

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***12***, über die Beschwerde vom 9. April 2021 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 8. März 2021, ***13***, ***14***, betreffend 1. Gebühren und 2. Gebührenerhöhung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensablauf

Am 28.07/15.09.2016 schloss die ***Bf1*** (Bf) als Vermieterin mit ***1*** als Mieterin, einen Mietvertrag über die Geschäftsräumlichkeiten mit der vorläufigen Bezeichnung Geschäftsraum ***2*** und vorläufigen Flächen gemäß Grundrissplan Anlage./3.I an der Adresse ***3*** ***4***“ ab.

Dieser lautet auszugsweise:

"...6. Mietdauer und vorzeitige Vertragsauflösung

*6.1 Das Mietverhältnis beginnt am Übergabetermin (Datum des Übergabeprotokolls; "**Mietbeginn**"). Es wird auf die Dauer von 21 Jahren, berechnet ab dem Monatsletzten des Monates in den der Mietbeginn fällt, befristet abgeschlossen und erlischt daher 21 Jahre nach dem auf den Mietbeginn folgenden Monatsletzten, ohne dass es einer Kündigung oder sonstigen Erklärung einer Vertragspartei bedarf. Der Vermieter ist berechtigt, diesen Mietvertrag unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfristen und der anwendbaren gesetzlichen Kündigungsbestimmungen gemäß §§ 29 ff MRG jederzeit zu kündigen. **Der Übergang in ein Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer ist ausdrücklich ausgeschlossen.** (Anm.: Hervorhebung durch das BFG) Ein solcher bedürfte einer ausdrücklichen schriftlichen*

Vereinbarung mittels einheitlicher Urkunde oder einer ausdrücklichen schriftlichen Erklärung des Vermieters, die durch Organe des Vermieters in zeichnungsbefugter Zahl unterfertigt ist.

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

6.2.1 der Mieter wesentliche Bestimmungen, insbesondere betreffend den Verwendungszweck (siehe Punkt 5.2), die Kautions (siehe Punkt 14), Untervermietung und Abtretung (siehe Punkt 15.), dieses Mietvertrages beharrlich verletzt;

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

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

6.3 Im Falle einer berechtigten, vorzeitigen Auflösung oder Kündigung gemäß Punkt 6.2 aus Gründen, welche der Mieter zu vertreten hat, verpflichtet sich der Mieter für den Zeitraum ab Beendigung des Mietverhältnisses bis zu einer weiteren Inbestandgabe des Mietgegenstandes unter Ausschluss eines richterlichen Mäßigungsrechts den Mietzins in bisheriger Höhe, längstens jedoch für sechs Monate, weiterhin zu bezahlen und dem Vermieter alle vermögensrechtlichen Nachteile zu ersetzen. Dessen ungeachtet hat der Mieter den Mietgegenstand umgehend zu räumen. Der Vermieter hat sich seinerseits für eine möglichst zeitnahe weitere Inbestandgabe des Mietgegenstandes einzusetzen. Die Geltendmachung von allenfalls darüber hinausgehenden, verschuldensabhängigen Schadenersatzansprüchen des Vermieters bleibt davon unberührt.

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

6.5 Darüber hinaus wird dem Mieter jeweils ein einmaliges Kündigungsrecht (i) nach Ablauf von 10 Jahren und (ii) nach Ablauf von 15 Jahren ab Mietbeginn eingeräumt. Die jeweilige Kündigungserklärung muss zumindest mit einer Kündigungsfrist von 12 Monaten ausgeübt werden. Im Fall der Inanspruchnahme eines dieser beiden Kündigungsrechte durch den Mieter ist dieser verpflichtet, dem Vermieter eine einmalige verschuldensunabhängige Ausgleichszahlung unter Ausschluss eines richterlichen Mäßigungsrechts auf ein vom Vermieter

bekanntzugebendes Konto zu leisten. Diese Ausgleichszahlung beträgt (i) im Fall der Kündigung nach Ablauf von 10 Jahren EUR 524.112,- zuzüglich Umsatzsteuer und (ii) im Fall der Kündigung nach Ablauf von 15 Jahren EUR 262.056,- zuzüglich Umsatzsteuer, zahlbar binnen 4 Wochen ab Abgabe der jeweiligen Kündigungserklärung durch den Mieter.

