

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, über die Beschwerde vom 4. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. Juni 2021, Steuernummer N-1, Erfassungsnummer N-2, betreffend Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe unter dem Punkt Bemessungsgrundlage/Ermittlung der Gebühr 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

Mit Schreiben vom 06.04.2021 übermittelte die V-1 dem Finanzamt einen zwischen ihr als Vermieterin und der Beschwerdeführerin (Bf.) als Mieterin am 28.01.2021 mit Wirksamkeit vom 01.01.2021 bis 31.12.2035 über die Vermietung eines Büros in A-1, samt zwei Lagerräumen befristet abgeschlossenen Mietvertrag und führte aus wie folgt:

Unter Berufung auf die Entscheidung VwGH 16.10.1989, 88/15/0040, und einer Auskunft bzw. Bestätigung des Finanzamtes vom 10.08.2009 sei die Vermieterseite bisher davon ausgegangen, dass bei befristeten Mietverträgen betreffend Geschäftslokalen, Büroflächen, Lagerräumen und dergleichen bei Vereinbarung aller erdenklichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG im Mietvertrag die Vergebührung solcher Art befristeter Bestandverhältnisse mit einer Bemessungsgrundlage des 3-fachen Jahreswertes vorzunehmen sei.

Die Vermieterseite habe nunmehr Kenntnis, dass es eine Entscheidung des BFG vom 29.01.2015, RV/7100693/2015, gebe, die davon ausgehe, dass auch bei Vereinbarung der Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG bei befristeten Mietverträgen von einer bestimmten Vertragsdauer auszugehen wäre.

Nach den Gebührenrichtlinien 2019 richte sich jedoch die Beurteilung, ob ein auf bestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag gebührenrechtlich als solcher auf unbestimmte oder auf bestimmte Zeit anzusehen sei, danach, ob der Bestandvertrag vor Ablauf der bestimmten Dauer von jedem der Vertragsteile oder auch nur von einem beliebig aufgelöst werden könne (dann unbestimmt, RL 687 und 689) oder ob ein Kündigungsrecht nur für einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle vorgesehen sei (dann bestimmt, RL 688).

In dem dieser Gebührenanzeige zugrundeliegenden Mietvertrag gestalteten sich die Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters und des Mieters wie folgt:

1. Kündigungsmöglichkeit des Vermieters: Kündigungsgründe des § 30 MRG und Auflösungsstatbestände des § 1118 ABGB uneingeschränkt und jederzeit.
2. Kündigungsmöglichkeit des Mieters: Erstmals mit Wirkung zum 31.12.2025 unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist; in der Folge mit Wirkung zum 31.12.2027 unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist; in der Folge mit Wirkung zum 31.12.2030 unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist; in der Folge mit Wirkung zum Ende eines Kalenderquartals unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist.
3. Vereinbarte Kündigungsverzichte: Kündigungsverzicht des Mieters bis zum 31.12.2025.

Im Hinblick auf die widersprüchliche Rechtsauskunft und Entscheidungslage sehe sich die Vermieterseite nunmehr außer Stande, ordnungsgemäß ihrer Verpflichtung zur Gebührenanzeige im Wege der Selbstberechnung nachzukommen und übermittle daher den Mietvertrag für das im Betreff genannte Bestandobjekt zwischen den im Betreff genannten Parteien zum Zwecke der Gebührenanzeige und zur Vorschreibung der Gebühren direkt an den Mieter.

---//---

Mit Bescheid vom 29.06.2021 setzte das Finanzamt an die Bf. die Rechtsgeschäftsgebühr für den angezeigten Mietvertrag gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG von der Bemessungsgrundlage von € 1.854.301,44 in Höhe von € 18.543,01 (1%) fest.

Begründend wurde ausgeführt:

Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet worden sei, sei sie dem Entgelt hinzuzurechnen.

