

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***RA*** GmbH, ***RA-Adr***, über die Beschwerde vom 22. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 8. November 2016 betreffend Rechtsgeschäftsgebühr, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2016, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer Überprüfung der Selbstberechnung wurde vom Finanzamt festgestellt, dass die Bestandvertragsgebühr für den Mietvertrag vom 25.9.2014 zwischen dem Beschwerdeführer (kurz: Bf) als Vermieter und der I-GmbH als Mieterin über ein Geschäftsgebäude zum Betrieb eines Fitnessstudios nicht korrekt selbstberechnet worden sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gemäß § 201 BAO wurde die Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 5 GebG mit € 8.779,00 festgesetzt (Nachforderung € 8.097,40). Das Finanzamt ging dabei von einer bestimmten Vertragsdauer von 10 Jahren mit anschließender unbestimmter

Dauer (3 Jahre) aus. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass weder der Mieterin noch dem Vermieter ein uneingeschränktes Kündigungsrecht zustünden. Die Mieterin habe für die Dauer von 10 Jahren auf eine Kündigung verzichtet. Dem Vermieter stünden nur die vereinbarten wichtigen Kündigungsgründe zu.

Innerhalb offener Frist brachte der Bf dagegen Beschwerde ein und führte zur Begründung aus, dass der Bf, als Vermieter, keinen Kündigungsverzicht abgegeben habe und daher das auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Mietverhältnis jederzeit zu den in § 560 ZPO genannten Kündigungsfristen und -terminen aufkündigen könne. Die dem Vermieter eingeräumte Möglichkeit den Vertrag aus wichtigen Gründen vorzeitig aufzulösen, bedeute lediglich, dass ihm zusätzlich das Recht zustehe, den Vertrag ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist mit sofortiger Wirkung aufzulösen. Für die Berechnung der Bestandsvertragsgebühr sei daher die 3-fache Jahresleistung heranzuziehen. Demgemäß würde sich eine Gebühr in Höhe von € 1.949,00 errechnen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.3.2017 wurde die Beschwerde abgewiesen und begründend ausgeführt, dass Punkt III.3.1. des gegenständlichen Bestandvertrags vorsehe, dass die Mieterin auf die Dauer von 10 Jahren auf das ihr zustehende Kündigungsrecht verzichte. Daran anschließend würden die Auflösungs- bzw. Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters geregelt, wobei hier die Vertragsformulierung („*Abgesehen davon ist der Vermieter berechtigt...*“) sowie die detaillierte Anführung der Auflösungs- bzw. Kündigungsgründe auf eine abschließende Regelung der Auflösungs- bzw. Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters schließen ließe. Zudem würden in Vertragspunkt III. 3.1. d) bestimmte Gründe ausdrücklich als wichtige Kündigungsgründe gemäß § 30 Abs. 2 Z 13 MRG vereinbart. § 30 MRG regle jedoch die ordentliche Kündigung aus wichtigen Gründen.

Die dem Vermieter tatsächlich offenstehenden Kündigungsmöglichkeiten seien auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt und setzen ein vertragswidriges Fehlverhalten der Mieterin voraus.

Fristgerecht brachte der Bf einen Vorlageantrag ohne weitere Begründung ein.

Das Finanzamt legte daraufhin die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 4.8.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf ist Eigentümer eines Geschäftsgebäudes mit einer Gesamtnutzfläche von 568 m². Dieses Gebäude, welches zum damaligen Zeitpunkt noch nicht errichtet war, vermietete er mit Mietertrag vom 25.9.2014 an die der I-GmbH zum Betrieb eines Fitnessstudios.

Punkt III. 3.1. „VERTRAGSDAUER“ des Mietvertrages lautet:

„Das Mietverhältnis beginnt mit dem Tag der tatsächlichen Übergabe bzw. Übernahme des Mietgegenstandes, spätestens am 27.12.2014.

Der Tag der Übergabe bzw. Übernahme wird der Mieterin mindestens 4 Wochen vor dem geplanten Übergabetermin schriftlich bekannt gegeben.

