

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Arnold Rechtsanwälte GmbH, Wipplingerstraße 10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 20. April 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20. März 2018 betreffend Rechtsgebühr, ErfNr. ***1***, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert wie folgt:

Die Gebühr wird festgesetzt mit € 24.690,25 (1% der Bemessungsgrundlage iHv € 2.469.024,96)

Der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO *vorläufig* erfolgt, entfällt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Gebührenanzeige

Am 15.1.2018 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (kurz belangte Behörde) ein zwischen der ***Bf1*** als Vermieterin (in der Folge kurz Beschwerdeführerin) und der ***2*** als Mieterin ein Mietvertrag vom 21.12.2017 betreffend Büro- und Lagerflächen sowie 35 Kfz-Stellplätze im noch zu errichtenden Gebäude an der Adresse ***3*** angezeigt.

Gemäß Pkt.II.1.1. verpflichtet sich die Vermieterin den Mietgegenstand auf eigene Kosten und Risiko bis voraussichtlich längstens 30.06.2019 herzustellen.

Unter Pkt III. wird zur „VERTRAGSDAUER“ ausgeführt:

1. *Das Mietverhältnis endet am 30.06.2049. Der Mieter ist zur Kündigung des Mietverhältnisses erstmaligen mit Wirkung zum Ende des 5. Jahres = voraussichtlich 30.06.2024 (für den Fall der Abweichung des Übergabezeitpunktes vom 01.07.2019 wird vereinbart, dass die Vertragsparteien den erstmaligen Kündigungstermin einvernehmlich schriftlich im Zuge der Übergabe/Übernahme festhalten) berechtigt, und danach dann zu jedem weiteren 30.06. bzw. 31.12. eines jeden Jahres, jeweils unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist. Erfolgt aus welchen Gründen auch immer eine einvernehmliche schriftliche Festlegung des erstmaligen Kündigungsendzeitpunktes nicht innerhalb einer Frist von 4 Wochen nach Übernahme des Mietgegenstandes, so gilt der 30.06.2024 als erstmaliger Kündigungsendzeitpunkt.*
2. *Das Mietverhältnis verlängert sich nach Ablauf einmalig um (weitere) zehn Jahre nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen. Der Vermieter wird dem Mieter vor Ablauf des 29. Vertragsjahres - im Falle des aufrechten Bestehens des Mietverhältnisses zu diesem Zeitpunkt - die für den Verlängerungszeitraum geltenden Mietkonditionen (Miethöhe nach Flächenart) schriftlich bekannt geben. [...]*
3. *Der Vermieter kann das Mietverhältnis vorzeitig nur aus den im Mietrechtsgesetz genannten wichtigen Gründen auflösen. Auf die Geltendmachung der Kündigungsgründe des § 30 Abs. 1, Abs. 2 Zi. 4, 7 und 8-10 MRG verzichtet der Vermieter. Der Verzicht des Vermieters erstreckt sich auch auf zukünftig in Geltung gesetzte Kündigungsbestimmungen, soweit diese mit den vorstehenden Kündigungsgründen im Wesentlichen ident sind. Beabsichtigt der Vermieter einen Kündigungsgrund oder einen sonstigen Auflösungsgrund geltend zu machen so hat er zuvor dem Vorstand/der Geschäftsführung der jeweiligen Mietergesellschaft persönlich eine Aufforderung (eingeschrieben mit Rückschein) zu übermitteln, mit welcher der Auflösungsgrund beschrieben wird und dem Mieter eine Nachfrist von drei Monaten zu setzen. Ohne eine vorangehende konkrete Abmahnung ist daher eine Kündigung oder Auflösung des Mietverhältnisses durch den Vermieter rechtlich nicht zulässig.*
4. *Der Mieter ist zu einer außerordentlichen und vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses bei Vorliegen der Voraussetzung des § 1117 ABGB, bei dauerhaften Verstoß des Vermieters gegen Instandhaltungsverpflichtungen sowie bei Verletzung des Konkurrenzverbotes bzw. der Exklusivität berechtigt. Ist dem Mieter die Aufrechterhaltung des Mietverhältnisses wegen eines Verstoßes (des Vermieters infolge Vermieterwechsels oder eines Mieters) gegen die Geldwäscherichtlinie oder wegen des Vorliegens einer political exposed person facts nicht möglich, so kann er gegenüber dem Vermieter die vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses erklären.*
5. *Der Mieter ist berechtigt eine Kündigungs- oder Auflösungserklärung auch nur hinsichtlich einzelner Teile des Mietgegenstandes und zwar gemäß um im Umfang des Planes (Anlage ./.6 = Plan für Teilkündigungsflächen) abzugeben. Die Bestimmungen hinsichtlich Aufkündigung des Mietverhältnisses durch den Mieter (siehe hiezu Punkt III. Abs. 1) gelten auch sinngemäß für die Aufkündigung der Teilfläche. Hinsichtlich einer Teilkündigung von Abstellplätzen beträgt die Kündigungsfrist ein Monat zum Monatsletzten. Abstellplätze fallen nicht unter den fünfjährigen Kündigungsverzicht des Mieters.“*

Unter Pkt. IV. MIETZINS wird ausgeführt:

„1. Mietentgelt

1. Der Mietzins besteht aus dem Hauptmietzins und den Betriebskosten und etwaiger USt. entsprechend der in diesem Vertrag getroffenen Regelungen.

2. Der Hauptmietzins ergibt sich aus der im Deckblatt ausgewiesenen Mietzinse für Büro-, Lagerflächen und Stellplätze.

...

7.Umsatzsteuer

1. Der Vermieter nimmt zur Kenntnis, dass der Mieter im Mietgegenstand vorerst keine zum Vorsteuerabzug berechtigte Tätigkeit ausübt bzw. ausüben lässt. Neben dem Hauptmietzins werden daher dem Mieter keine Umsatzsteuerbeträge vorgeschrieben und ist der Vermieter nicht berechtigt Ersatzbeträge für einen allfälligen Umsatzsteuerverlust oder eine Umsatzsteuerminderung vom Mieter zu verlangen. Der Umsatzsteuerverlust bzw. die Umsatzsteuerminderung sind nämlich schon im vereinbarten Mietentgelt bzw. den jeweiligen Ansatz für Büro- und Lagerflächen pauschal mit 20 % abgegolten.

2. Der Mieter ist auch wiederholt berechtigt, vom Vermieter die Umstellung des Mietentgelts auf netto (Reduktion des Mietentgeltes für Büro- und Lagerflächen um 20 %) zu verlangen. In diesem Fall hat der Mieter dem Vermieter einen im Zeitraum nach Umstellung des Mietentgeltes - jedoch immer nur für die Dauer der Umstellung - entstehenden Vorsteuerverlust anteilig (bezogen auf den Mietgegenstand) zu ersetzen.

3. ...

4. Der Mieter kann auch im Falle zukünftige gesetzliche Änderungen eine Umstellung des Mietentgeltes auf netto (Reduktion des Mietentgeltes für Büro- und Lagerflächen um 20 %) verlangen, wenn dadurch dem Vermieter kein Vorsteuerverlust, den dieser nicht auch ohne Umstellung erleiden würde, entsteht.

5. Werden dem Vermieter Betriebskosten zuzüglich Umsatzsteuer vorgeschrieben, so ist er berechtigt dem Mieter anteilig (Flächen aliquot) diese Teile der Betriebskosten (d.h. zuzüglich Umsatzsteuer) zu verrechnen.

6. Hinsichtlich des Mietentgeltes für die Stellplätze in der Tiefgarage wird der Vermieter dem Mieter die gesetzliche Umsatzsteuer in der jeweiligen Höhe in Rechnung stellen.“

Zum Mietzinszahlungsbeginn wird vereinbart, dass die Verpflichtung zur Mietzinszahlung mit dem der Übernahme (siehe II. Punkt 7) des Mietgegenstandes folgenden Monatsersten beginnt.