6.6 Der Vermieter ist verpflichtet, dem Mieter spätestens drei Jahre vor Ablauf der Vertragsdauer gemäß Punkt 6.1 mittels nachweislichem Schreiben (Einschreiben / E-Mail / Telefax) die Verlängerung dieses Mietverhältnisses zu den dann im ***5*** geltenden Vertragskonditionen um zumindest weitere zehn Jahre anzubieten, dies jedoch nur, wenn der Mieter allen Verpflichtungen aus diesem Vertrag ordnungsgemäß bis zu diesem Zeitpunkt nachgekommen ist. Das Wesen des Mietverhältnisses als befristeter Vertrag wird dadurch nicht geändert. Der Mieter ist berechtigt, nicht jedoch verpflichtet, dieses Angebot des Vermieters binnen sechs Monaten ab Zustellung mittels nachweislichem Schreiben (Einschreiben / E-Mail / Telefax) an den Vermieter anzunehmen. Die in diesem Punkt genannten Fristen gelten als gewahrt, wenn das Angebot des Vermieters und/oder die Annahmeerklärung des Mieters jeweils innerhalb der genannten Fristen bei der jeweils anderen Vertragspartei einlangen.

7. Mietzins

7.1 Der vereinbarte Mietzins setzt sich zusammen aus:

7.1.1 dem Hauptmietzins;

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

7.1.3 der Umsatzsteuer in der im jeweiligen Zeitpunkt maßgeblichen gesetzlichen Höhe. Alle Angaben im Mietvertrag verstehen sich zuzüglich Umsatzsteuer, soweit im Einzelfall nicht ausdrücklich Abweichendes geregelt ist.

7.2 Der Vermieter wird in die Umsatzsteuerpflicht optieren. Der Mieter nimmt dies ausdrücklich zur Kenntnis und stimmt der Verrechnung der Umsatzsteuer zu. Der Mieter bestätigt, während des Mietverhältnisses in Österreich nahezu ausschließlich (zumindest 95 %) steuerpflichtige oder echt steuerbefreite Umsätze zu tätigen. ...

7.3 Die Verpflichtung zur Bezahlung des Hauptmietzinses samt Betriebs- und Nebenkosten gemäß Punkt 8. beginnt mit dem Eintritt des früheren der beiden Zeitpunkte, und zwar (i) mit dem Vorliegen der rechtskräftigen Betriebsbewilligung gemäß Punkt 4.3. oder (ii) spätestens mit 1.9.2017.

7.4 Der monatlich zu entrichtende Hauptmietzins wird mit EUR 43.673,32 vereinbart.

...

15. Untervermietung, Abtretung der Mietrechte und Unternehmensveräußerung

*15.1 Der Mieter ist im Rahmen des Verwendungszwecks berechtigt, den Mietgegenstand teilweise unterzuvermieten, entgeltlich oder unentgeltlich Dritten zur Verfügung zu stellen oder sonst in irgendeiner Weise zur Nutzung zu überlassen. Die Weitergabe des Mietverhältnisses oder die Abtretung von Rechten und Pflichten aus diesem Vertrag zur Gänze oder zum Teil, in welcher Form immer, an Dritte ist nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung des Vermieters gestattet. Davon ausgenommen ist die Weitergabe des Mietverhältnisses und die Abtretung von Rechten und Pflichten aus diesem Vertrag unter den Voraussetzungen des § 12 a MRG oder zu Finanzierungs- bzw. Sicherungszwecken an die ***6***, wozu der Mieter nach entsprechender schriftlicher Verständigung des Vermieters ausdrücklich berechtigt ist...*

...

17. Veräußerung der Liegenschaft

Für den Fall des Verkaufs des Mietgegenstandes sowie jeglichen anderen Wechsels in der Person des Vermieters wird vereinbart, dass das Mietverhältnis in seiner Gesamtheit davon unberührt bleibt, dass jeder Eigentümer des Mietgegenstandes jeweils durch Übernahme dieses gesamten Mietvertrages, also unter Aufrechterhaltung des Mietverhältnisses insbesondere auch hinsichtlich Dauer (Befristung) und Kündigungsbestimmungen, in das gegenständliche Mietverhältnis eintritt. Der Mieter erklärt, den Mietvertrag unter Aufrechterhaltung aller Vertragsbestimmungen gegenüber allen Rechtsnachfolgern im Eigentum des Mietgegenstandes gelten zu lassen....“

Im Zuge der Prüfung bei der ***7***, wurde die Selbstberechnung der Gebühr gem. § 33 TP 5 GebG hinsichtlich des gegenständlichen Mietvertrages vom 15.09.2016 überprüft und beanstandet.

Die Selbstberechnung der Gebühr gem. § 33 TP 5 GebG wurde vom jährlichen Mietzins und den Betriebskosten mit dem 3-fachen Jahresentgelt mit EUR 28.645,36 (für unbestimmte Dauer) vorgenommen. Wie das Finanzamt ausführt, wurde der ***8*** während der laufenden Prüfung mündlich mitgeteilt, dass die Berechnung der Gebühr gem. § 33 TP 5 GebG vom 18-fachen Jahresentgelt zu erfolgen habe. Mit Schreiben vom 13.03.2020 wurde zu dieser mündlichen erteilten Information von ***9*** eine Stellungnahme eingebracht, in der ausgeführt wurde, weshalb die Gebühr vom 3-fachen Jahresentgelt zu bemessen sei. Die Schlussbesprechung fand am 10.02.2021 bei der ***8*** statt.