Das Mietverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Die Mieterin verzichtet unwiderruflich und auch für den Fall geänderter Verhältnisse auf das ihm zustehende Recht zur Kündigung dieses Mietverhältnisses auf die Dauer von 10 Jahren ab Beginn des Mietverhältnisses wie vor angeführt. Die Kündigung kam daher erstmals nach Ablauf des Kündigungsverzichtes unter Einhaltung der Kündigungsfristen und Kündigungstermine ausgesprochen werden.

Abgesehen davon ist der Vermieter berechtigt, diesen Vertrag mit sofortiger Wirkung für aufgelöst zu erklären, wenn einer der folgenden wichtigen Gründe vorliegt:

a) die Mieterin trotz Mahnung mittels eingeschriebenen Briefes und Nachfristsetzung von 14 Tagen mit der Bezahlung des Mietzinses oder der Betriebskosten dergestalt säumig ist, dass er mit Ablauf der gesetzten Nachfrist den rückständigen Betrag nicht vollständig entrichtet hat oder

b) die Mieterin vom Mietgegenstand einen erheblich nachteiligen Gebrauch im Sinne des § 1118 ABGB macht und die Mieterin diesen Zustand trotz Mahnung mittels eingeschriebenen Briefes und Nachfristsetzung von 14 Tagen nicht dahingehend beseitigt, dass ein vertragskonformer Zustand vorliegt oder

c) einer weiteren im § 1118 ABGB oder § 30 MRG angeführten Gründe vorliegt.

d) Als wichtiger Auflösungsgrund wird auch die Tatsache vereinbart, dass die Mieterin gegen eine oder mehrere Bestimmungen dieses Vertrages verstößt und diesen Zustand trotz Mahnung mittels eingeschriebenen Briefes und Nachfristsetzung von 14 Tagen nicht dahingehend beseitigt, dass ein vertragskonformer Zustand vorliegt, wobei nachfolgende Umstände bzw. Verstöße ausdrücklich als wichtige Kündigungsgründe auch gemäß § 30 Abs. 2 Z 13 MRG vereinbart werden:

- *die Mieterin ändert vertragswidrig den Vertragspunkt II. Vereinbarten Verwendungszweck*

- die Mieterin hält rechtskräftige behördliche Auflagen oder gesetzliche Bestimmungen nicht ein
- die Mieterin verstößt gegen die Bestimmungen dieses Vertrages indem sie ohne vorherige Zustimmung des Vermieters bauliche Veränderungen vornimmt
- die Mieterin gibt den Mietgegenstand vertragswidrig, also entgegen der Vereinbarung dieses Vertrages weiter - in welcher Form auch immer.

.....“

Punkt V. „BETRIEBSKOSTEN UND NEBENKOSTEN“ des Mietvertrages lautet auszugsweise:

„ 5.1. Neben dem Mietzins gemäß Punkt IV. sind von der Mieterin die nachstehend definierten, mit dem Betrieb des Mietgegenstandes verbundenen Kosten, öffentlichen Abgaben und Verwaltungskosten zu tragen.

5.2.

5.3. Betriebs-und Nebenkosten:

Hierunter werden alle zur Erhaltung und zum Betrieb des Mietgegenstandes und seiner Versorgungseinrichtungen samt den dazugehörigen Park- und Verkehrsflächen verstanden. Dazu gehören insbesondere folgende Kosten:

.....

d) Kosten für die Versicherung des Gebäudes gegen Brandschaden, die gesetzliche Haftpflicht des Eigentümers/Vermieters (Haftpflichtversicherung), Katastrophenschutz, Versicherung gegen Leitungswasserschäden einschließlich Sprinklerversicherung und Korrosionsschäden, gegen Sturmschäden, gegen Einbruch und Vandalismus sowie weitere branchenübliche Versicherungen z.B. gegen Glasbruch

.....

5.6 Die Verrechnung der Betriebs- und Nebenkosten erfolgt durch ein monatliches Akonto in der Höhe von € 400,- (in Worten: Euro vierhundert) zuzüglich Umsatzsteuer und ist diese Zahlung gleichzeitig mit dem Mietzins zu entrichten.

Die jährlichen Betriebs- und Nebenkosten werden binnen 6 Monaten des Folgejahres abgerechnet.

