist, zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (VwGH 19.12.2017, Ra 2017/16/0091).

Das Finanzamt hat bei seiner vorgenommenen Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu Recht die bedungenen Leistungen, nämlich die Miete, die Betriebs- und Nebenkosten, die Kosten für Wärme und Kälte, die darauf entfallende Umsatzsteuer, die Betriebshaftpflichtversicherung und die Einmalkosten für das Ausmalen, zugrunde gelegt.

Allerdings hat das Finanzamt bei seiner vorgenommenen Ermittlung der Bemessungsgrundlage übersehen, dass die bestimmte Vertragsdauer zwar 10 Jahre und 5 Monate beträgt, da

allerdings gemäß Punkt 3.1. des Mietvertrages eine mietfreie Zeit von 5 Monaten vereinbart wurde, waren 5 Bruttomonatsmieten bei der Berechnung abzuziehen.

Die Berechnung war somit richtigzustellen:

Miete pro Monat netto	€ 37.308,08
Miete inklusive 20% Umsatzsteuer	€ 44.769,70
Betriebs- und Nebenkosten pro Monat netto	€ 8.524,64
+ Betriebs- und Nebenkosten inklusive 20% Umsatzsteuer	€ 10.229,57
+ Betriebshaftpflichtversicherung	€ 51,89
= Bruttoentgelt/Monat	€ 55.051,15
x Vertragsdauer 161 Monate (= 13 Jahre + 5 Monate)	€ 8.863.235,79
+ Einmalkosten (Ausmalkosten, $2.257,24 \text{ m}^2 \times € 11,00$)	€ 24.830,00
- 5 Monate hauptmietzinsfrei	- € 223.848,50
= Bemessungsgrundlage	€ 8.664.217,29
x 1% Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG	€ 86.642,17
- selbstberechnete Gebühr	€ 19.799,74
= Nachforderung Gebühr	€ 66.842,43

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH.

Wien, am 11. März 2022