

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***RA***, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 28. September 2016 betreffend Gebühren gemäß § 33 TP 5 GebG, Steuernummer ***StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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. Verfahrensgang

Am 26. November 2014 schloss die Beschwerdeführerin (in weiterer Folge Bf.) als Vermieterin mit der ***A*** als Mieterin einen Mietvertrag über ein im Erdgeschoß, Zwischengeschoß und Tiefgeschoß zu errichtendes Geschäftslokal für einen Handelsbetrieb mit einer Gesamtnutzfläche von ca. 1.252 m² und drei in der Tiefgarage gelegenen Parkplätzen.

Für diesen Vertrag wurde die Gebühr von der ***N*** selbstberechnet und der Abgabebetrag an das (damalige) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel entrichtet.

Im Zuge einer Außenprüfung bei der ***N*** wurde der gegenständliche Mietvertrag durch das Finanzamt überprüft und festgestellt, dass sich auf Grund des Urkundeninhaltes die durchgeführte Selbstberechnung als nicht richtig erweise.

Mit Gebührenbescheid vom 28. September 2016 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für den gegenständlichen Mietvertrag eine Rechtsgebühr gem. § 33 TP 9 GebG iHv € 49.413,70

fest und begründete dies im Wesentlichen damit, dass bei Verträgen auf unbestimmte Dauer mit gleichzeitigem beiderseitigem Kündigungsverzicht auf bestimmte Zeit die Bemessungsgrundlage das dreifache Jahresentgelt für die unbestimmte Dauer zuzüglich der Anzahl der Jahresentgelte, die vom beiderseitigem Kündigungsverzicht umfasst seien, sei, wobei gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG iVm § 15 Abs. 2 Bewertungsgesetz höchstens jedoch das Achtzehnfache des Jahresentgelt herangezogen werden könne.

Gegen den Gebührenbescheid vom 28. September 2016 wurde am 25. Oktober 2016 Beschwerde eingebracht. In dieser bringt die Bf. im Wesentlichen vor, dass ein Bestandsvertrag dann als ein Vertrag auf unbestimmte Dauer anzusehen sei, wenn nach seinem Inhalt der Vertrag von keinem der Vertragsparteien einseitig beendet werden könne oder sich diese Möglichkeit für beide Vertragsparteien auf einzelne, im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränke. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstelle, sei nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall zu beantworten. Die belangte Behörde sei fälschlicherweise von einem beidseitigem Kündigungsverzicht ausgegangen. Tatsächlich sei im gegenständlichen Bestandvertrag bloß ein einseitiger Kündigungsverzicht der Mieterin zum 30.10.2032 vereinbart worden. Zusätzlich sei der Mieterin ein Sonderkündigungsrecht zum 30.10.2027 eingeräumt worden, wobei bei Ausübung dieses eine einmalige Abschlagszahlung in Höhe von € 250.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer an die Vermieterin zu leisten wäre.

Ein einseitiger Kündigungsverzicht einer Vertragspartei bis zu einem bestimmten Zeitpunkt führe dennoch zu einer unbestimmten Vertragsdauer, wenn die andere Vertragspartei den Vertrag jederzeit kündigen könne. Da die Mieterin einen einseitigen Kündigungsverzicht abgegeben habe, sei im gegenständlichen Fall zu beurteilen, ob die Vermieterin jederzeit den Bestandvertrag auflösen könne.

Nach der Rechtsprechung des VwGH sowie nach Ansicht der Finanzverwaltung (GebR Rz 705) sei auch ein befristetes Vertragsverhältnis als solches von unbestimmter Dauer anzusehen, wenn alle denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vertraglich vereinbart worden seien. Sollten nicht alle in § 30 Abs. 2 MRG aufgelisteten Kündigungsgründe auf einen Sachverhalt zutreffen (wie etwa bei einer Geschäftsraummieta, die spezifisch für die Wohnungsmiete zugeschnittenen), liege darin keine Beschränkung von Kündigungsgründen, weil ungeachtet dessen alle Kündigungsgründe vertraglich vereinbart seien und damit auch alle die theoretisch zutreffen könnten und somit denkmöglich seien.