Berechnung der Bemessungsgrundlage:

Gesamtmiete Büro und Lager inklusive aller Betriebs- und Nebenkosten und der Umsatzsteuer = € 19.315,64 x 96 Monate = € 1.854.301,44

Zur Vertragsdauer sei zu sagen:

Der gegenständliche Mietvertrag sei auf eine Mietdauer von 15 Jahren vom 01.01.2021 bis 31.12.2035 abgeschlossen worden, wobei die Mieterin berechtigt sei, den Vertrag erstmals ab 31.12.2025 zu kündigen. Dadurch ergebe sich eine Mindestbindungsdauer für beide Vertragspartner von 5 Jahren, sodass ein Vertrag von bestimmter Dauer auf 5 Jahre vorliege. Durch die Kündigungsmöglichkeiten zum 31.12.2025 ergebe sich nach Ablauf der bestimmten Dauer von 5 Jahren weiterhin ein Vertrag auf unbestimmte Dauer. Die für die Berechnung der Bemessungsgrundlage angenommene Laufzeit betrage daher 8 Jahre. Auf Grund der Verwendung des Mietgegenstandes (Geschäftszwecke) träfen lediglich einige wenige Gründe des § 30 MRG zu, sodass von keinem schrankenlosen Kündigungsrecht gesprochen werden könne.

---//---

In der dagegen am 04.08.2021 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde beantragte die Bf. die Festsetzung der Gebühr für einen Bestandvertrag mit unbestimmter Vertragsdauer:

Gesamtmiete Büro und Lager inklusive aller Betriebs- und Nebenkosten und der Umsatzsteuer = € 19.315,64 x 36 Monate = € 695.363,04, davon ein Prozent ergebe € 6.953,63

Zur Begründung wurde ausgeführt: Gemäß Urteil des Bundesfinanzgerichtes vom 27.09.2017, RV/7105121/2016, sei in Abweichung der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Vereinbarung der Kündigungsgründe gemäß § 30 MRG als nicht ausreichend für das Vorliegen eines Vertrages mit unbestimmter Vertragsdauer erkannt worden. Das Bundesfinanzgericht habe jedoch zur Frage der Zulässigkeit der Revision ausdrücklich ausgeführt:

„Insofern fehlt die Rechtsprechung des VfGH zur Frage, ob bei Bestandverträgen, in der vorstehend aufgezeigten Gestaltung, es für die Annahme eines auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Bestandsvertrages ausreichend ist, wenn die Gründe des § 30 Abs. 2 MRG, die auf den von diesem Vertrag umfassten Sachverhalt anzuwenden sind (naturgemäß ist die Anwendbarkeit aller Gründe des § 30 Abs. 2 MRG unmöglich), vereinbart werden, ohne dass

bei diesen vereinbarten Kündigungsgründen auf dem Gewicht und der Wahrscheinlichkeit deren Realisierung abzustellen ist.“

Gegen dieses Urteil des Bundesfinanzgerichtes sei tatsächlich das Rechtsmittel der Revision erhoben worden. Die Rechtsansicht des Finanzamtes, welche sich offenbar auf das hier zitierte Urteil des BFG beziehe, sei daher durch die Rechtsprechung nicht abschließend geklärt. Wir erheben daher fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den gegenständlichen Gebührenbescheid, da auch dieser von dieser strittigen Rechtsansicht betroffen sei. Die Bf. rege daher an, die Entscheidung über diese Beschwerde bis zum Vorliegen der abschließenden höchstgerichtlichen Judikatur auszusetzen.

---//---

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.01.2023 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und änderte den Spruch des angefochtenen Bescheides:

Gemäß § 262 BAO werde die Abgabe gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG mit 1% von der Bemessungsgrundlage € 3.013.239,84 in Höhe von € 30.132,40 festgesetzt. Bisher seien € 18.543,01 vorgeschrieben worden. Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergebe sich eine Nachforderung in Höhe von € 11.589,39.