Unter Pkt IX: UNTERVERMIETUNG, RECHTSNACHFOLGE wird ausgeführt:

1. Die Untervermietung, des Mietgegenstandes an mit dem Mieter verbundenen und assoziierten Unternehmungen, Agenturen und freien Mitarbeitern,

Kooperationspartnern udgl. bedarf nicht der schriftlichen Zustimmung des Vermieters vielmehr ist dem Mieter die Überlassung auch an derartige Dritte - zu weichen entgeltlichen Konditionen auch immer ganz oder teilweise - gestattet.

*2. Eine Weitergabe des Mietechtes innerhalb der ***4*** Gruppe ist zu unveränderten Konditionen möglich.*

3. Eine Weitergabe, oder sonstige Überlassung an konzernfremde Dritte, die nicht in Absatz 1 genannt sind (ausgenommen Kooperationspartner und freie Mitarbeiter diese bedürfen der Zustimmung des Vermieters) oder nicht mit dem Mieter assoziierten Dritten bedarf der schriftlichen Zustimmung des Vermieters. Die Zustimmung des Vermieters kann nur aus wichtigen Gründen untersagt werden.

4. Ein vom Mieter namhaftgemachter Nachmieter, der die Kriterien des Abs.1 erfüllt, tritt zu denselben wirtschaftlichen und rechtlichen Bedingungen in diesen Vertrag ein. Soweit es sich dabei nicht um verbundene oder assoziierte Unternehmen handelt, ist der Nachmieter verpflichtet, eine Bankgarantie über sechs Bruttomonatsmieten dem Vermieter zu übergeben. Im Fade der Weitergabe an den konzernfremden Dritten entfällt im Übrigen die Klausel betreffend Exklusivität.

5. Ohne Haftung für den Ausfall des Mietentgeltes für einen Zeitraum maximal bis zum erstmöglichen Kündigungsendzeitpunkt (siehe III Punkt 1.) des Mieters ist eine vor Ablauf des erstmöglichen Kündigungsendzeitpunktes eine Weitergabe der Mietrechte gemäß dem vorstehenden Absatz 4. nicht ohne Zustimmung des Vermieters möglich.

*6. Bei Veränderung der (direkten oder indirekten) Beteiligungsverhältnisse auf Seiten des Mieters oder bei Unternehmensveräußerung oder bei sonstigen wie auch immer gearteten (wie z.B. auch Übertragung des Mietrechtes im Wege der Einzelrechtsnachfolge) Umstrukturierungen innerhalb der Konzerngruppe „***4***“ bzw. „***4*** Europa“ Gruppe hat der Vermieter keine Ansprüche auf Anpassung des Mietvertrages bzw. des Mietentgeltes, auch wenn dies zukünftig gesetzlich vorgesehen wäre. Festgehalten wird, dass auf die gesamte oder verlängerte Vertragsdauer auch eine Änderung der Bezeichnung der Konzerngruppe möglich ist, dies würde jedoch zu keiner Änderung der Rechte oder der Rechtsposition des Mieters führen.*

7. Der Vermieter ist verpflichtet, sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag an einem Dritten zu übertragen und diesen zur weiter Überbindung ausdrücklich zu verpflichten.

8. Der Vermieter verpflichtet sich im Falle der Veräußerung oder sonstigen entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung der Liegenschaft bzw. des Gebäudes oder Teilen davon, sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag an den jeweiligen Rechtsnachfolger samt weiter Überbindung Verpflichtung zu übertragen. § 2 MRG findet daher sinngemäß auf das gegenständliche Mietverhältnis Anwendung.

9. Der Vermieter ist bei Veränderungen in der Gesellschafterstruktur des Mieters - sei es direkt oder indirekt - weder berechtigt das Mietentgelt anzupassen, noch das Mietverhältnis deswegen aufzukündigen oder sonst wie zu beenden; dies auch jeweils für den Fall zukünftiger gesetzliche Änderungen.“

Vorläufiger Gebührenbescheid

Mit Gebührenbescheid vom 20.3.2018 wurde eine Gebühr für den gegenständlichen Mietvertrag in Höhe von € 29.425,03 gemäß § 200 Abs.1 BAO vorläufig festgesetzt.

Die Berechnung der festgesetzten Gebühr erfolgte gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z.1 GebG 1957 mit 1 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 2.942.502,72 €

Begründend führte die Behörde aus:

„Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.

Solange der Vertrag von beiden Vertragsteilen unkündbar ist, gilt er als auf bestimmte Dauer abgeschlossen. Darüber hinaus ist ein Vertrag auf unbestimmte Dauer gegeben.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

Berechnung der Bemessungsgrundlage:

Hauptmietzins pro Monat , laut Vertrag + UST = € 24.094,24

+ Betriebskosten inkl. UStT..... € 6.220,83 (Akonto)

Und sonstige Kosten 280 € zuzugl. Ust. = 336,00

= insgesamt pro Monat 30.651,07 € x 60 Monate (fixe Dauer)€ 1.839.064,20

+ Entgelt für unbestimmte Zeit = 30.651,07 € x 36 Monate... € 1.103.438,52

= Bemessungsgrundlage.....€ 2.942.502,72

Die endgültige Vorschreibung ergeht nach Feststellung der Höhe des Entgelts.“

Beschwerde

Mit Schriftsatz vom 20.4.2018 erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde und führte aus, dass sie den angefochtenen Bescheid in vollem Umfang bzw. zur Gänze bekämpfe, da die belangte Behörde bei der Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühren nicht von einem monatlichen Entgelt von € 30.651,07 sondern, da laut Mietvertrag für das Büro inklusive Terrasse und Lager keine Umsatzsteuer vorgeschrieben werde und auch tatsächlich nicht anfalle, von € 27.160,37 auszugehen gehabt hätte. Weiters hätte die belangte Behörde auch nicht vom achtfachen Jahresbetrag ausgehen dürfen, sondern richtigerweise lediglich vom 3-fachen Jahreswert.

Im Detail führte die Beschwerdeführerin neben den Ausführungen zur unzulässigen Einbeziehung tatsächlich anfallender Umsatzsteuer, zur Frage des Ansatzes des 8-fachen Jahresbetrages gemäß § 33 TP 5 GebG 1957 aus:

„Die Gebührenrichtlinien des BMF (vgl dazu BMF.010206/0201-VI/5/2006 vom 22.2.2007) erläutern in den Randziffern (Rz) 693 ff die gebührenrechtliche Bewertung der Vertragsdauer bei Bestandverträgen und ordnen in der Rz 705 im Einklang mit der

Rechtsprechung des VwGH Folgendes an (Zitat, Hervorhebungen im Fettdruck nicht im Original):

„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.“ (Ende des Zitats)

Wenngleich vereinzelt Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG im Mietvertrag ausgeschlossen wurden, liegt im Ergebnis bei dem zwischen den Vertragsparteien abgeschlossenen Mietvertrag doch genau jener Fall vor, der in Rz 705 der Gebühren Richtlinien und dem dort zitierten Erkenntnis des VwGH erwähnt ist, nämlich ein gebührenrechtlich auf unbestimmte Dauer abgeschlossener Mietvertrag, für den der 3-fache und nicht der 8-fache Jahresbetrag als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hatte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid somit zu dem Ergebnis gelangen müssen, dass der Mietvertrag vom 21.12.2017 gebührenrechtlich insgesamt als ein auf unbestimmte Dauer abgeschlossener Vertrag anzusehen ist und daher als Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 5 GebG 1957 der 3-fache und nicht der 8-fache Jahreswert (5 und 3 Jahre) heranzuziehen ist. Darüber hinaus hatte die belangte Behörde -wie oben bereits gerügt - die für die Büroflächen (inklusive Terrasse) und das Lager nicht vorgeschriebene und auch nicht anfallende Umsatzsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage einbeziehen dürfen. In eventu hätte die belangte Behörde die Gebühr zumindest auf der Basis eines geringeren Jahreswertes als den 8-fachen Jahreswert festzusetzen gehabt. Die diesbezügliche rechtliche Beurteilung der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid ist daher rechtlich unzutreffend.“

Das Vorgehen der Finanzverwaltung und die angefochtenen Bescheide würden aber auch den im Abgabenrecht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben sowie Billigkeitserwägungen verletzen.