Dies treffe im gegenständlichen Fall aufgrund der Vereinbarung sämtlicher Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG auf Seiten der Vermieterin zu. Eine Einschränkung auf die gesetzlichen Kündigungsgründe könne (nach der Rechtsprechung) zu keinem Kündigungsverzicht führen, weil im Voll- und im Teilanwendungsbereich des MRG der Vermieter immer zwingende Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG angewiesen sein, sodass es vertraglich gar nicht

möglich sei, dem Vermieter ein weitergehendes Kündigungsrecht als jenes nach § 30 Abs. 2 MRG einzuräumen. Der gegenständliche Mietvertrag falle in den Teilanwendungsbereich des MRG. Aus diesen Gründen könne auch von keiner Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters ausgegangen werden, wenn alle denkmöglichen gesetzlich zwingenden Kündigungsgründe im gegenständlichen Bestandsvertrag der Vermieterin eingeräumt worden seien.

Es wurde nicht nur nach dem Willen der Parteien, sondern auch nach den dargestellten Nachweisen, der gegenständliche Bestandsvertrag mit unbestimmter Vertragsdauer abgeschlossen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24. November 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der beschwerdegegenständliche Fall grundsätzlich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden sei. Die Mieterin verzichte auf die Kündigung vor dem 30. Oktober 2032, eine Kündigung durch die Vermieterin könne aus den Gründen des § 30 Abs. 2 MRG erfolgen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VWGH bestehe das Unterscheidungsmerkmal zwischen Bestandsverträgen mit bestimmter und solcher mit unbestimmter Dauer darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht. Die Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle sei eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden müsse. Zu den Kündigungsmöglichkeiten nach § 30 MRG sei zu bemerken, dass § 30 Abs. 2 Ziffern 5,6,8 und 16 MRG im vorliegenden Fall nicht in Betracht kommen, da sie sich auf Wohnungen beziehen. Die Ziffern 1,2,3 und 7 seien auf Fehlverhalten des Mieters abgestellt. Ist die Geltendmachung des Kündigungsgrundes von einem schuldhaften Verhalten des anderen Vertragspartners abhängig, könne keine Rede davon sein, dass die Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses gewährleistet sei.

Zu bedenken sei im gegenständlichen Fall, dass die Bestimmungen des MRG primär auf Wohnraummiete abstellen, aber auch bei einer bloß sinngemäßen Auslegung gewisse Kündigungsmöglichkeiten auf den vorliegenden Fall einer Geschäftsraummiete zwischen zwei Gesellschaften anwendbar seien. Es verblieben der Bestandgeberin somit im Wesentlichen von den Kündigungsgründen des § 30 Abs. 2 MRG die Kündigungsgründe der Ziffern 1 (Mietrückstand), 3 (erheblich nachteiliger Gebrauch) und 7 (Leerstand). Keinesfalls seien aber alle Kündigungsgründe des MRG vereinbart worden.

Da die Mieterin vor dem 30.10.2032 nicht, die Vermieterin lediglich aus einigen wenigen Gründen, die jedoch gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 2 außer Betracht bleiben, den Vertrag kündigen könne, liege insoweit eine bestimmte Dauer, darüber hinaus unbestimmte Dauer vor.

Am 16. Dezember 2016 brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein. Ergänzend zur Beschwerde wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass keine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten

vorliege, wenn alle denkmöglichen Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG vereinbart wurden.

Ein einseitiger Kündigungsverzicht einer Vertragspartei bis zu einem bestimmten Zeitpunkt führe dennoch zu einer unbestimmten Vertragsdauer, wenn die andere Vertragspartei den Vertrag jederzeit kündigen könne. Da der gegenständliche Mietvertrag in den Teilanwendungsbereich des MRG falle, könne von keiner Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten ausgegangen werden, wenn alle denkmöglichen gesetzlich zwingenden Kündigungsgründe im Mietvertrag der Beschwerdeführerin eingeräumt seien.