Begründend wurde ausgeführt:

Berechnung:

€ 19.315,64 monatliche Gesamtmiete x 12 Monate x 13 Jahre = € 3.013.239,84

Der Verwaltungsgerichtshof habe die in der Beschwerde genannte Revision gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 27.09.2017 (RV/710512/2016) bereits mit Beschluss vom 04.12.2019, Ro 2018/16/0004, zurückgewiesen. Wenn auch die Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG allein noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten mit dem Ergebnis eines Vertrages auf bestimmte Dauer darstelle, so könne eine Gewichtung und eine Unwahrscheinlichkeit der Realisierung dieser vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe durchaus zum Ergebnis führen, von einem Vertrag auf bestimmte Dauer auszugehen (vgl. VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004; VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 bis 0112; sowie VwGH 6.4.2018, Ra 2018/16/0040).

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

Im Punkt IV. des gegenständlichen Vertrages sei vereinbart worden:

„Das Mietverhältnis beginnt am 1. Jänner 2021 und endet am 31. Dezember 2035, ohne dass es einer gesonderten Kündigung bedarf. Unberührt davon finden die Kündigungsbeschränkungen nach § 30 MRG in der jeweils gültigen Fassung und die Auflösungsstatbestände gemäß § 1118 ABGB Anwendung.

Das Mietverhältnis kann vom Mieter erstmals mit Wirkung zum 31.12.2025 unter Einhaltung einer 6 monatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. In der Folge kann das Mietverhältnis vom Mieter mit Wirkung zum 31.12.2027 unter Einhaltung einer 6 monatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. Danach kann das Mietverhältnis vom Mieter mit Wirkung zum 31.12.2030 unter Einhaltung einer 6 monatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. In der Folge kann das Mietverhältnis vom Mieter jeweils mit Wirkung zum Ende eines Kalenderquartals unter Einhaltung einer 6 monatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden.“

Die inhaltliche Prüfung der vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters gemäß § 30 Abs. 2 MRG ergebe Folgendes: § 30 Abs. 2 Z 2 MRG komme nicht zur Anwendung, weil die Gegenleistung nicht in einer Dienstleistung bestehe. § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG setzten die Vermietung von Wohnräumen voraus. Da im vorliegenden Fall eine Geschäftsfläche vermietet werde, kämen diese Ziffern nicht in Betracht. § 30 Abs. 2 Z 10 MRG greife ebenso nicht, da der Mietgegenstand ein Geschäftslokal sei und nicht zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten bestimmt sei. § 30 Abs. 2 Z 9 MRG regle den Eigenbedarf für sich selbst oder für Verwandte in gerader Linie. Für ein Versicherungsunternehmen sei dieser Kündigungsgrund grundsätzlich nicht vorstellbar. § 30 Abs. 2 Z 11 MRG komme nicht in Betracht, da die Vermieterin keine Körperschaft öffentlichen Rechts sei. § 30 Abs. 2 Z 12 MRG greife nicht, da das vorliegende Mietverhältnis kein Untermietverhältnis sei. § 30 Abs. 2 Z 13 MRG sei kein eigenständiger Kündigungsgrund, sondern sehe vielmehr die Möglichkeit der Vereinbarung von weiteren Kündigungsgründen vor. § 30 Abs. 2 Z 14 und Z 15 MRG würden sehr unwahrscheinlich realisiert. Die vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 Z 1, 3 und 7 setzten ein Fehlverhalten der Mieterin voraus und stammten sohin aus der Sphäre der Mieterin. Der Vermieterin seien somit sämtliche Möglichkeiten, das Bestandverhältnis von sich aus frühzeitig zu beenden, entzogen (VwGH 28.3.1974, 1102/73).

Die in Betracht kommenden Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG könnten nur bei schweren Vertragsverletzungen geltend gemacht werden und setzten ein qualifiziertes Fehlverhalten des Bestandnehmers voraus. Sie seien jeglichem Einfluss des Bestandgebers entzogen und könnten nicht nach Belieben ausgeübt werden. Aus diesen Gründen sei die Möglichkeit einer vorzeitigen einseitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses für die Vermieterin keineswegs gewährleistet (vgl. VwGH 24.03.1994, 1993/16/0133).