Etwaige Nachzahlungen sind binnen 14 Tagen nach Vorschreibung an den Vermieter zu leisten, Nachzahlungen berechtigen den Vermieter auch das Betriebskostenkonto entsprechend zu erhöhen.

Allfällige Guthaben werden auf Verlangen der Mieterin an diese ausbezahlt, ansonsten auf künftig fällig werdenden Betriebskostenakontozahlungen angerechnet.“

In Punkt X. „KOSTEN UND GEBÜHREN“ wurde vereinbart, dass die Kosten für die Vertragserrichtung in der Höhe von € 9.600,00 (brutto) je zur Hälfte von beiden Vertragsteilen zu tragen sind.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig und ergeben sich insbesondere aus dem vorliegenden Mietvertrag. Gegenteilige Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

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

Gemäß § 33 TP 5 GebG unterliegen Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, einer Rechtsgebühr von 1 vH nach dem Wert.

Nach § 33 TP 5 Abs. 3 GebG (in der ab 1.7.1999 geltenden Fassung BGBl. I 28/1999) 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. 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.

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

vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nicht entgegensteht. Ein nach seinem Wortlaut auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist als ein Vertrag auf vorerst bestimmte Dauer anzusehen, wenn nach seinem Inhalt das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist. Die Vereinbarung etwa aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG stellt noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, weshalb in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (vgl. VwGH 03.06.2020, Ra 2019/16/0182, unter Hinweis auf VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169, und VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0072).

Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (vgl. VwGH 03.06.2020, Ra 2019/16/0182, unter Hinweis auf VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und 0112).

Wenn zwar ein Vertragsteil sich durch Abgabe eines einseitigen Kündigungsverzichts auf eine bestimmte Zeit bindet, während der andere das Vertragsverhältnis ohne Beschränkung auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Gründe durch Kündigung auflösen kann, dann ist (bloß) ein Bestandverhältnis auf unbestimmte Dauer anzunehmen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 33 TP 5 GebG Rz 142, unter Hinweis auf zB VwGH 12.11.1997, 97/16/0027 und 97/16/0038).

Bei Vorliegen eines einseitigen Kündigungsverzichts ist daher nach der Rsp des VwGH ein Bestandverhältnis auf unbestimmte Dauer anzunehmen (vgl. zB 16.3.1987, 85/15/0155; VwGH 12.11.1997, 97/16/0027 und 97/16/0038).

Im vorliegenden Beschwerdefall ist strittig, ob nach dem Wortlaut des Mietvertrages ein einseitiger Kündigungsverzicht vereinbart wurde und dem Vermieter weiterhin ein Kündigungsrecht zusteht, oder ob der Vermieter nur aus den unter Punkt III. 3.1. vereinbarten wichtigen Gründen kündigen kann.

Schon aus allgemeinen (vertragsrechtlichen) Grundsätzen ergibt sich, dass ein auf unbestimmte Zeit geschlossenes Dauerschuldverhältnis, sofern dessen Kündbarkeit nicht gesetzlich oder vertraglich ausgeschlossen bzw. eingeschränkt ist, durch ordentliche Kündigung endet. § 1116 ABGB, der ursprünglich die gesamte materiellrechtliche Seite der Kündigung regelte, wurde durch § 560 ZPO hinsichtlich der Kündigungsfristen und -termine bei unbeweglichen Sachen und für die Unternehmenspacht materiell derogiert (*Lovrek in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 1116 Rz 2).

Nach § 1 Abs. 2 Z 5 MRG fallen nicht in den Anwendungsbereich des MRG und somit nicht unter die Kündigungsschutzbestimmungen des § 30, Mietgegenstände in einem Gebäude mit nicht mehr als zwei selbständigen Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten, wobei Räume, die nachträglich durch einen Ausbau des Dachbodens neu geschaffen wurden oder werden, nicht zählen.

Da im gegenständlichen Fall das gesamte Gebäude nur aus dem Fitnessstudio besteht und dieses vermietet wird, fällt das Mietverhältnis nicht in den Anwendungsbereich des MRG. Ein ordentliches Kündigungsrecht steht daher grundsätzlich beiden Vertragsparteien zu. Die Mieterin hat auf ihr Kündigungsrecht für eine Dauer von 10 Jahren verzichtet.