„Im vorliegenden Fall ist eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben sowie eine sachliche Unbilligkeit gegeben. Die Finanzverwaltung hat- entgegen der bisher geübten und damit anerkannten Praxis, die auch mit der Rechtsprechung des VwGH im Einklang steht - im angefochtenen Bescheid plötzlich und ohne jeden ersichtlichen Grund tatsächlich nicht anfallende USt beim monatlichen Hauptmietzins und damit einen monatlichen Betrag von EUR 24.094,24 anstatt einen monatlichen Betrag von EUR 20.603,54 (netto) für den Mietvertrag vom 21.12.2017 vorgeschrieben. Ebenso ist die belangte Behörde entgegen Rz 705 der Gebühren-Richtlinien und der darauf basierenden Rechtsprechung des VwGH bei der Bemessung der Gebühr von einem 8-fachen Jahresbetrag anstatt einer unbestimmten Vertragsdauer und damit dem 3-fachen Jahresbetrag ausgegangen. Dass eine derart unvorhersehbare Änderung der Rechtsansicht ohne sachliche Gründe nicht mit den oben angeführten Grundsätzen des Abgabenrechts, insbesondere mit dem Grundsatz von Treu und Glauben, vereinbar ist, ist evident. Die belangte Behörde hätte bei richtiger rechtlicher Beurteilung (und Durchführung eines ordnungsgemäßen und mangelfreien Ermittlungsverfahrens) daher zu dem Ergebnis kommen müssen, dass auch wegen des zu beachtenden Grundsatzes

von Treu und Glauben sowie wegen sachlicher Unbilligkeit die im Zusammenhang mit dem Mietvertrag vom 21.12.2017 vorgeschriebene Gebühr nur auf der Basis des 3-fachen Jahresbetrages sowie ohne USt auf die Büroflächen (inklusive Terrasse) und auf das Lager zu bemessen ist.“

Es sei kein bzw. kein ausreichendes Ermittlungsverfahren durch die belangte Behörde durchgeführt worden und sei zudem Erlassung eines vorläufigen Bescheides gemäß § 200 BAO unzulässig gewesen.

In Beilage ./2 stellte die Bf. dar, wie die Gebühr ihrer Ansicht nach zu berechnen sei:

	netto	USt		brutto
	EUR	%	EUR	EUR
Hauptmietzeins lt. Vertrag:				
Büro inkl. Terrasse	17.087,79	0%	0,00	17.087,79 p.m.
Lager	365,75	0%	0,00	365,75 p.m.
Stellplätze	2.625,00	20%	525,00	3.150,00 p.m.
Betriebskosten lt. Vertrag				
vorauss. Akonti BK, HK				6.220,83 p.m.
Sonstige	280,00	20%	56,00	336,00 p.m.
Summe monatl. Entgelte				27.160,37
für unbestimmte Zeit				36,00 Monate
= Bemessungsgrundlage				977.773,32
Gebühr			1%	9.777,73

Als Beilage ./3 wurde eine Bestätigung der ****5**** vom 19.4.2018 beigelegt, wonach „die Vermietung ***2*** AG gemäß § 6 (1) Z 16 UStG unecht steuerfrei erfolgen wird. Entsprechend § 6 (2) UStG kann seitens ***Bf1*** nicht zur Steuerpflicht optiert werden, da der Mieter ***2*** Umsätze führt, die einen Vorsteuerabzug (nahezu) ausschließen“.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.7.2018 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ergangenen Begründung wurde dazu ausgeführt:

„Unstrittig ist das Vorliegen eines Bestandvertrages (§ 33 TP 5 GebG), strittig ist die Dauer. Wenn die Vertragsteile einen Vertrag auf bestimmte Dauer unter der Abrede geschlossen haben, dass er auch nach Ablauf der vereinbarten Vertragsdauer weiter auf unbestimmte Dauer in Kraft bleiben soll, wenn keiner der Vertragsteile erklärt, das Vertragsverhältnis nicht fortsetzen zu wollen, dann besteht ein Vertrag auf bestimmte

Dauer nur für die ursprünglich vereinbarte Zeit, weiterhin aber ein Vertrag von unbestimmter Dauer (VwGH 03.12.1964, 0143/63).

Wenn der Vermieter beim Unternehmenspachtvertrag von bestimmter Dauer (hier: dreißig Jahre) ausgeht, sich aber für den Fall schwerwiegender Vertragsverletzungen des Mieters einzelne „wichtige“ Kündigungsrechte nach § 30 MRG vorbehält liegt ein Vertrag auf bestimmte Dauer (geringe Wahrscheinlichkeit der Kündigung) vor (ständige Judikatur des BFG z.B. 4.4.2017, RV/1100501/2016 - dazu Zurückweisung der ao. Revision 12.9.2017, Ra 2017/16/0111- bzw. BFG 21.2.2018, RV/7101156/2016).

Der Mieter hingegen bindet sich ausdrücklich nur auf fünf Jahre und lässt sich dann eine Kündigungsmöglichkeit ohne Angabe von Gründen vertraglich einräumen.

Fünf Jahre sind beide Vertragsteile gebunden und danach geht der Vertrag auf unbestimmte Dauer weiter und ist wegen der Kündigungsmöglichkeit des Mieters unbestimmte Dauer (dreifacher Jahresbetrag) zur bestimmten Dauer von fünf Jahren zuzurechnen.

Im Vertrag wurde ein aus Hauptmietzins, Betriebskosten und etwaiger USt bestehender Mietzins vereinbart (Punkt IV,1.)

Für die Festsetzung der Gebühren ist der Inhalt der Über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde entscheidend (§ 17 GebG). Da der Mieter „vorerst“ keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit ausübt werden ihm derzeit keine Umsatzsteuerbeträge vom Vermieter vorgeschrieben. Punkt IV-7. des Vertrages schließt aber nicht aus, dass in Zukunft auch andere Tätigkeiten ausgeübt werden, für welche Umsatzsteuer anfällt. Die Umsatzsteuer muss daher in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

Aus § 115 Abs. 2 BAO ergibt sich keine Verpflichtung der Behörde, die Partei zu der Rechtsansicht und zu den rechtlichen Schlussfolgerungen zu hören, die die Behörde ihrem Bescheid zu Grunde zu legen gedenkt (VwGH 26.5.1999, 94/13/0058; 31.1.2001, 99/13/0249). Zur Mangelhaftigkeit des Verfahrens ist zu bemerken, dass das Parteiengehör sich nur auf sachverhaltsbezogene Umstände bezieht, nicht jedoch auf Rechtsansichten (VwGH 28.6.1995, 90/16/0085; 26.4.2001, 98/16/0265).“

Vorlageantrag

Mit Schriftsatz vom 8.8.2018 wurde die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt. Die Beschwerdeführerin verweist im Wesentlichen auf ihre bereits in der Beschwerde getätigten Ausführungen und führt ergänzend aus:

„Nicht nachvollziehbar und jeder sachverhaltsmäßigen und rechtlichen Grundlage entbehrt insbesondere (und nur beispielhaft erwähnt) die Begründung der belangten Behörde in Bezug auf die Umsatzsteuer (Seite 1 unten und Seite 2 oben der Bescheid-Begründung). Die belangte Behörde räumt zwar selbst ein, dass keine Umsatzsteuer anfällt, bezieht diese aber dennoch und mit dem Argument in die Festsetzung der Gebührenbemessungsgrundlage ein, es wäre nicht auszuschließen, dass künftig auch andere Tätigkeiten ausgeübt würden, für die USt anfalle,

Maßgeblich ist gemäß der klaren Rechtsprechung des BFG (vgl dazu diese Seiten 5 ff unserer Beschwerde), nicht, ob USt künftig anfallen „könnte“, sondern ob tatsächlich Umsatzsteuer anfällt, was hier unstrittig nicht der Fall ist. Der diesbezügliche Verweis der belangten Behörde auf § 17 GebG geht fehl, da diese Bestimmung nicht den Zweck hat, tatsächlich gar nicht anfallende Kosten/Abgaben/Steuern, die somit gar keine „Gegenleistung“ des Mieters darstellen, in die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgebühr einzubeziehen. Eine solche Interpretation der belangten Behörde ist denkunmöglich, unterstellt den gesetzlichen Bestimmungen des GebG einen verfassungswidrigen Inhalt und würde im Übrigen zu einer unzulässigen exzessiven Abgabenbelastung führen.