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

Die Bestandnehmerin könne den Vertrag unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum 31.12.2025, 31.12.2027 und 31.12.2030 auflösen. Spreche sie die Kündigung nicht zum Termin aus, blieben die Parteien für weitere zwei bzw. drei Jahre gebunden. Diese eingeschränkte Kündigungsmöglichkeit komme einer auflösenden Potestativbedingung gleich, die gemäß § 26 GebG und § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 2 GebG bzw. § 17 Abs. 4 GebG für die Gebührenermittlung unbeachtlich sei (vgl. VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072).

Ab 2031 könne die Bestandnehmerin den Vertrag unter Einhaltung der sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Quartalsletzten kündigen. Der Vertrag ende am 31.12.2035, ohne dass es einer gesonderten Kündigung bedürfe.

Für die vom Kündigungsrecht der Mieterin erfasste Dauer sowie die vom optionsrechtsähnlichen Kündigungsrecht erfassten Zeiträume handle es sich somit um einen Vertrag auf bestimmte Dauer von zehn Jahren (5+2+3 Jahre), für den restlichen Zeitraum um einen Vertrag auf unbestimmte Dauer. Die Gebühr sei daher vom 13-fachen (10 + 3) Jahreswert zu berechnen.

---//---

Mit Schreiben vom 27.01.2023 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und wandte ergänzend ein:

Der dieser Beschwerdevorentscheidung zu Grunde liegende Vertrag, für welchen die gegenständliche Gebühr festgesetzt worden sei, sei in der Beschwerdevorentscheidung nicht genannt. Offenbar beziehe sich die Beschwerdevorentscheidung und die darin vorgenommene Gebührenbemessung auf den Bestandvertrag vom 28.01.2021 zwischen der Bf. und der V-1.

In gegenständlicher Beschwerdevorentscheidung sei die Gebühr für den von der Beschwerde betroffenen Bestandvertrag unter Annahme eines auf bestimmte Dauer abgeschlossenen Bestandsvertrages berechnet worden. Diese bestimmte Dauer werde vom Finanzamt mit einem Zeitraum von zehn Jahren angesetzt. Die Bf. erachte die Berücksichtigung einer bestimmten Vertragsdauer von zehn Jahren für Zwecke der Gebührenbemessung als rechtswidrig und nicht dem gemäß gegenständlichem Vertrag beabsichtigten Bestandverhältnis entsprechend.

Hier zu dürfe sie näher ausführen:

In dem der Gebührenbemessung zu Grunde liegenden Mietvertrag vom 28.01.2021 sei in Punkt IV wie folgt festgehalten:

„Das Mietverhältnis beginnt am 1.1. 2021 und endet am 31.12.2035, ohne dass es einer gesonderten Kündigung bedarf. Unberührt davon finden die Kündigungsbeschränkungen § 30 MRG in der gültigen Fassung und die Auflösungsstatbestände gemäß § 1118 ABGB Anwendung.

Das Mietverhältnis kann vom Mieter erstmals mit Wirkung zum 31. Dezember 2025 und Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. In der Folge kann das Mietverhältnis vom Mieter mit Wirkung zum 31. Dezember 2027 unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. Danach kann das Mietverhältnis vom Mieter mit Wirkung zum 31.12. 2030 unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. In der Folge kann das Mietverhältnis vom Mieter jeweils mit Wirkung zum Ende eines Kalenderquartals unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden.“

Aus dieser Vertragsbestimmung ergebe sich daher:

Der Vermieter könne das Vertragsverhältnis im Zeitraum bis 31.12.2035 unter Anwendung der Kündigungsbestimmungen des § 30 MRG sowie der Auflösungsstatbestände gemäß § 1118 ABGB jederzeit kündigen.