Mit Vorlagebericht vom 12. Juli 2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin beantragte das Finanzamt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

In der am 28. September 2022 stattgefundenen mündlichen Verhandlung brachte die steuerliche Vertreterin der Bf. ergänzend vor, dass aufgrund der Vereinbarung in Punkt 1.3. in Verbindung mit Punkt 9 des Mietvertrages, in welchem im Falle der Begründung von Wohnungseigentum ein Vorkaufsrecht möglich sei, sehr wohl der Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 4 MRG (Weitergabe) realisierbar sei. Dies auch im Hinblick darauf, dass die Mieterin mehrfach Eigentümerin ihrer Geschäftslokale sei bzw. auch selber Geschäftsräumlichkeiten vermiete. Aufgrund des zeitlichen Abstandes zwischen Abschluss des Mietvertrages Ende 2014 und Übergabe des Mietgegenstandes Ende 2017 sei es durchaus möglich, dass Wohnungseigentum begründet werde und die Mieterin Eigentümerin bzw. ein Eigentümerwechsel statfinde. Im Falle eines Eigentümerwechsels wäre der Vertrag voll inhaltlich zu Gunsten der Mieterin auf den Käufer zu überbinden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 26. November 2014 schloss die Bf. als Vermieterin mit der ***A*** als Mieterin einen Mietvertrag über ein im Erdgeschoß, Zwischengeschoß und Tiefgeschoß zu errichtendes Geschäftslokal für einen Handelsbetrieb mit einer Gesamtnutzfläche von ca. 1.252 m² und drei in der Tiefgarage gelegenen Parkplätzen.

Der Mietvertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

1. Mietgegenstand

...

1.3. Bei Abschluss dieses Vertrages steht noch nicht fest, ob die Vermieterin Alleineigentümerin der Liegenschaften samt dem darauf zu errichtenden Gebäude bleibt, oder ob am

Mietgegenstand und den anderen Objekten des geplanten Gebäudes Wohnungseigentum begründet werden soll. Im Falle des Verkaufes der Liegenschaften oder des Mietgegenstandes an einen Dritten verpflichtet sich die Vermieterin, diesen Vertrag dem jeweiligen Käufer offen zu legen. Sofern der Mietgegenstand noch nicht an die Mieterin übergeben wurde, ist die Vermieterin überdies verpflichtet, den Vertrag vollinhaltlich zugunsten der Mieterin auf den Käufer zu überbinden. Eine solche Offenlegung und Überbindung ist der Mieterin auf Verlangen schriftlich nachzuweisen.

...

2. Mietdauer

2.1. Das gegenständliche Mietverhältnis beginnt an dem auf den Eintritt der Rechtswirksamkeit dieses Vertrages nächstfolgenden Tag und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von jeder Partei, von der Mieterin schriftlich, von der Vermieterin gerichtlich, unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten zum Letzten eines Kalendermonats aufgekündigt werden. Die Kündigung durch die Vermieterin kann nur aus den Gründen des § 30 Abs. 2 MRG erfolgen. Darüber hinaus kann das Mietverhältnis von der Mieterin aus den Gründen des § 1117 ABGB und von der Vermieterin aus dem ersten und zweiten Auflösungsgrund des § 1118 ABGB (erheblich nachteiliger Gebrauch, Säumnis bei der Bezahlung des Mietzinses) schriftlich aufgelöst werden.