Die belangte Behörde übersieht in diesem Punkt auch die im Mietvertrag unmissverständlich getroffene Regelung, wonach sich bei einer allfälligen Option zur Umsatzsteuerpflicht, die bisher nicht erfolgt ist und auch nicht zur Debatte steht, der (Netto-)Mietansatz für die Büro- und Lagerflächen entsprechend reduziert (Punkt 7.2. und 7.4. des Mietvertrages).

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hatte die belangte Behörde somit die USt im Einklang mit der Rechtsprechung jedenfalls aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden müssen.“

Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 29.10.2018 legte die belangte Behörde - eine Kopie davon erging an die Beschwerdeführerin - die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Nach Schilderung des Sachverhaltes führte die belangte Behörde noch ergänzend aus:

„Stellungnahme:

Hinsichtlich der Laufzeit verweist die Bf. auf die Beschwerde ohne neues Vorbringen im Vorlageantrag. Es wurde bereits in der BVE auf die ständige Judikatur des BFG und auch mittlerweile mehrfach des VwGH zu bestimmter Vertragsdauer bei Vorbehalt der „wichtigen“ Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG bzw. einzelner im Vertrag ausdrücklich bezeichneter Fälle durch den Vermieter - die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung keine schrankenlose Kündigungsmöglichkeit einräumen - hingewiesen (VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040, vorher 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und 0112).

Das BFG verweist in seiner Judikatur darauf, dass bei Geschäftsraummieten die Ziffern 5,6,8,10,11,14,15 und 16 des § 30 Abs 2 MRG gar nicht oder nur sehr eingeschränkt zur Anwendung kommen.

Zumeist sichert sich der Vermieter bei einem auf längere bestimmte Zeit abgeschlossenen Vertrag gegen die Verletzung von Vertragspflichten des Mieters (in erster Linie Z 1 Nichtzahlung des Mietzinses), Z 3 (erheblich nachteiliger Gebrauch des Bestandgegenstandes), Z 4 (Untervermietung) und Z 7 (Verwendung nicht zur vereinbarten geschäftlichen Betätigung) ab. Da der Mieter ebenfalls an einer längeren Vertragsdauer interessiert ist und oft Investitionen in das Bestandsobjekt im Hinblick auf

die konkrete Nutzung tätigt wird von eingeschränkten Kündigungsmöglichkeiten und einem Vertrag auf bestimmte Zeit ausgegangen. Nur beispielsweise wird auf die Entscheidungen des BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017, BFG 21.2.2018, RV/7101156/2016 und BFG 12.4.2018, RV/7100526/2018 verwiesen.

Da der Mieter erstmals nach fünf Jahren ein unbeschränktes Kündigungsrecht hat, ist die Beurteilung des grundsätzlich mit 30.6.2046 befristeten Vertrages auf fünf Jahre bestimmte Zeit und dann unbestimmte Zeit auch im Einklang mit den Gebühren-Richtlinien (§ 33 TP 5 GebG, RZ 722 sechster Punkt).

*Die ***4*** **6*** ist „vorerst“ wegen ihres Tätigkeitsbereichs vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen und für die Vermieterin fehlt daher die Optionsmöglichkeit nach § 6 Abs. 2 UStG. Bei grundsätzlich möglicher Änderung des Tätigkeitsbereichs der ***7*** ist die Umsatzsteuer zwingend zu verrechnen.*

Im Punkt IV des Mietvertrages wurde festgehalten, dass der Mietzins aus dem Hauptmietzins und den Betriebskosten und etwaiger USt besteht. Der Hauptmietzins ergibt sich aus den im Deckblatt ausgewiesenen Mietzinse für Büro-, Lagerflächen und Stellplätze. Im Deckblatt wurde der Hauptmietzins wie folgt festgelegt: Bürofläche und „bewerteter“ Terrassenfläche € 9,40/m² = monatlich € 17.087,79; Lagerfläche € 3,80/m² = monatlich € 365,75; Stellplatz € 75,00 pro Stellplatz = € 2.625,00 zuzüglich Umsatzsteuer.

Im Punkt IV/7 des Vertrages ist vereinbart, dass der Mieter vorerst keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit ausübt. Dem Mieter werden daher neben dem Hauptmietzins keine Umsatzsteuerbeträge vorgeschrieben. Der Umsatzsteuerverlust bzw. die Umsatzsteuerminderung sind nämlich schon im vereinbarten Mietentgelt pauschal mit 20% abgegolten. Der Mieter kann die Umstellung des Mietentgeltes auf Nettomiete (Reduktion des Mietentgeltes um 20%) verlangen.

Sollte der Mieter Tätigkeiten ausüben, die zum Vorsteuerabzuge berechtigen, hätte dies – im Sinne der Bestimmungen des Punktes IV/7 des Vertrages - keine Auswirkung auf das Entgelt. Eine (neuerliche) Hinzurechnung der USt zum Hauptmietzins erscheint daher nicht gerechtfertigt.

Das Finanzamt beantragt die Beschwerde hinsichtlich der Dauer als unbegründet abzuweisen.“

Ermittlungen des BFG

Mit Vorhalt vom 8.4.2022 zur Vorbereitung auf die von der Beschwerdeführerin beantragte mündlichen Verhandlung vor dem Senat teilte die Berichterstatteerin den Parteien mit, wie sich die Sach- und Rechtslage derzeit aus ihrer Sicht darstelle und räumte die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme sowie zur allfälligen Modifizierung ihrer Anträge ein.

Dabei wurde die Beschwerdeführerin ersucht, eine Aufstellung vorzulegen, aus der ersichtlich ist, wie hoch die Betriebskosten und sonstige Kosten (inkl. USt) tatsächlich sind, um eine endgültige Festsetzung der Bestandvertragsgebühr vornehmen zu können.

Die belangte Behörde teilte dazu am 19.4.2022 mit, dass mit Vorhaltsbeantwortung vom 21.12.2021 (eingelangt am 23.12.2021) durch die ***Bf1*** die endgültigen Betriebskosten bekanntgegeben wurden, welche nun bei der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen seien. Die Festsetzung der Gebühr könne daher endgültig erfolgen. Sie übermittelte zudem den Vorhalt sowie die Vorhaltsbeantwortung. Im Übrigen gab die belangte Behörde keine weitere Stellungnahme ab und verwies auf ihr bisheriges Vorbringen.

Die Beschwerdeführerin teilte mit Schreiben vom 9.5.2022 mit, dass die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung – unpräjudiziell der Sach- und Rechtslage und unter Aufrechterhaltung des bisherigen Vorbringens - zurückgezogen werden.

Sie übermittelte eine Aufstellung der tatsächlichen Betriebskosten für den Zeitraum 2019 bis 2021 sowie eine aktualisierte Berechnung, aus der ein (durchschnittliches) monatliches Entgelt von € 25.719,01 an Miete für Büro und Garage samt Betriebskostenakonti hervorgeht, woraus sich (bei Zugrundelegung der Berechnung gemäß der Rechtsansicht des BFG) eine Bemessungsgrundlage von € 2.469.025,28 und sohin eine Rechtsgeschäftsgebühr (1 % dieser Bemessungsgrundlage) in Höhe von € 24.690,25 ergibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Schreiben vom 15.01.2018 wurde der am 21.12.2017 zwischen ***Bf1*** als Vermieterin und der ***2*** als Mieterin abgeschlossene Mietvertrag hinsichtlich eines noch zu errichtenden Mietgegenstandes, nämlich Büroflächen im Ausmaß von ca. 1.770,71 m², Terrassenflächen von ca. 117,86 m², Lagerflächen von ca. 96,25 m² sowie 35 Tiefgaragenstellplätze, an der Adresse Viktringer Ring 28, 9020 Klagenfurt, angezeigt.