In der Folge wurde aufgrund der Feststellung, dass der Selbstberechnung eine unbestimmte Dauer zugrunde gelegt worden war, die Gebühr gem. § 33 TP 5 GebG gem. § 201 BAO mit Bescheid festgesetzt, weil sich die Selbstberechnung als unrichtig erwies und gleichzeitig ein Bescheid über die Festsetzung einer Gebührenerhöhung gem. § 9 Abs. 2 GebG erlassen.

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

Die Festsetzung erfolgte ausgehend von einer bestimmten Dauer von 21 Jahren vom 18fachen Jahreswert wie folgt:

Laut Pkt. 10.12. des Vertrages verpflichtet sich der Mieter den Mietgegenstand angemessen zu versichern. Mangels Angaben wurden diese Kosten einvernehmlich mit € 1.200,00 jährlich gem. § 184 BAO geschätzt. $€ 60.235,30 \text{ monatlichen Kosten} \times 12 = (€ 722.823,60 \text{ Jahresbetrag} + € 1.200,00 \text{ jährliche Versicherung}) \times 18 \text{ gem. § 16 BewG (21 Jahre) Dauer} = € 13.032.424,80 + € 170.753,00 \text{ (Mieterausbau Pkt. 4.5. € 853.765,00 - € 683.012,00 Baukostenzuschuss durch Vermieter)} = € 13.203.177,80 \text{ Bemessungsgrundlage.}$

Dies ergibt eine Gebühr in Höhe von 132.031,78 Euro. Bisher wurden 28.645,36 Euro selbstberechnet, was eine Nachzahlung von 103.386,42 Euro ergibt. Davon wurde eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 10%, d.s. 10.338,64 Euro, festgesetzt.

Die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs.2 GebG 1957 wurde festgesetzt, weil die Gebührenanzeige bzw. Gebührenentrichtung nicht ordnungsgemäß erfolgt ist. Die Festsetzung erfolgte unter Berücksichtigung der maßgeblichen Umstände, inwieweit das Erkennen der Gebührenpflicht der Schrift bzw. des Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte.

Gegen die Bescheide vom 08.03.2021 wurde am 09.04.2021 (eingelangt 12.04.2021) Beschwerde eingebracht. Auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung wurde verzichtet und die direkte Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. Es wurden weiters die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Aussetzung der Einhebung beantragt.

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, ob es sich um einen Mietvertrag auf unbestimmte Dauer oder um einen solchen mit bestimmter Dauer handelt. Weiters wird die Aufhebung der Gebührenerhöhung gemäß § 9 (2) GebG beantragt.

Das Finanzamt hat hiezu eine ausführliche Stellungnahme abgegeben und die Abweisung der Beschwerde beantragt:

„Vorab wird festgehalten, dass im angefochtenen Bescheid eine nachvollziehbare Begründung der Entscheidung enthalten ist und wird auch darauf hingewiesen, dass allfällige Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (z.B. VwGH vom 17.02.1994, 93/16/0117; vom 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282).

Gem. § 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.

Es stellt sich grundsätzlich die Frage ob die in einem Bestandvertrag vereinbarten Kündigungs- und Auflösungsgründe nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit von so umfassender Natur sind, dass ein grundsätzlich auf bestimmte Dauer abgeschlossener Bestandvertrag bzw. ein grundsätzlich auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag bei welchem auf die Kündigung verzichtet wird bzw. die Kündigung nur aus bestimmten Gründen möglich ist, gebührenrechtlich als Vertrag mit bestimmter oder unbestimmter Dauer anzusehen ist.

Nach ständiger 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 Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH vom 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH vom 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH vom 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH vom 5.10.1987, 86/15/0102).

Wesentlich ist der erklärte Vertragswille beider Parteien im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Gerade die Tatsache, dass der Vertrag (bewusst) auf eine bestimmte Zeit abgeschlossen wurde lässt auf den beiderseitigen Willen einer bestimmten Vertragsdauer schließen. Ergibt sich

daraus doch für beide Seiten auch eine wirtschaftliche Absicherung, sich einer bestimmten Bestandsdauer sicher zu sein.