2.2. Die Mieterin verzichtet insoweit auf die Auflösung dieses Vertrages durch Kündigung, als eine rechtswirksame Kündigung erstmals mit Wirkung zum 30.10.2032 ausgesprochen werden kann. Der Mieterin wird aber ungeachtet dieses Verzichts das einmalige Recht eingeräumt, das Mietverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten zum 30.10.2027 zu beenden. Bei Ausübung dieses Sonderkündigungsrechts leistet die Mieterin innerhalb von 30 Tagen nach Rechnungslegung durch die Vermieterin eine einmalige Abschlagszahlung in Höhe von netto EURO 250.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer. Der Betrag dieser Abschlagszahlung ist gemäß Punkt 3.3. und 3.4. wertgesichert.

2.3. Verschiebt sich der Übergabetag, dann verschieben sich auch der Zeitraum des Kündigungsverzichts und der Termin des Sonderkündigungsrecht entsprechend. Die Parteien werden in diesem Fall den Beginn des Kündigungsverzichtzeitraums, den daraus folgenden frühestmöglichen Kündigungstermin und den Termin für das Sonderkündigungsrecht im Übergabeprotokoll festhalten.

...

3. Mietzins und Nebenkosten, Baukostenzuschuss

3.1. Der beiderseits vereinbarte Mietzins für das Geschäftslokal beträgt

<i>monatlich netto</i>	<i>EUR 16.668,00</i>
<i>zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer (derzeit 20%)</i>	<i>EUR 3.333,60</i>
<i>gesamt</i>	<i>EUR 20.001,60</i>

Der beiderseits vereinbarte Mietzins für die Parkplätze beträgt

<i>monatlich netto EUR 80/Parkplatz</i>	<i>EUR 240,00</i>
<i>zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer (derzeit 20%)</i>	<i>EUR 48,00</i>
<i>somit</i>	<i>EUR 288,00</i>

...

3.6. Neben den unter Punkt 3.5. genannten, von der Mieterin direkt zu tragenden Kosten zahlt die Mieterin an die Vermieterin zur Abdeckung der Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben gemäß § 21 ff MRG und der Wartungskosten gemäß Punkt 8.2. für den Mietgegenstand mit gleicher Fälligkeit wie für die Miete ein monatliches Betriebskostenkonto von pauschal

<i>monatlich netto</i>	<i>EUR 1.200,00</i>
<i>zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer (derzeit 20%)</i>	<i>EUR 240,00</i>
<i>gesamt</i>	<i>EUR 1.440,00</i>

Zur Abdeckung der Betriebskosten und laufenden Abgaben gemäß § 32 ff MRG für die Parkplätze zahlt die Mieterin an die Vermieterin mit gleicher Fälligkeit wie für die Miete ein monatliches Betriebskostenkonto von pauschal EUR 10,00 netto pro Parkplatz, somit gesamt

<i>monatlich netto</i>	<i>EUR 30,00</i>
<i>zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer (derzeit 20%)</i>	<i>EUR 6,00</i>
<i>gesamt</i>	<i>EUR 36,00</i>

...

3.10. Die Mieterin leistet an die Vermieterin nach Fertigstellung des Rohbaus des Wohn- und Geschäftsgebäudes einen nicht wertgesicherten Baukostenzuschuss in Höhe von netto EUR 200.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer.

...

3.12. Wird der Mietvertrag vor Ablauf des Kündigungsverzichtszeitraumes gemäß Punkt 2.2. beendet, ist der Baukostenzuschuss anteilig entsprechend dem Ausmaß des noch offenen Kündigungsverzichtszeitraums zurückzuzahlen.

4. Übergabe und Übernahme

4.1. Die Übergabe und Übernahme des Mietgegenstandes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Mieterin erfolgt am 01.11.2017 (der „Übergabetag“). Eine Übergabe zu einem früheren Termin ist nur möglich, wenn dieser der Mieterin mindestens vier Monate im Voraus schriftlich bekannt gegeben wird.

...

6. Verwendungszweck

6.1. Der Mietgegenstand wird zum Zweck des Betriebs eines ***Geschäftslokal*** angemietet.

...