Die Herstellung des Mietgegenstandes auf Kosten und Risiko der Vermieterin war bis längstens 30.6.2019 geplant.

Die tatsächliche Übergabe des Mietobjektes fand am 30.9.2019 statt.

Der Mietvertrag wurde mit 30.6.2049 befristet.

Für den Mieter bestand eine erstmalige Kündigungsmöglichkeit mit Wirkung zum Ende des 5. Jahres mit einer Kündigungsfrist von 6 Monaten, danach jeweils zum 30.6. oder 31.12. unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist.

Der Vermieter ist berechtigt das Mietverhältnis vorzeitig nur aus den im Mietrechtsgesetz genannten wichtigen Gründen auflösen. Auf die Geltendmachung der Kündigungsgründe des § 30 Abs. 1, Abs. 2 Zi. 4, 7 und Zi 8-10 MRG verzichtete der Vermieter. (Deckblatt des Mietvertrages, sowie Pkt. III.3.)

Laut Mietvertrag übt die Mieterin vorerst keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit aus, aus diesem Grund wurden ihr laut Mietvertrag (Pkt.IV.7.) keine Umsatzsteuerbeträge (hinsichtlich der Büro-, Terrassen- und Lagerflächen) vorgeschrieben und ist der Vermieter auch nicht berechtigt, Ersatzbeträge für einen allfälligen Umsatzsteuerverlust oder eine Umsatzsteuererminderung vom Mieter zu verlangen. Dies deshalb, da der Umsatzsteuerverlust bzw. die Umsatzsteuererminderung bereits im vereinbarten Mietentgelt bzw. dem jeweiligen Ansatz für Büro- und Lagerflächen pauschal mit 20% abgegolten sind.

Zudem wurde vereinbart, dass im Falle einer gesetzlichen Änderung die Mieterin eine Umstellung des Mietentgeltes auf netto (Reduktion des Mietentgeltes für Büro- und Lagerflächen um 20 %) verlangen kann, wenn dadurch dem Vermieter kein Vorsteuerverlust, den dieser nicht auch ohne Umstellung erleiden würde, entsteht.

Hinsichtlich der Betriebskosten wurde vereinbart, dass wenn diese der Vermieterin zuzüglich Umsatzsteuer vorgeschrieben werden, sie berechtigt ist, diese Kosten der Mieterin (anteilig, entsprechend der Fläche aliquot) zuzüglich Umsatzsteuer zu verrechnen.

Hinsichtlich der Mietkosten für die Stellplätze in der Tiefgarage wurde die gesetzliche Umsatzsteuer in der jeweiligen Höhe in Rechnung gestellt.

Mit vorläufigem Bescheid der belangten Behörde vom 20.03.2018 wurde der Bemessung eine Vertragsdauer von 60 Monaten (bestimmte Zeit) und 36 Monate (unbestimmte Zeit) zugrunde gelegt und die Umsatzsteuer hinsichtlich der Büro-, Terrassen- und Lagerfläche in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Gegen die Laufzeit mit mehr als 36 Monaten (unbestimmte Zeit) und die Einbeziehung der USt sowie die vorläufige Erlassung des Bescheides richtete sich die fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 20.04.2018, welche mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.07.2018 abgewiesen wurde. Der Vorlageantrag wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 29.10.2018 übermittelt und darin zur Frage der Einbeziehung der Umsatzsteuer abschließend ausgeführt: *„Eine (neuerliche) Hinzurechnung der USt zum Hauptmietzins erscheint daher nicht gerechtfertigt.“*

Damit ergeben sich in Übereinstimmung mit dem Mietvertrag bzw nach Auskunft der Beschwerdeführerin auf Nachfrage des BFG folgende tatsächliche Kosten:

- für den Mietgegenstand Büro- und Terrassenflächen ein Monatsentgelt von € 17.344,50,
- für die Stellplätze ein Monatsentgelt von € 2.625,- zuzüglich USt (sohin € 3.150,-) und
- für die Betriebskosten Büro und Garage bei einer Durchschnittsbetrachtung der IST-Kosten im Zeitraum 10/2019 bis 12/2021 ein Monatsentgelt von € 5.224,51.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen sowie der dargestellte Verfahrensablauf ergeben sich aus dem dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Bemessungsakt, ErfNr. ***1***, sowie den aufgrund des Vorhaltes durch das BFG vom 8.4.2022 durch die belangte Behörde und die Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen und Berechnungen, weshalb diese als erwiesen angenommen werden. Sie stehen auch im Einklang mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihren Schriftsätzen. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Urkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht, zumal die Beschwerdeführerin kein dem entgegenstehendes Vorbringen erstattet hat.

Der von der Beschwerdeführerin bekämpfte Punkt der Einbeziehung der Umsatzsteuer für die Büromiete in die Bemessungsgrundlage wurde durch die belangte Behörde bereits im Vorlagebericht außer Streit gestellt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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

§ 33 TP 5 GebG 1957 lautet:

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.

Der Vermieter kann nur aus wichtigen Gründen den Mietvertrag kündigen (§ 30 Abs.1 Mietrechtsgesetz, (MRG)).

§ 30 Abs. 2 MRG lautet wie folgt:

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.

§ 30 Abs. 3 MRG lautet:

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

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass es sich beim Mietvertrag um einen Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG handelt. Unbestritten blieb, dass die Kosten für den Büro-, Terrassen- und Lagerflächen, Stellplatzmiete sowie Betriebs- und sonstige Kosten in die Berechnung der Bestandvertragsgebühr miteinzubeziehen sind.

Strittig ist jedoch in diesem Zusammenhang die Vertragsdauer, das heißt, ob der vorliegende Mietvertrag als auf unbestimmte oder bestimmte Dauer abgeschlossen zu gelten hat.

Strittig war, ob die Umsatzsteuer für die Büro-, Terrassen- und Lagerfläche in die Berechnung der Gebühr miteinzubeziehen sind. Dies wurde im Vorlagebericht der belangten Behörde außer Streit gestellt.

Zur Frage der Dauer und den Kündigungsgründen

Das Mietverhältnis ist laut Vertrag befristet mit 30.6.2049, es wurde sohin grundsätzlich auf die Dauer von 30 Jahren abgeschlossen. Es besteht eine Kündigungsmöglichkeit des Mieters erstmals mit Wirkung zum Ende des 5. Jahres unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist. Danach ist eine Kündigung jeweils zum 30.6. oder 31.12., ebenfalls unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist möglich. (Pkt.III.1.)

Das Mietverhältnis verlängert sich nach Ablauf einmalig um weitere zehn Jahre nach Einigung über die Mietbedingungen vor Ablauf des 29.Vertragsjahres. (Pkt.III.2.)

Die Vermieterin/Beschwerdeführerin kann den Vertrag nur aus den im Mietrechtsgesetz genannten wichtigen Gründen kündigen, wobei sie auf die Geltendmachung der Kündigungsgründe des § 30 Abs. 1, Abs. 2, Zi 4, 7, 8-10 MRG verzichtet. Für den Fall, dass die Beschwerdeführerin einen Kündigungs- oder Auflösungsgrund geltend machen möchte, hat sie zuvor dem Vorstand der Mietergesellschaft persönlich eine Aufforderung zu übermitteln, in welcher der Auflösungsgrund beschrieben und der Mieterin eine 3-monatige Nachfrist zu setzen. Laut Mietvertrag ist ohne vorangehende Abmahnung eine Kündigung oder Auflösung des Mietverhältnisses durch die Vermieterin rechtlich nicht zulässig (Pkt.III.3. Dies ergibt sich aus Punkt II.4. des vorliegenden Bestandvertrages.

Der Mieter ist zudem unter anderem zur außerordentlichen Kündigung gemäß § 1117 ABGB, bei dauerhaftem Verstoß gegen Instandhaltungsverpflichtungen sowie Verletzung des Konkurrenzverbotes durch den Vermieter berechtigt, ebenso zur Kündigung von Teilflächen (Pkt.III.4. und 5.).