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

Die inhaltliche Prüfung der vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters gem. § 30 Abs. 2 MRG ergibt Folgendes:

- *§ 30 Abs. 2 Z 2 kommt nicht zur Anwendung, weil die Gegenleistung nicht in einer Dienstleistung besteht.*
- *§ 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG setzen die Vermietung von Wohnräumen voraus. Da im vorliegenden Fall eine Geschäftsfläche vermietet wird, kommen diese Ziffern nicht in Betracht.*
- *§ 30 Abs. 2 Z 10 MRG greift ebenso nicht, da der Mietgegenstand ein Geschäftslokal ist und nicht zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten bestimmt ist.*
- *Der Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 9 MRG ist einerseits nicht umfassender Natur und andererseits ist auch die Wahrscheinlichkeit einer Realisierung dieses Kündigungsgrundes äußerst gering. Wenngleich der Kündigungsgrund des Eigenbedarfs auch von juristischen Personen geltend gemacht werden kann, bedarf es nämlich als Voraussetzung auch bei diesen, dass die vermieteten Räumlichkeiten zur Zweckerfüllung dringend benötigt werden und die vorliegende unabweisliche Notwendigkeit nur durch Aufkündigung des Bestandverhältnisses erreicht werden kann. Dabei muss es sich um einen Bedarf der juristischen Person selbst handeln. Dies ist gegenständlich kaum vorstellbar.*
- *§ 30 Abs. 2 Z 11 MRG kommt nicht in Betracht, da die Vermieterin keine Körperschaft öffentlichen Rechts ist.*
- *§ 30 Abs. 2 Z 12 MRG greift nicht, da das vorliegende Mietverhältnis kein Untermietverhältnis ist.*
- *§ 30 Abs. 2 Z 13 MRG ist kein eigenständiger Kündigungsgrund, sondern sieht vielmehr die Möglichkeit der Vereinbarung von weiteren Kündigungsgründen vor.*
- *§ 30 Abs. 2 Z 14 und Z 15 MRG werden sehr unwahrscheinlich realisiert, weil es als äußerst unwahrscheinlich anzusehen ist, dass das Haus bereits nahe der wirtschaftlichen Abbruchreife steht.*
- *Die vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 Z 1, 3, 4 und 7 setzen ein Fehlverhalten der Mieterin voraus und stammen sohin aus der Sphäre der Mieterin.*

Der Vermieterin sind somit sämtliche Möglichkeiten, das Bestandverhältnis von sich aus frühzeitig zu beenden, entzogen (VwGH 28.3.1974, 1102/73).

Ist der Bestandnehmer auf bestimmte Zeit gebunden und kann auch der Bestandgeber nur nach den strengen Regeln des MRG kündigen, gilt der Vertrag als auf bestimmte Dauer abgeschlossen (BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016). Es verbleiben nur wenige Kündigungsmöglichkeiten gemäß § 30 Abs. 1 und 2 MRG (z.B. Mietrückstand, erheblich nachteiliger Gebrauch, etc.) und setzen diese ein vertragswidriges Verhalten voraus. Sie liegen daher nicht in der Einflussosphäre der Vermieterin und diese kann den Vertrag - selbst unter Bedachtnahme auf ihre im Vertrag angeführten Kündigungsmöglichkeiten - somit keinesfalls jederzeit aus freien Stücken einseitig beenden.

Verwiesen wird insbesondere auf das Erkenntnis des BFG vom 04.04.2017, RV/1100501/2016, sowie auf den diesbezüglichen Beschluss des VwGH vom 19.09.2017, Ra 2017/16/0111.

Weiters wird auch verwiesen auf

VwGH 26.04.2018, Ra 2018/16/0040, VwGH 28.11.2019, Ra 2019/16/0173, 04.12.2019, Ro 2018/16/0004, VwGH 03.06.2020, Ra 2019/16/0182, sowie auch BFG vom 29.01.2015, RV/7102780/2012; vom 11.02.2016, RV/5100710/2015; vom 06.02.2017, RV/7105923/2015; vom 20.02.2017, RV/7100225/2012; vom 04.04.2017, RV/1100501/2016; vom 27.09.2017, RV/7105121/2016, vom 19.12.2017, RV/7101160/2017, vom 21.02.2018, RV/7101156/2016, vom 12.01.2021, RV/7103456/2020, vom 17.02.2021, RV/7101470/2019, vom 22.03.2021, RV/2100022/2016, vom 27.04.2021, RV/7106532/2019, vom 28.04.2021, RV/7102439/2018, vom 28.04.2021, RV/7101257/2020, vom 28.04.2021, RV/7106536/2019, vom 28.04.2021, RV/7106535/2019, vom 28.04.2021, RV/7106534/2019, vom 14.05.2021, RV/7102456/2018 ua.

Zum Verweis auf die Kündigungsmöglichkeiten nach Punkt 6.2.1. (mit Verweis auf die Punkte 5.2, 14 und 15) und Punkt 6.2.2 (mit Verweis auf die Punkte 10.11., 10.12. oder 10.8. des Vertrages) ist festzuhalten, dass diese Kündigungsgründe eine Vertragsverletzung durch die Mieterin voraussetzen.

Dazu darf auch auf Punkt 10.9. des Vertrages verwiesen werden, in dem vereinbart wird, dass der Vermieter das Recht hat, erforderliche Arbeiten und Schritte im Namen und auf Kosten des Mieters vornehmen zu lassen, wenn der Mieter seinen Verpflichtungen trotz Mahnung und Fristsetzung nicht nachkommt.