9. Vorkaufsrecht

9.1. Für den Fall der Begründung von Wohnungseigentum am Mietgegenstand räumt die Vermieterin der Mieterin am Mietgegenstand das Vorkaufsrecht gemäß den §§ 1072 ff ABGB ein. Das Vorkaufsrecht umfasst alle erdenklichen Veräußerungs- und Übertragungsarten, die Frist zur Einlösung beträgt 90 Tage ab schriftlicher Benachrichtigung der Mieterin von einem Vorkaufsfall. Geschieht die Veräußerung zur Gänze oder teilweise unentgeltlich oder durch nicht in Geld bewertete Gegenleistungen, so ist der Vorkaufspreis für diesen Teil von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen der Fachgruppe Immobilien zu ermitteln. Sollten sich die Vertragsteile nicht innerhalb von 60 Tagen ab schriftlicher Benachrichtigung der Mieterin von einem Vorkaufsfall auf einen Sachverständigen einigen, ist dieser auf Ersuchen einer der Parteien vom Präsidenten der Kammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten für Wien, Niederösterreich und Burgenland zu bestellen. Die Kosten für den Sachverständigen werden von den Parteien je zur Hälfte getragen. Im Fall der Ermittlung des Vorkaufspreises durch einen Sachverständigen hat die Einlösung innerhalb von 60 Tagen nach Erhalt des Gutachtens durch die Mieterin zu erfolgen. Die Vermieterin wird über Aufforderung der Mieterin, auch in notariell beglaubigter Form, alle Vereinbarungen unterfertigen und Erklärungen, einschließlich Aufsandungserklärungen, abgeben, die zur Einverleibung dieses Vorkaufsrechts zugunsten der Mieterin im Grundbuch erforderlich sind.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen, insbesondere dem Mietvertrag, den Bescheiden des Finanzamtes und den Vorbringen der Bf. und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG ist für Bestandsverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit

und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im allgemeinen eine Gebühr von 1 v.H. zu entrichten.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft entrichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

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.

§ 30 Mietrechtgesetz (kurz MRG) lautet:

"(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."

Zunächst ist auf den Einwand der Bf. einzugehen, dass das Finanzamt eine akten- und tatsachenwidrige Feststellung getroffen habe, indem es die Bf. in der Beschwerdevorentscheidung als Mieterin bezeichnete. Richtigerweise sei die Bf. die Vermieterin.

Dazu ist festzuhalten, dass es sich hierbei um einen Begründungsmangel handelt, der im Rechtsmittelverfahren saniert werden kann. Wie im Sachverhalt festgestellt, ist die Bf. Vermieterin des ***Geschäftslokal***.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Mietvertrag auf unbestimmte oder bestimmte Zeit abgeschlossen wurde.

Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht die von den Parteien gewählte Bezeichnung des Vertrages (zB als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen), sondern der gesamte Vertragsinhalt maßgeblich (vgl. VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149; VwGH 3.6.2020, Ra 2019/16/0182).

Das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte oder unbestimmte Zeit abgeschlossene Bestandverträge besteht darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsparteien 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 zweiten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege steht (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034).

Während die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit darstellt, vermögen ausnahmsweise bestehende Kündigungsmöglichkeiten die grundsätzliche Bindung einer Vertragspartei an ein nach dem Vertragsinhalt auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandsverhältnis nicht aufzuheben (VwGH 16.10.1989, 88/15/0040).

Was eine Beschränkung aller Kündigungsgründe auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (vgl. VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und 0112 mwN; VwGH 3.6.2020, Ra 2019/16/0182).

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

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

und 0112; VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004; VwGH 3.6.2020, Ra 2019/16/0182).