Nach Meinung des Finanzamtes liegt hier ein Vertrag von bestimmter (5 Jahre) und unbestimmter (3 Jahre) Dauer, sohin von 8 Jahren vor.

Ob ein Bestandvertrag auf bestimmte oder unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde, orientiert sich nicht nur nach der Bezeichnung, sondern nach dem gesamten Vertragsinhalt, vor allem nach den Kündigungsvereinbarungen. (VwGH 21.5.1958, 1974/55; VwGH 8.4.1964, 0840/62, VwGH 3.12.1964, 0143/63; VwGH 5.6.1978, 114, 454/77; VwGH 27.1.2000, 99/16/0017; VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149; VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; *Twardosz*, GebG6 § 33 TP 5 Rz 37). Wird ein Bestandvertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und

nur ein (1) Vertragsteil gibt einen Kündigungsverzicht ab, der andere Vertragsteil kann jederzeit kündigen, bleibt es bei der unbestimmten Dauer, weil der Vertrag trotz des Kündigungsverzichts von dem anderen jederzeit aufgelöst werden kann. (VwGH 8.4.1964, 0840/62, VwGH 3.12.1964, 0143/63; VwGH 5.6.1978, 114, 454/77; VwGH 29.4.1985, 84/15/0184, VwGH 2.7.1981, 15/0701/80; VwGH 16.3.1987, 85/15/0155; VwGH 12.11.1997, 97/16/0027, 97/16/0038). Wird ein Bestandvertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, und geben Mieter und Vermieter einen Kündigungsverzicht auf bestimmte Dauer, z.B. 10 Jahre, ab, liegt gebührenrechtlich ein Vertrag auf bestimmte + unbestimmte Dauer vor. (ständige Rechtsprechung, VwGH 19.2.1988, 95/16/0281). Eine bestimmte Dauer liegt auch vor, wenn die Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne ausdrücklich bezeichnete Fälle eingeschränkt werden. (VwGH 21.5.1958, 1974/55; VwGH 22.12.1976, 2163/74; 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; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040, VwGH 19.12.2001, 99/16/0405).

Wird ein Bestandvertrag auf bestimmte Zeit abgeschlossen, kann er aber vor Ablauf dieser Zeit von einem oder von beiden Vertragsteilen beliebig aufgelöst werden, liegt gebührenrechtlich ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vor (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band I Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 5 Rz 141 unter Verweis auf VwGH 8.4.1964, Slg 3058/F; VwGH 3.12.1964, Slg 3190/F; VwGH 5.6.1978, 114,454/77).

Werden „die im Mietrechtsgesetz genannten wichtigen Gründe“ vereinbart, um das Mietverhältnis vorzeitig aufzulösen, spricht dies auf den ersten Blick für eine jederzeitige Kündigungsmöglichkeit und damit eine unbestimmte Dauer. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH, ob Bestandverträge auf unbestimmte Zeit, bei denen der Mieter für eine bestimmte Zeit auf die Kündigung verzichtet und der Vermieter „aus allen Gründen des § 30 Abs. 2 MRG“ kündigen kann, gebührenrechtlich als auf bestimmte + unbestimmter Dauer oder auf unbestimmte Dauer abgeschlossen gelten, kommt es darauf an, ob sich tatsächlich alle (dann unbestimmte Dauer) oder tatsächlich nur einige Kündigungsgründe (dann bestimmte Dauer) realisieren können. (z.B. VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; 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 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 05.10.1987, 86/15/0102; VwGH 16.6.1983, 82/15/0019). Ob die eingeräumten Kündigungsgründe gemäß § 30 Abs. 2 MRG so umfassend sind, dass keine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit vorliegt und man daher von einer Vertragsdauer auf unbestimmte Zeit auszugehen hat, ist von Fall zu Fall verschieden zu beantworten (BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017 unter Verweis auf VwGH 17.9.1990, 90/15/0034).

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).

Die Beschwerdeführerin vertritt die Ansicht, dass die mit Vertragspunkt III.3. erfolgte schriftliche Erklärung, die Vermieterin könne das Mietverhältnis vorzeitig nur aus den im Mietrechtsgesetz wichtigen Gründen, wobei hier bereits die § 30 Abs.1, Abs. 2 Z 4, 7 und 8-10 MRG ausgenommen werden, auflösen, jedenfalls zur gebührenrechtlichen Qualifikation des vorliegenden Mietvertrages als einen, auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen, Bestandvertrag zu führen habe. Dies ergebe sich aus der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und den Gebührenrichtlinien des BMF 2006, Rz 693 ff, wonach, auch wenn im gegenständlichen Fall vereinzelt Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG im Mietvertrag ausgeschlossen wurden, im Ergebnis genau jener Fall vorliegt, der in Rz 705 der Gebührenrichtlinien und dem dort zitierten VwGH-Erkenntnis erwähnt ist. Deshalb sei der dreifache und nicht der achtfache Jahresbetrag als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Dazu ist festzustellen:

Rz 705 der Gebührenrichtlinien (BMF-010206/0201-VI/5/2006) lauten wie folgt

„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 178.09.1990, 90/15/0034. Näher Ausführungen siehe Rz 710.“

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).

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).

Zu bedenken ist, dass die Bestimmungen des MRG primär auf Wohnraummiete abstellen, aber auch bei einer bloß sinngemäßen Auslegung, gewisse Kündigungsmöglichkeiten des § 30 Abs.2 MRG auf den vorliegenden Fall einer Bestandflächenvermietung zwischen zwei Gesellschaften gar nicht anwendbar sind.

Die Beschwerdeführerin selbst schließt bereits die § 30 Abs.1, Abs.2 Z 4, 7 sowie 8-10 MRG von der Anwendung aus.

Zudem beziehen sich § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 16 MRG auf Wohnungen und kommen daher im gegenständlichen Fall nicht in Betracht.

Die Kündigungsgründe der Z 2, 11, 12, 14 und 15 des § 30 Abs. 2 MRG scheiden hier ebenfalls aus, weil der vereinbarte Mietzins nicht in Dienstleistungen der Bf. besteht, der Mietgegenstand nicht zur Unterbringung von Arbeitern, ... benötigt werden kann, der Mietgegenstand nicht dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehört, kein Untermietverhältnis begründet wurde...

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 bezogen auf den Vertragsgegenstand 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.

Es verbleiben der Vermieterin sohin die Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 Z 1 (Mietzinsrückstand) und Z3 (erheblich nachteiligen Gebrauch/Vernachlässigen des Mietgegenstandes, ungehöriges Verhalten gegenüber Vermieter).

Die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe sind nicht so von umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist, weshalb, im Sinne des § 33 TP 5 Abs.3 GebG, die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien in Vertragspunkt III.1. (30 Jahre) bzw. III.2. (Kündigungsmöglichkeit der Mieterin zum Ende des 5. Vertragsjahres), durch die vertraglich bezeichneten Kündigungsmöglichkeiten, nicht aufgehoben werden kann.

Zusätzlich wird auch die Option der Vertragsverlängerung in Pkt.III.2. nach Ablauf um weitere 10 Jahre eingeräumt.

Die im Vertrag unter Punkt III.3. festgelegten (bzw. verbleibenden) Kündigungsgründe ergeben sich 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 Vermieterin entzogen sind. Hier ist insbesondere auch auf die Ausführung in Pkt.III.3 hinzuweisen, wonach die Vermieterin bei beabsichtigter Auflösung der Mieterin unter Setzung einer Nachfrist von 3 Monaten den Auflösungsgrund darzulegen hat.

Im Übrigen liegen keine Anhaltspunkte für die Wahrscheinlichkeit eines solchen Fehlverhaltens vor.