Zum Weitergaberecht gemäß Punkt 15 des Vertrages ist auf die jüngere Rechtsprechung des VwGH zu verweisen. Der VwGH ist ausdrücklich von seiner bisherigen Rechtsprechung abgewichen:

Die lediglich in dem von der Revisionswerberin zitierten Erkenntnis vom 27.01.2000, 99/16/0017, vertretene Ansicht, durch Ausüben des Weitergaberechtes könne die Bestandnehmerin den Pachtvertrag auflösen, hält der VwGH nicht mehr aufrecht (VwGH 09.09.2015, Ro 2014/16/0072).

Die Mieterin kann das Mietverhältnis vorzeitig auflösen, „wenn der Mietgegenstand ohne Verschulden auf Seiten der Mieterin oder ihrer Sphäre zurechenbarer Personen länger als drei Monate zum bedungenen Gebrauch untauglich wird“. Dazu ist zu bemerken, dass die Realisierung einer vorzeitigen Vertragsauflösung aus diesem Grunde nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit als unwahrscheinlich zu werten ist. In Hinblick auf das von der Bf. genannte Erkenntnis des BFG vom 22.07.2020, RV/7106398/2019, wird auf die Erkenntnisse des BFG vom 27.04.2021, RV/7106532/2019, vom 28.04.2021, RV/7106535/2019, vom 28.04.2021, RV/7106536/2019, ua verwiesen in welchen das BFG die Vereinbarung solche Auflösungsgründe anders beurteilt hat. Darüber hinaus wird festgehalten, dass gegenständlich solche Gründe nicht vereinbart wurden.

Die Möglichkeit, den Vertrag nach 10 oder nach 15 Jahren aufzukündigen, stellt kein schrankenloses Kündigungsrecht dar. Diesbezüglich darf auf VwGH vom 15.12.2008, 2006/16/0072 verwiesen werden. „Durch die vereinbarte einmalig zur Verfügung stehende Kündigungsklausel wurde eine auflösende Potestativbedingung geschaffen, die gem. § 17 Abs. 4 GebG und auch nach der Spezialbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 2 GebG unbeachtlich ist. Es handelt sich um einen auf bestimmte Dauer abgeschlossenen Bestandvertrag“.

Aus dem gegenständlichen Vertrag ergibt sich, dass beide Vertragspartner sich längerfristig binden wollten. Für die gewollte längerfristige Bindung spricht auch, dass in Punkt 17. für den Fall des Verkaufs des Mietgegenstandes sowie jeglichen anderen Wechsels in der Person des Vermieters vereinbart wird, dass das Mietverhältnis in seiner Gesamtheit davon unberührt bleibt, sowie dass jeder Eigentümer des Mietgegenstandes jeweils durch Übernahme dieses gesamten Mietvertrages, also unter Aufrechterhaltung des Mietverhältnisses insbesondere auch hinsichtlich Dauer (Befristung) und Kündigungsbestimmungen, in das Mietverhältnis eintritt. Der Mieter erklärt, den Mietvertrag unter Aufrechterhaltung aller Vertragsbestimmungen gegenüber allen Rechtsnachfolgern im Eigentum des Mietgegenstandes gelten zu lassen.

Die im gegenständlichen Fall vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten sind nicht von umfassender Natur, sodass die vereinbarte bestimmte Dauer der Bemessung zugrunde zu

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

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die auf elektronischem Wege vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes ***11***.

III. Rechtslage und Erwägungen

1. Zum Bescheid über die Festsetzung der Bestandvertragsgebühr gemäß § 201 BAO

Vorab ist festzustellen, dass sich das BFG den Ausführungen des Finanzamtes in seiner Stellungnahme vollinhaltlich anschließt. Ergänzend wird ausgeführt:

a) gesetzliche Bestimmungen

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

"Bestandverträge

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

1. im allgemeinen 1 v. H.

2. beim Jagdpachtvertrag 2 v. H.

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

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

§ 17 GebG lautet:

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

(2) Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

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

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

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

§ 26 GebG lautet:

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

§ 30 MRG (MRG) bestimmt Folgendes:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10. der Vermieter den Mietgegenstand, der schon vor der Kündigung zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten des eigenen Betriebes bestimmt war, für diesen Zweck dringend benötigt;
11. ein dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehöriger Mietgegenstand auf eine Art verwendet werden soll, die in höherem Maß den Interessen der Verwaltung dient als die gegenwärtige Verwendung, und dem Mieter Ersatz beschafft wird;
12. bei Untermietverhältnissen durch die Fortsetzung der Untermiete wichtige Interessen des Untervermieters verletzt würden, namentlich wenn der Untervermieter den Mietgegenstand für sich selbst oder für nahe Angehörige dringend benötigt oder wenn ihm nach den Umständen die Aufrechterhaltung der Wohnungsgemeinschaft mit dem Untermieter billigerweise nicht zugemutet werden kann;
13. ein im Mietvertrag schriftlich als Kündigungsgrund vereinbarter Umstand eintritt, der in Bezug auf die Kündigung oder die Auflösung des Mietverhältnisses für den Vermieter (Untervermieter), für seine nahen Angehörigen (§ 14 Abs. 3) oder für das Unternehmen, für das der Vermieter (Untervermieter) allein oder in Gemeinschaft mit anderen Personen vertretungsbefugt ist, als wichtig und bedeutsam anzusehen ist;
14. die ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses, in dem sich der Mietgegenstand befindet, aus den Hauptmietzinsen einschließlich der zur Deckung eines erhöhten Erhaltungsaufwandes zulässigen erhöhten Hauptmietzinse weder derzeit, noch auf Dauer sichergestellt werden kann, die baubehördliche Bewilligung zur Abtragung des Miethauses erteilt worden ist und dem Mieter Ersatz beschafft wird;
15. ein Miethaus ganz oder in dem Teil, in dem sich der Mietgegenstand befindet, abgetragen oder umgebaut werden soll, mit dem Abbruch (Umbau) die Errichtung eines neuen (geänderten) Baues sichergestellt ist, die Bezirksverwaltungsbehörde auf Antrag des Bauwerbers mit Bescheid erkannt hat, daß selbst unter Berücksichtigung schutzwürdiger Interessen der bisherigen Mieter der geplante Neubau (Umbau) aus Verkehrsrücksichten, zu Assanierungszwecken, zur Vermehrung der Wohnungen, die zur Beseitigung oder Milderung eines im Ortsgebiet bestehenden quantitativen Wohnungsbedarfes oder eines qualitativen Wohnfehlbestandes geeignet sind, oder aus anderen Gründen im öffentlichen Interesse liegt und dem Mieter Ersatz beschafft wird;
16. der Hauptmieter einer Wohnung der Ausstattungskategorie „D“ weder bereit ist, eine vom Vermieter im Sinn des § 4 Abs. 4 angebotene Standardverbesserung zuzulassen, noch die angebotene Standardverbesserung selbst durchzuführen, und dem Mieter Ersatz beschafft wird.

(3) Eine Vereinbarung, wonach dem Vermieter das Kündigungsrecht unbeschränkt oder in einem weiteren als dem vorstehend bestimmten Maß zustehen soll, ist rechtsunwirksam. Überdies kann der Vermieter, der das Miethaus durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat, aus dem Grund des Abs. 2 Z 8 nur kündigen, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Erwerbung und dem Kündigungstermin mindestens zehn Jahre liegen. Ein Miteigentümer kann die Kündigungsgründe des Abs. 2 Z 8 bis 11 überdies nur geltend machen, wenn er wenigstens Eigentümer zur Hälfte ist."

b) Judikatur des VwGH zur Dauer

1. Bestimmte Dauer

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

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

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

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der

Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem letzten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege steht. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichneten Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040).

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

2. Unbestimmte Dauer

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

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

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

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

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

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

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

Der gegenständliche Mietvertrag wurde ausdrücklich auf eine Dauer von 21 Jahren vereinbart und ein Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer *ausdrücklich ausgeschlossen*. Der Vermieter behielt sich das Recht auf vorzeitige Auflösung des Mietvertrages aus wichtigem Grund (s.o. Punkt 6.2.) vor und ließ die im Mietvertrag angeführten Kündigungsgründe auch als Kündigungsgründe iSd § 30 Abs. 2 Z 13 MRG gelten.

Darüber hinaus wird dem Mieter in Punkt 6.5 jeweils ein einmaliges Kündigungsrecht (i) nach Ablauf von 10 Jahren und (ii) nach Ablauf von 15 Jahren ab Mietbeginn eingeräumt, was eine einmalige verschuldensunabhängige Ausgleichszahlung unter Ausschluss eines richterlichen Mäßigungsrechts zur Folge hat. Laut Punkt 6.6 ist der Vermieter verpflichtet, dem Mieter spätestens drei Jahre vor Ablauf der Vertragsdauer gemäß Punkt 6.1 mittels nachweislichem Schreiben (Einschreiben / E-Mail / Telefax) die Verlängerung dieses Mietverhältnisses zu den dann im ***5*** geltenden Vertragskonditionen um zumindest weitere zehn Jahre anzubieten.