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

Die Bf. bringt vor, dass gegenständliches Mietverhältnis in den Teilanwendungsbereich des MRG falle und ihr als Vermieterin nur die gesetzlichen Kündigungsgründe zur Verfügung stünden. Es seien alle gesetzlich möglichen Kündigungsgründe vereinbart worden, somit alle die theoretisch zutreffen könnten und somit denkmöglich seien. Eine Einschränkung auf die gesetzlichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG könne zu keinem Kündungsverzicht führen, weil es vertraglich gar nicht möglich sei, dem Vermieter ein weitergehendes Kündigungsrecht als jenes nach § 30 Abs. 2 MRG einzuräumen. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei in der Hinsicht, ob sie auch auf Mietverhältnisse im (Teil)anwendungsbereich des MRG anzuwenden sei, nicht eindeutig.

Dem ist entgegenzuhalten, dass es bei Aufnahme der Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG in den Vertrag für die Gebührenbemessung unerheblich ist, ob das MRG auf den Bestandsvertrag anwendbar ist, weil die Vertragspartner dennoch den Inhalt des MRG ganz oder teilweise zum Vertragsinhalt machen (vgl. Lehner/Schaffer in Bergmann/Pinetz, GebG, 2. Aufl., § 33 TP 5 Rz 194; BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012; BFG 12.4.2018, RV/7100526/2018)

Entgegen der Ansicht der Bf. bedeutet die Anführung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG in einem Vertrag somit nicht, dass in allen Fällen von einer unbestimmten Vertragsdauer auszugehen ist. So ist der gesamte Vertragsinhalt einer Einzelfallprüfung zu unterziehen, die ergeben kann, dass von den Vertragsparteien eine zeitlich konkret begrenzte Bestandsdauer gewollt ist, die bei vertragsgetreuem Verhalten aller Wahrscheinlichkeit nach auch erreicht wird.

Im gegenständlichen Fall wird der Mietgegenstand zum Zweck des Betriebs eines ***Geschäftslokal*** vermietet. Der Mietvertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, jedoch verzichtete die Mieterin auf die Auflösung des Vertrages durch Kündigung insoweit, als eine rechtswirksame Kündigung erstmals mit Wirkung 30.10.2032 ausgesprochen werden kann. Die Vermieterin kann das Mietverhältnis nur aus den Gründen des § 30 Abs. 2 MRG und des § 1117 ABGB auflösen.

§§ 1117 und 1118 ABGB kommen kein Gewicht in der Frage der Bindung der Vertragsparteien auf bestimmte Zeit zu (vgl. VwGH 24.3.1994, 93/16/0133).

Die Bf. wendet ein, dass selbst bei Gewichtung der Kündigungsgründe sehr wohl realisierbare und wahrscheinliche Kündigungsgründe vorliegen.

Zu den einzelnen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG ist auszuführen:

§ 30 Abs. 2 Z 1 MRG (Mietzinsrückstand), Z 3 (erheblich nachteilige Nutzung des Bestandgegenstandes), Z 4 (Untervermietung) und Z 7 (vertragswidrige Verwendung) kommen nicht zur Anwendung, da diese Kündigungsgründe in der ausschließlichen Sphäre des Bestandnehmers liegen und somit jeglichem Einfluss der Bestandgeberin entzogen sind.

Betreffend Realisierbarkeit des Kündigungsgrundes des § 30 Abs. 2 Z 4 MRG (Weitergabe) wendete die steuerliche Vertreterin der Bf. in der mündlichen Verhandlung ein, dass dieser aufgrund der Vereinbarung in Punkt 1.3. in Verbindung mit Punkt 9 des Mietvertrages, in welchem im Falle der Begründung von Wohnungseigentum ein Vorkaufsrecht möglich ist, sehr wohl realisierbar sei. Dies auch im Hinblick darauf, dass die Mieterin mehrfach Eigentümerin ihrer Geschäftslokale sei bzw. auch selber Geschäftsräumlichkeiten vermiete. Aufgrund des zeitlichen Abstandes zwischen Abschluss des Mietvertrages Ende 2014 und Übergabe des Mietgegenstandes Ende 2017 sei es durchaus möglich, dass Wohnungseigentum begründet werde und die Mieterin Eigentümerin werde bzw. ein Eigentümerwechsel stattfinde, sich also die wirtschaftlichen Verhältnisse sowohl der Vermieterin als auch der Mieterin (Vorkaufsrecht) ändern.