Das Bundesfinanzgericht hat sich mehrfach mit Bestandverträgen beschäftigt, in denen Vertragsparteien zwar die Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG vereinbart haben, sich aus den übrigen Vertragsbestimmungen bzw. aus dem Gegenstand des konkreten Bestandvertrages 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 u.a.: BFG 06.02.2017, RV/7105923/2015; BFG 20.02.2017, RV/7100225/2012; BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016; BFG 27.09.2017, RV/7105121/2016; BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017; BFG 21.02.2018, RV/7101156/2016; BFG 12.04.2018, RV/7100526/2018; BFG 29.05.2018, RV/7106271/2016; BFG 23.01.2019, RV/7104470/2016; BFG 20.03.2019, RV/7102011/2017; BFG 04.07.2019, RV/7103228/2019; BFG 24.07.2019, RV/7103609/2016; BFG 29.07.2019, RV/7104448/2016; BFG 08.08.2019, RV/7105629/2018; BFG 05.09.2019, RV/7100157/2017; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017; BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017; BFG 04.12.2019, RV/7102148/2018; BFG 16.04.2020, RV/7102968/2017)

Die gegen die Entscheidungen BFG 04.04.2017, RV/1100501/2016, BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017, BFG 04.07.2019, RV/7103228/2019 sowie BFG 16.04.2020, RV/7102968/2017 eingebrachten außerordentlichen Revisionen wurden vom Verwaltungsgerichtshof ebenso zurückgewiesen (siehe VwGH 12.09.2017, Ra2017/16/0111, VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040, VwGH 28.11.2019 Ra 2019/16/0173 sowie VwGH 18.8.2020, Ra 2020/16/0115) wie die gegen BFG 27.9.2017, RV/7105121/2016 eingebracht ordentliche Revision (siehe VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004).

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

Laut Mietvertrag erfolgt eine **Vertragsverlängerung des Mietverhältnisses** nach Ablauf einmalig um weitere zehn Jahre, sofern eine Einigung über die Mietkonditionen erzielt wird. Hierbei gibt der Vermieter dem Mieter die für den Verlängerungszeitraum geltenden Mietkonditionen schriftlich bekannt gegeben und stimmt dieser entweder innerhalb von 6 Wochen oder nach Bewertung durch einen Immobiliensachverständigen zu. Sollte der Mieter keine Erklärung abgeben, das Mietverhältnis unter Berücksichtigung der vom Sachverständigen ermittelten Mietkonditionen bei ansonsten unverändertem Mietvertrag bis zum Ablauf des 40. Jahres ab Übergabe fortsetzen zu wollen, kann der Mietgegenstand bis längstens 12 Monate ohne weitere Kündigungserklärung zu den alten Mietkonditionen weiterbenutzt werden und ist danach an den Vermieter zurückzustellen.

Durch diese Optionsausübung des Mieters ist eine einmalige Verlängerung um weitere 10 Jahre) möglich. Dies ergibt sich aus Punkt III.2. des gegenständlichen Mietvertrages.

Nicht nur § 26 GebG behandelt bedingte Leistungen als unbedingte, sondern auch gemäß § 17 Abs. 4 GebG ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt. Der Gesetzgeber zeigt in Gestalt des § 17 Abs. 4 GebG, dass er jene Bedingung, die in der Genehmigung durch einen der Vertragsteile gelegen ist, als dem Eintritt der Gebührenpflicht nicht entgegenstehend behandeln will. Aufgrund dieses eindeutigen und klaren Gesetzeswortlautes ist daher die Bestimmung des § 17 Abs. 4 GebG auf Optionen anzuwenden. Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass vom Finanzamt bei der Bemessung der Gebühr auch der Wert der vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeit zu Recht miteinbezogen wurde (UFS 30.11.2006, RV/2012-W/06, UFS 28.8.2008, RV/0366-I/08; UFS 29.4.2009, RV/2785-W/02; RV/2786-W/02).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet eine Vertragsverlängerung durch "Optionsausübung" nichts anderes als die Beifügung einer Potestativ-Bedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert, und dass eine solche Bedingung nach § 26 GebG zu behandeln ist, sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt (vgl. VwGH 19.1.1994, 93/16/0159; VwGH 31.5.1995, 94/16/0237; VwGH 24.1.2001, 2000/16/0562; siehe auch: *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, § 26 Rz 39-41; § 33 TP 5 Rz 123).

Der VwGH hat bereits im Erkenntnis vom 20.4.1967, 37/67 betont, dass dem Gebührengesetz eine Unterscheidung zwischen einem bedingten und einem unvollständigen Rechtsgeschäft nicht bekannt ist, und dass in der Einräumung einer Option (Potestativbedingung) ein unter einer aufschiebenden Bedingung stehendes Rechtsgeschäft zu verstehen ist. In den Erkenntnissen VwGH 1.9.1994, 93/16/0159 und VwGH 31.5.1995, 94/16/0237, die in Fällen der Verlängerungsoption ergangen sind, hat der VwGH ausdrücklich klargestellt, dass das Wesen der Option als Gestaltungsrecht, wodurch einem Partner ermöglicht wird, ein inhaltlich vorausbestimmtes Vertragsverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen, auch für die Verlängerungsoption gilt. Eine Verlängerungsoption basiert auf einem bereits vorher abgeschlossenen Rechtsgeschäft. Das Gebührengesetz möchte Rechtsgeschäfte besteuern und ein solches liegt in Gestalt einer Option schon vor. Eine durch Ausübung einer Option eingeräumte Vertragsverlängerung bewirkt nicht den Abschluss eines neuerlichen Vertrages, sondern die Verlängerung der ursprünglich befristeten Vertragsdauer. Im Falle einer Option bedarf es keiner neuerlichen Willenseinigung beider Vertragsparteien, sondern lediglich der einseitigen Willenskundgebung der optionsberechtigten Partei, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Gang zu setzen. (zB. VwGH 31.5.1995, 94/16/0237; VwGH 23.11.2005, 2005/16/0237; VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053; VwGH 29.08.2013, 2013/16/0126; zu Verlängerungsoption bei Mietvertrag über Geschäftslokal mit Kündigung nach § 30 MRG; BFG 14.7.2015, RV/7101783/2012; BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015; BFG 27.9.2017; BFG 30.5.2018, RV/7101596/2011; BFG 22.7.2019, RV/7104384/2016; BFG 24.7.2019, RV/7103609/2016).

Das Optionsrecht bedeutet also die Befugnis, die Rechtslage einseitig zu verändern, nämlich ein bereits vereinbartes Vertragsverhältnis einseitig in Geltung zu setzen. Im Gebührengesetz wird ein Optionsrecht als Bedingung behandelt - so auch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Bedingungen gelten im Gebührengesetz als nicht beigelegt, hier in "zweifachem Sinn": Wird die optionale Verlängerung der vereinbarten Dauer in das Obligationenband eingelagert, liegt eine nicht beachtliche Bedingung iSd § 17 Abs. 4 GebG vor, betrachtet man die optionale Verlängerung der vereinbarten Dauer als Frage der Bemessungsgrundlage, stellt die Option eine nicht beachtliche bedingte Leistung iSd § 26 GebG dar. (UFS 29.4.2009, RV/2785-W/02; RV/2786-W/02).

Zusammenfassend kann daher dem Einwand der Beschwerdeführerin, dass gebührenrechtlich ein auf unbestimmte Dauer abgeschlossener Mietvertrag vorliege, nicht gefolgt werden. Insbesondere die Anführung „Die Vermieterin kann das Mietverhältnis vorzeitig nur aus den im Mietrechtsgesetz genannten wichtigen Gründen“ in Kombination mit dem Ausschluss der Bestimmungen des § 30 Abs.1, Abs.2 Z 4, 7, 8-10 MRG und der Darlegung der Gründe in einem etwaigen beabsichtigten Auflösungsfall, wobei ohne vorangehende konkrete Abmahnung eine rechtlich wirksame Kündigung nicht zulässig ist (PKt.III.3.), lassen nicht auf ein schrankenloses

Kündigungsrecht schließen und vermögen nicht die vertraglich vereinbarte Bindung der Parteien auf eine bestimmte Dauer hindurch im Sinne des § 33 TP 5 Abs.3 GebG, aufzuheben.

Der gegenständliche Mietvertrag wurde grundsätzlich und ausdrücklich auf eine Dauer von 30 Jahren vereinbart - mit einer Option zur Vertragsverlängerung (nach eventueller Anpassung der Miethöhe bei ansonsten unverändertem Mietvertrag) auf weitere 10 Jahre, sowie mit der Kündigungsmöglichkeit der Mieterin erstmalig mit Wirkung zum Ende des 5. Vertragsjahr.