Das Bundesfinanzgericht hat sich erst jüngst mehrfach mit Bestandverträgen beschäftigt, in denen Vertragsparteien zwar die Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG vereinbart haben, sich aus den übrigen Vertragsbestimmungen bzw. aus dem Gegenstand des konkreten Bestandvertrages ergibt, dass von den in § 30 Abs. 2 MRG genannten Kündigungsgründen nur einzelne Kündigungsgründe überhaupt in Betracht kommen können. Verträge, bei denen nur einzelne der in § 30 Abs. 2 MRG aufgezählten Kündigungsgründe verbleiben, wurden als Bestandverträge auf bestimmte Zeit beurteilt. Siehe hie zu BFG 29.01.2015, RV/7102780/2012, BFG 11.02.2016, RV/5100710/2015,

BFG 06.02.2017, RV/7105923/2015, BFG 20.02.2017, RV/7100225/2012, BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016, BFG 27.09.2017, RV/7105121/2016, BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017, BFG 21.02.2018, RV/7101156/2016, BFG 12.04.2018, RV/7100526/2018, BFG 29.05.2018, RV/7106271/2016, BFG 23.01.2019, RV/7104470/2016, BFG 20.03.2019, RV/7102011/2017 in BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017.

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

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

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

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

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

Die als besondere Kündigungsgründe im Punkt 6. des Mietvertrages vom 27.07.2016 festgelegten Kündigungsgründe ergeben sich ebenso wie die Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 Z 1, 3, 4, und 7 aus der Verletzung von Vertragspflichten bzw. qualifiziertem Fehlverhalten des anderen Vertragspartners, womit die Kündigungsrechte von der Vermieterin nicht nach Belieben ausgeübt werden können und vielmehr jeglichem Einfluss der Bf entzogen sind. Es liegen auch keine Anhaltspunkte für die Wahrscheinlichkeit eines solchen Fehlverhaltens vor.

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

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

Auch die Verwirklichung des Kündigungsgrundes nach § 30 Abs 2 Z 15 MRG erscheint, wie das Finanzamt bereits ausgeführt hat, äußerst unwahrscheinlich, setzt dieser doch eine Abtragung oder einen Umbau des Miethauses im öffentlichen Interesse voraus.

Hinsichtlich der Argumentation, die Vermieterin sei gemäß Punkt 6.1 des Mietvertrages berechtigt den Vertrag unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfristen und der anwendbaren gesetzlichen Kündigungsbestimmungen jederzeit zu kündigen, ist zu sagen, dass

der Mietvertrag gemäß § 29 (1) Z 1 MRG wohl durch Aufkündigung aufgelöst wird, jedoch laut Punkt 6.1 des Vertrages nur unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfristen und der anwendbaren gesetzlichen Kündigungsbestimmungen gemäß §§ 29 ff MRG, was wiederum ein Verschulden des Mieters voraussetzt.

Der gegenständliche Mietvertrag wurde dezidiert auf eine Dauer von 21 Jahren vereinbart und ein Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer ausdrücklich ausgeschlossen. Dies ist ein deutliches Indiz für einen ernsthaften Bindungswillen auf diese Zeitspanne und macht die Möglichkeit, den Vertrag nach 10 bzw. 15 Jahren zu kündigen nicht zu einem solchen auf unbestimmte Dauer.

Hinsichtlich der Möglichkeit der Weitergabe des Mietverhältnisses und der Abtretung von Rechten und Pflichten aus diesem Vertrag unter den Voraussetzungen des § 12 a MRG oder zu Finanzierungs- bzw. Sicherungszwecken an die ***6***, wozu der Mieter nach entsprechender schriftlicher Verständigung des Vermieters ausdrücklich berechtigt ist, ist zu sagen, dass ein derartiges Weitergaberecht dem Bestandvertrag nicht ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich seiner Dauer verleiht, dass er gebührenrechtlich als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen zu qualifizieren ist (vgl. zB BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016; BFG 14.07.2015, RV/7101783/2012).

Nach dem Gesamtbild ist im gegenständlichen Fall *gerade kein* schrankenloses Kündigungsrecht vereinbart worden, sondern ist ein befristeter Mietvertrag von den Vertragsparteien gewollt und sind die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist. Auf Grund der vertraglichen Bindung der Vertragsparteien für einen Zeitraum von 21 Jahren wurde daher vom Finanzamt zu Recht für die Gebührenbemessung der 18-fache Jahreswert (Höchstwert) herangezogen.

2. Zur Gebührenerhöhung nach § 9 Abs. 2 GebG

Hinsichtlich der Gebührenerhöhung nach § 9 (2) GebG ist folgendes zu sagen:

Das Finanzamt hat die Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 13.203.177,80 Euro mit 132.031,78 Euro bescheidmäßig festgesetzt. Bisher waren 28.645,36 Euro selbstberechnet worden, was eine Nachzahlung von 103.386,42 Euro ergab. Von der Differenz wurde eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 10% d.s. 10.338,64 Euro festgesetzt.

Gemäß § 9 (2) GebG kann das Finanzamt Österreich zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den Rechtsgeschäftsgebühren eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben. Bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung ist insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung dieses

Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde sowie, ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Bei Ausübung des Ermessens ist maßgeblich *"inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung dieses Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäfts zugemutet werden konnte"*. Unmaßgeblich ist daher, ob der Gebührenschuldner das Gebührengesetz kannte oder nicht. Die Kenntnis - und darüber hinaus - die Beachtung des Gebührengesetzes werden vorausgesetzt. Nur wenn trotz Kenntnis (und Beachtung) des Gebührengesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht nicht zumutbar war, ist dies für die Festsetzung der Gebührenerhöhung maßgeblich (Twardosz Kommentar zum GebG, § 9 Rz 16).