Dem ist entgegenzuhalten, dass für den Fall, dass sich die Eigentumsverhältnisse ändern, die Vermieterin gemäß Punkt 1.3. des Mietvertrages verpflichtet ist, den Mietvertrag dem jeweiligen Käufer offen zu legen. Für den Fall, dass der Mietgegenstand noch nicht übergeben wurde, ist die Vermieterin überdies verpflichtet, den Vertrag vollinhaltlich zugunsten der Mieterin auf den Käufer zu überbinden. Diese Vereinbarung zeigt gerade, dass das Mietverhältnis auch bei Änderung der Eigentumsverhältnisse weiterbestehen soll.

Eine Weitergabe des Mietgegenstandes durch die Mieterin, wie von § 30 Abs. 2 Z 4 MRG verlangt, kann darin nicht erblickt werden.

Wenn die Mieterin ihr Vorkaufsrecht wahrnehmen sollte, fällt die Stellung als Mieterin und Vermieterin zusammen. Ein Kündigungsgrund kann darin jedoch nicht erkannt werden.

§ 30 Abs. 2 Z 2 MRG kommt nicht zur Anwendung, da das Entgelt für den Mietgegenstand nicht in einer Dienstleistung besteht.

§ 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG scheiden aus, da diese auf die Vermietung von Wohnraum abstellen und im gegenständlichen Fall der Mietgegenstand für einen Handelsbetrieb vermietet wird.

§ 30 Abs. 2 Z 9 MRG regelt den Eigenbedarf für sich oder für Verwandte in gerader Linie. Juristische Personen können grundsätzlich den Kündigungsgrund des Eigenbedarfes geltend machen, doch nur unter der Voraussetzung, dass sie die von ihr vermieteten Räumlichkeiten

zur Erfüllung ihres Zweckes dringend benötigen und die vorliegende unabweisliche Notwendigkeit nur durch Aufkündigung des Bestandsverhältnisses erreicht werden kann. Es muss sich dabei um einen Bedarf der juristischen Person selbst handeln (vgl. OGH 19.1.2011, 7 Ob 242/10d, mwN). Der Geschäftszweig der Bf. ist laut Firmenbuch der An- und Verkauf, Vermietung und Entwicklung von Immobilien. Da die Bf. ihren Geschäftszweck durch gegenständliche Vermietung erreicht hat, kommt dieser Kündigungsgrund nicht in Frage.

Da es sich bei der Bestandnehmerin um keine Gebietskörperschaft handelt, ist § 30 Abs. 2 Z 11 MRG nicht anwendbar.

§ 30 Abs. 2 Z 12 MRG setzt ein Untermietverhältnis voraus, welches im gegenständlichen Fall nicht vorliegt.

§ 30 Abs. 2 Z 13 MRG sieht die Möglichkeit der Vereinbarung weiterer Kündigungsgründe vor und ist somit kein eigenständiger Kündigungsgrund.

§ 30 Abs. 2 Z 14 und 15 MRG (ordnungsgemäße Erhaltung und Abtragung, Umbau) beziehen sich auf ein Mietshaus. Da das Gebäude, in welchem sich der Mietgegenstand befindet, erst zu errichten war, ist der Eintritt dieser beiden Kündigungsgründe als sehr unwahrscheinlich einzustufen.