Der Bf bringt in seiner Beschwerde zu Recht vor, dass er als Vermieter keinen Verzicht auf die Kündigung des Bestandvertrages abgegeben hat.

Bei Vorliegen eines solchen einseitigen Kündigungsverzichts ist nach der oben angeführten Rsp ein Bestandverhältnis auf unbestimmte Dauer anzunehmen.

Dem Einwand des Finanzamtes, die Vereinbarung der in Punkt III. 3.1. genannten Auflösungsgründe mit sofortiger Wirkung seien als Kündigungsverzicht des Vermieters zu verstehen, kann der Vertragsinhalt und die Systematik des Gesetzes entgegengehalten werden.

Aus dem Vertragswortlaut geht nur der Kündigungsverzicht der Mieterin hervor. Mit der Wortfolge „*Abgesehen davon*“, wird lediglich festgehalten, dass dem Bf als Vermieter neben der ordentlichen Kündigung unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfristen, das Recht zusteht, den Vertrag ‘mit sofortiger Wirkung’ aus wichtigen Gründen aufzulösen. Ein Kündigungsverzicht des Vermieters kann daraus nicht abgeleitet werden.

Der gegenständliche Mietvertrag ist daher als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen anzusehen.

Bemessungsgrundlage:

Die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ist „nach dem Wert“ des Bestandvertrages zu bemessen. Dieser Wert ergibt sich aus Bestandzins und Bestandsdauer (vgl. *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, Band I, § 33 TP 5 GebG Rz 75, unter Hinweis auf VwGH 2.7.1981, 15/0701/80, 22.4.1982, 15/2638/80, und 28.2.2002, 2001/16/0606).

Nach der ersten Alternative im ersten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG sind die wiederkehrenden Leistungen bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten. § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 1 GebG stellt im Verhältnis zu § 15 Abs. 3 BewG eine Sondervorschrift dar (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 33 TP 5 GebG Rz 138, mwN).

Nach der Rsp des VwGH zählen zum "Wert", von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (vgl. *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, Band I, § 33 TP 5 GebG 76, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Betriebskosten sind daher in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen (vgl. VwGH 27.9.1960, 812, 813/60, VwGH 30.5.1974, 974/73 und VwGH 17.2.1994, 93/16/0160).

Im Beschwerdefall wurde vertraglich vereinbart, dass der Bestandnehmer die auf den Mietgegenstand entfallende Betriebs- und Nebenkosten zu tragen hat.

Zu den Betriebs- und Nebenkosten zählen nach Vertragspunkt V. 5.3. d) ausdrücklich die Versicherungskosten. In Punkt 5.6. wird vereinbart, dass die Verrechnung der Betriebs- und Nebenkosten durch ein monatliches Akonto in der Höhe von € 400,00 zuzüglich USt erfolgt. Aus dieser Formulierung ergibt sich, entgegen der Berechnung im Bescheid vom 8.11.2016, dass auch die Versicherungskosten in der Akontozahlung enthalten sind.

Aus den angeführten Gründen war der Beschwerde teilweise stattzugeben.

Steuerberechnung:

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG wird die Gebühr für den Mietvertrag vom 25.9.2014 wie folgt festgesetzt:

Jährliche Miete + Betriebskosten inkl. USt laut Bescheid	€ 63.360,00
3-facher Jahresbetrag (Vertrag auf unbestimmte Zeit)	€ 190.080,00
+Vertragserrichtungskosten laut Bescheid	€ 4.800,00
Bemessungsgrundlage laut Erkenntnis	€ 194.880,00
Davon 1 % ergibt eine Rechtsgeschäftsgebühr in Höhe von	€ 1.948,80
-Selbstberechneter Betrag	€ 681,60
Ergibt eine Nachforderung laut Erkenntnis in Höhe von	€ 1.267,20

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.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut und auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen konnte.

Im Revisionsfall liegt somit bereits aus diesem Grund eine klare bzw. geklärte Rechtslage vor.

Salzburg, am 23. Februar 2023