Es wurde daher vom Finanzamt zu Recht für die Gebührenbemessung der 8-fache Jahreswert herangezogen und ist dieser Bestandvertrag unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des VwGH als Vertrag mit bestimmter (fünfjähriger) und unbestimmter (dreijähriger) Dauer zu vergebühren. Auch ist der belangten Behörde mit der Beurteilung des vorliegenden Bestandvertrages, kein gegen den Inhalt der Rz 693ff und 705 der Gebührenrichtlinien, gerichtetes Verhalten vorzuwerfen.

Der Hinweis auf die "Gebührenrichtlinie des BMF" ist darüber hinaus insofern nicht zielführend, als einerseits das erkennende Gericht nicht an Erlässe gebunden ist und andererseits die verwiesene Richtlinie (insbesondere in der Rz 705) nicht Gegenteiliges aussagt.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt nicht nachzukommen.

Zur Einberechnung der Umsatzsteuer in den Mietzins für die Büro-, Terrassen-und Lagerfläche

Durch die belangte Behörde wurde in ihrem Bescheid vom 20.3.2018 in die Bemessungsgrundlage für die Büro-, Terrassen- und Lagerfläche die Umsatzsteuer einbezogen.

Dagegen spricht sich die Beschwerdeführerin – mit Verweis auf die ständige Rechtsprechung des VwGH und BFG) - in ihrer Beschwerde aus und begründet diese Rechtswidrigkeit damit, dass gemäß den Bestimmungen des Mietvertrages für diese Flächen tatsächlich keine Umsatzsteuer anfällt. Dies einerseits, weil die Mieterin (vorerst) keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit ausübt (dazu wird eine Bestätigung der steuerlichen Vertretung vorgelegt) und andererseits, da bereits im vereinbarten Mietentgelt Umsatzsteuerminderungen bzw der Umsatzsteuerverlust pauschal mit 20% abgegolten wurden.

In Pkt. IV.7. des Mietvertrages werden die Vereinbarungen im Hinblick auf die Umsatzsteuer näher ausgeführt. Daraus ist ersichtlich, dass dem Mieter neben dem Hauptmietzins keine Umsatzsteuerbeträge vorgeschrieben werden und Umsatzsteuerverluste bzw.

Umsatzsteuerminderungen bereits im vereinbarten Mietentgelt bzw. dem jeweiligen Ansatz für Büro- und Lagerflächen pauschal mit 20% abgegolten sind.

Auch ist der Mieter berechtigt, vom Vermieter die Umstellung des Mietentgeltes – unter bestimmten Voraussetzungen - auf netto, das bedeutet die Reduktion des Mietentgeltes für Büro- und Lagerflächen um 20%, zu verlangen.

Zudem wird vereinbart, dass die Betriebskosten zuzüglich Umsatzsteuer verrechnet werden (sofern sie zzgl. USt vorgeschrieben werden), ebenso, dass für die Stellplätze in der Tiefgarage die gesetzliche USt dem Mieter in Rechnung gestellt wird.

Daraus ergibt sich eindeutig, dass für die Büro-, Terrassen- und Lagerflächen keine Umsatzsteuer anfällt bzw. die Höhe einer solchen bereits im Mietzins pauschal mit 20% einberechnet worden war und dass dies auch vertraglich so vereinbart wurde.

Unbestritten ist die Mieterin (derzeit) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, damit kann auch die Beschwerdeführerin keine Optionsmöglichkeit gem. § 6 Abs. 2 UStG ausüben.

Dass für die (zusätzliche) Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage für diese Kosten keine rechtliche Grundlage gegeben ist, wurde von der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 29.10.2018 insofern bestätigt bzw. die Einbeziehung der USt außer Streit gestellt, als sie ausführte: *„Sollte die Mieterin Tätigkeiten ausüben, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, hätte dies – im Sinne der Bestimmungen des Punktes IV/7 des Vertrages – keine Auswirkung auf das Entgelt. Eine (neuerliche) Hinzurechnung der USt zum Hauptmietzins erscheint daher nicht gerechtfertigt.“*

Auch das Bundesfinanzgericht sieht im Sinne der oben getätigten Ausführungen in gegenständlichem Fall keine Rechtsgrundlage für eine Einbeziehung einer nicht anfallenden USt in die Bemessungsgrundlage (für die Bürofläche), weshalb diesem Beschwerdepunkt der Beschwerdeführerin somit Folge zu geben war.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Endgültige Höhe der Bemessungsgrundlage

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu

setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Überdies ist durch das Verwaltungsgericht zu überprüfen, ob nach wie vor eine Ungewissheit vorliegt und gegebenenfalls die vorläufige Festsetzung auf eine endgültige Festsetzung abzuändern.

Nach § 17 Abs. 3 BewG 1955 ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Dabei können auch Umstände zugrunde gelegt werden, die nach der Entstehung der Steuerschuld sichtbar werden (zB tatsächliche Geschäftsergebnisse), dies allerdings unter der Voraussetzung, dass diese Umstände im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld voraussehbar waren (vgl. dazu VwGH 16.6.1965, 2368/64).

Es entspricht dem Gesetz, wenn die Abgabenbehörden der Gebührenbemessung nicht die in der Vergangenheit gelegenen Umsätze des Verpächters zugrunde legen, sondern die erst lange nach Abschluss des Pachtvertrages einsetzenden Umsätze der Pächterin. Hat im Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Gebührenbescheides das Pachtverhältnis noch gar nicht begonnen hatte, besteht in diesem Zeitpunkt eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO, die die Erlassung eines vorläufigen Bescheides erforderlich macht (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239).

Zweck der Vorschrift des § 17 Abs. 3 BewG ist es, einen Durchschnittswert zu finden, der als Grundlage einer Vervielfachung iSd § 16 BewG zu dienen vermag. (vgl. VwGH 13.9.1989, 88/13/0107).

Durch eine Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG, die nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes jedenfalls erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld liegende Umstände berücksichtigen soll, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfasst werden. Es ist daher rechtlich unbedenklich, wenn bei der Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG die dem Berechtigten nach dem Bewertungsstichtag zugekommenen Nutzungen oder Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. ua. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239, VwGH 29.1.1997, 96/16/0084).

Da mittlerweile mehr als 2 ½ Jahre seit Beginn des gegenständlichen Mietverhältnisses vergangen sind bzw. Abrechnungen für 27 Monate vorliegen, ist die Höhe der Betriebskosten bereits ermittelbar und sind sie auch für die Zukunft insofern absehbar, als nicht davon auszugehen ist, dass bei der Vermietung von Büroflächen an eine ***7*** die (Betriebs)-Kosten großen Änderungen unterliegen werden.

Dies wird bereits durch die Jahresabrechnungen für 2020 und 2021 bestätigt und zeigen diese vor allem auch, dass eine betragsmäßig ähnlich (hohe) Gutschrift der Betriebskosten erfolgte,

weshalb im verfahrensgegenständlichen Fall bei der Ermittlung der Rechtsgebühr die durchschnittlichen Betriebskosten für den Zeitraum 10/2019 bis 12/2021 der Berechnung zugrunde gelegt werden konnten.

Auf Grund der von Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 9.5.2022 übermittelten Aufstellung der tatsächlichen vorgeschriebenen Miet- und Betriebskosten (welche der belangten Behörde mit Vorhaltsbeantwortung vom 23.12.2021 (bis zum Monat 10/2021) bereits bekannt gegeben worden waren) ergibt sich folgende endgültige Berechnung der Bestandvertragsgebühr:

Monatliche Entgelte	EUR
Büromiete	17.344,50
Garage	3.150,00
Betriebskosten (Büro und Garage; Durchschnittswert 10/2019-12/2021	5.224,51
Summe monatliche Entgelte	25.719,01
für bestimmte (5 Jahre) und unbestimmte (3 Jahre) Zeit	x 96 Monate
= Bemessungsgrundlage	2.469.024,96
Gebühr 1%	24.690,25

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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 1. Juni 2022