Die Bf. wendet ein, dass in Punkt 2.2 des Mietvertrages der Mieterin ungeachtet des Kündigungsverzichtes ein Sonderkündigungsrecht zum 30.10.2027 eingeräumt werde. Das Finanzamt wertete dieses als vorbehaltene Bedingung, tatsächlich sei hier ein zusätzliches Kündigungsrecht eingeräumt, also ein weiteres vertragliches Kündigungsrecht. Daher komme sowohl § 17 als auch § 33 Abs. 3 letzter Satz GebG nicht zur Anwendung. Die vereinbarte Abschlagszahlung von € 250.000,00 erschwere zwar die Realisierung wirtschaftlich, entspreche aber umgerechnet lediglich ca. einer Jahresmiete. Daher sei dieser Grund für die Einstufung des Vertrages als bestimmt oder unbestimmt nicht von Relevanz. In Kombination mit einer Kündigungsfrist von 12 Monaten halte sich der wirtschaftliche Nachteil der Ausübung der Kündigung in Balance.

Dem ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten. Im Erkenntnis vom 15.12.2008, 2006/16/0072 führte dieser aus:

„Da sich die in Rede stehende Vertragsbestimmung aber in einer mit Ablauf des zweiten Bestandjahres eintretenden einmaligen Kündigungsmöglichkeit erschöpft, kann von einem schrankenlosen Kündigungsrecht der Beschwerdeführerin keine Rede sein. Nur in letzterem Fall hat jedoch der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung auch bei Verträgen, die verbal auf bestimmte Zeit abgeschlossen wurden, der schrankenlosen Kündigungsmöglichkeit die Bedeutung beigemessen, dass dadurch im Ergebnis eine unbestimmte Vertragsdauer vereinbart wurde (vgl. dazu die bei Fellner, MGA Stempel- und Rechtsgebühren⁸ unter E 209 zu § 33 TP5 GebG referierte hg. Judikatur).

Im vorliegenden Fall wurde dagegen durch die vereinbarte, der Beschwerdeführerin einmalig zur Verfügung stehende Kündigungsklausel eine auflösende Potestativbedingung geschaffen, die - was die belangte Behörde zutreffend erkannte - gemäß § 17 Abs. 4 GebG (siehe zur Anwendung der zitierten Bestimmung im Bereich des § 33 TP 5 GebG das hg. Erkenntnis vom 7. August 2003, Zl. 2000/16/0322) aber auch nach der Spezialbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 2 leg. cit. (siehe dazu die bei Fellner a.a.O. unter E 225 referierte hg. Rechtsprechung) unbeachtlich zu bleiben hat.“

Im gegenständlichen Fall liegt ebenfalls ein einmaliges Recht, das Mietverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten zu beenden, vor. Da es sich dabei um eine auflösende Potestativbedingung handelt, hat diese gemäß § 17 Abs. 4 GebG und § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 2 GebG unbeachtlich zu bleiben.

Nach dem Gesamtbild sind die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist. Es liegt im gegenständlichen Fall daher – entgegen der Ansicht der Bf. – ein gegenseitiger Kündigungsverzicht bis 30.10.2032 (15 Jahre) vor.

Wurde ein Bestandsvertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, bei dem zunächst jedoch für eine bestimmte Zeit ein beiderseitiger Kündigungsverzicht vereinbart wurde, ist diese für die Zeit des Kündigungsverzichtes als Vertrag mit bestimmter Dauer und für die anschließend unbestimmte Zeit als solcher von unbestimmter Vertragsdauer zu vergebühren. Die Rechtsgeschäftsgebühr ist in einem derartigen Fall von der Summe der Jahreswerte der bestimmten und der unbestimmten Dauer zu bemessen (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, 21. Lfg, § 33 Rz 145 mit Judikaturhinweisen).

Es ist somit von einem Mietvertrag auf bestimmte Zeit bis zum Ende des Kündigungsverzichtes (15 Jahre) und darüber hinaus auf unbestimmte Zeit auszugehen und wurde die Gebühr vom Finanzamt zu Recht vom 18-fachen Jahreswert bemessen.

Gegen die Berechnung der Gebühr wurden von Seiten der Bf. keine Einwände erhoben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und liegt daher keine Rechtfrage grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist somit nicht zulässig.

Wien, am 4. November 2022