Die Bf wendet ein, die belangte Behörde hätte bei der Ermessensübung hinsichtlich einer Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG zu berücksichtigen gehabt, inwieweit dem Gebührenschuldner das Erkennen der Gebührenpflicht zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet worden sei, sowie, ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt sei. Dazu sei festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin bisher keine Gebührenbestimmungen verletzt habe und die Gebührenanzeige weder geringfügig noch beträchtlich verspätet erstattet, sondern vielmehr rechtzeitig erfolgt sei. Hinsichtlich einer Vorwerfbarkeit der Unkenntnis bleibe festzuhalten, dass selbst dann wenn den hier vorgebrachten Einwänden nicht gefolgt werde, alleine die Erörterung nicht nur in diesen, sondern auch in zahlreichen vergleichbaren Verfahren deutlich mache, dass eine tiefere „Kenntnis“ der Gebührenpflicht dem Beschwerdeführer schlicht deshalb nicht „zugemutet“ werden könne, weil eine derart detaillierte gesetzliche Regelung nicht bestehe. In einer äußerst knappen, formelhaft zusammengesetzten Bescheidbegründung versuche die belangte Behörde den gegenständlichen Fall als gebührenrechtlich eindeutig darzustellen; dass dem aber ganz und gar nicht so sei, sowie dass zahlreiche wesentliche Aspekte bisher unberücksichtigt geblieben seien, sei nunmehr aufgezeigt worden. Selbst wenn es bei der nunmehr erhöhten Gebühr bleiben sollte, sei der Beschwerdeführerin das ursprünglich andere Ergebnis der Gebührenberechnung jedenfalls nicht vorwerfbar, da die nunmehrige gebührenrechtliche Ansicht der Behörde für die Bf. keineswegs vorhersehbar gewesen sei und ihr ihre abweichende Ansicht daher nicht vorgeworfen werden könne.

Die Selbstberechnung war im gegenständlichen Fall in zweifacher Hinsicht unrichtig. Einerseits wurden zu Unrecht die Kosten einer angemessenen Versicherung laut Punkt 10.12. des Vertrages nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen und hätte dies - selbst bei Berechnung ausgehend vom 3-fachen des Jahresentgelts wie von der Bf. begehrt - zu einer Nachforderung geführt. Andererseits ist die Selbstberechnung wegen der unrichtigen Beurteilung des Vertrages hinsichtlich der Dauer mit einem zu niedrigen Betrag erfolgt.

In Einzelfällen wurde die Zumutbarkeit des Erkennens der Gebührenpflicht von der Judikatur bei einem Rechtsanwalt, Notar, Realitätenvermittler, einem (als Diplomkaufmann) kaufmännisch versierten Beschwerdeführer, einer Bank und einem "anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer" bejaht. War dem Gebührenschuldner aber das Erkennen der Gebührenpflicht zumutbar, so liegt kein Begründungsmangel vor, wenn auf die Frage der Entschuldbarkeit der Gebührenverkürzungen nicht eingegangen wird (vgl. ua BFG 04.05.2020, RV/7101469/2019 unter Hinweis auf VwGH 24.6.1990, 90/15/0057).

Es ist davon auszugehen, dass Inhabern der Bewilligung zur Selbstberechnung die Einhaltung der Bestimmungen über die ordnungsgemäße Vergebühnung zumutbar ist. Augenscheinlich haben keine Umstände vorgelegen, nach denen es der beschwerdeführenden Partei nicht zumutbar gewesen wäre, ihre Gebührenpflicht zu erkennen, zumal die umfangreich zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den einzelnen Vertragsbestimmungen inzwischen hinlänglich bekannt sein sollte.

Das Finanzamt hat daher die Gebührenerhöhung, welche ohnedies im unteren Bereich angesiedelt ist, zu Recht vorgeschrieben. Die Beschwerde war daher sowohl hinsichtlich der Gebühr als auch betreffend die Gebührenerhöhung spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung konnte auf Grund des zu beachtenden Gebotes der Verwaltungsökonomie unterbleiben da der Sachverhalt ausreichend geklärt ist und das gefertigte Gericht auch bei Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu keinem anderen Ergebnis der zu beurteilenden Urkunde gelangen hätte können.

II. 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 entgegen steht. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (vgl. ua. VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 04.12.2019, Ro 2018/16/0004). Die Gewichtung und Wahrscheinlichkeit der Realisierung der hier im konkreten Einzelfall vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe ist eine Tatfrage.

Wien, am 22. März 2022