Der Mieter könne das Mietverhältnis erstmals mit Wirkung zum 31.12.2025 unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist aufkündigen. In der Folge könne der Mieter das Mietverhältnis zum 31.12.2027 sowie zum 31.12.2030 jeweils unter Einhaltung der sechsmonatigen Kündigungsfrist aufkündigen. Nach dem 31.12.2030 sei die Kündigungsfrist auch zu jedem anderen Termin jeweils zum Ende eines Kalenderquartals ebenfalls unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist möglich.

Das Finanzamt sei gemäß Begründung in der Beschwerdeentscheidung offenbar der Ansicht, dass die im Vertrag vorgesehenen Kündigungsmöglichkeiten des Mieters zum 31.12.2025, zum 31.12.2027 und zum 31.12.2030 für die Frage der Gebührenbemessung unbeachtlich seien.

Das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des VwGH vom 15.12.2008, 2006/16/0072, betreffe einen Bestandvertrag, in welchem sich die Kündigungsmöglichkeit des Mieters auf einen einmaligen Kündigungstermin erschöpfe. Nur im Falle einer der Mieterin einmalig zur Verfügung stehenden Kündigungsklausel sei gemäß Aussage des VwGH von einer auflösenden Potestativbedingung zu sprechen.

Im gegenständlichen Bestandsvertrag stünden dem Mieter jedoch mehrere Kündigungstermine zur Verfügung. Von einer auflösenden Potestativbedingung könne im gegenständlichen Mietvertrag daher keinesfalls gesprochen werden.

Das Finanzamt habe es unterlassen, Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe im jeweiligen Einzelfall zu prüfen. Diese Kündigungsgründe umfassten von Seite des Vermieters jene in § 30 MRG angeführten, dem Mieter stehe demgegenüber ein schrankenloses Kündigungsrecht zu den im Vertrag angeführten Kündigungsterminen offen.

Im Mietvertrag sei unter Punkt XX 7. ausdrücklich angeführt, dass der Mieter Interesse an der Zumietung weiterer Büroflächen im gegenständlichen Haus habe. Tatsächlich herrsche Einvernehmen zwischen Vermieter und Mieter darüber, dass der Mieter aufgrund stetigen Wachstums seines Betriebes sowie der Anzahl der beschäftigten Personen dauerhaft Bedarf an größeren Büroflächen habe. Sollten in Objekten des Vermieters, welche nach Größe und Ausstattung dem Bedarf des Mieters entsprächen, Freiflächen in den nächsten Jahren verfügbar sein, so sei davon auszugehen, dass das gegenständliche Bestandsverhältnis zugunsten eines neuen Bestandsverhältnisses in einem größeren Bestandsobjekt beendet werde. Dies komme im gegenständlichen Mietvertrag tatsächlich zum Ausdruck. Die Bestimmung unter XX 7. sei vom Finanzamt in der Frage der voraussichtlichen Dauer des Mietverhältnisses und der Wahrscheinlichkeit der Realisierung eines Kündigungsgrundes oder einer einvernehmlichen Beendigung des Vertrages nicht gewürdigt worden.

Das Finanzamt habe es unterlassen, hinsichtlich dieser Frage den Willen der Parteien zu erforschen, wodurch die abgabenbehördliche Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO sowie das Parteiengehör nicht gewahrt worden seien.

Die Bf. beantrage daher die Aufhebung des Bescheides vom 29.06.2021 und die Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG für den Bestandsvertrag vom 28.01.2021 mit € 6.953,63 unter Zugrundelegung einer unbestimmten Vertragsdauer (somit € 19.315,64 x 12 Monate x 3 Jahre = Euro 695.363,04 x 1%).

---//---

Mit Vorlagebericht vom 02.03.2023 nahm das Finanzamt zum Vorlageantrag des Bf. Stellung und führte aus:

Im Vorlageantrag werde vorgebracht, dass gebührenrechtlich unbestimmte Dauer vorliege, weil eine Kündigungsmöglichkeit seitens des Mieters an mehreren Terminen (drei) vereinbart worden sei. Weiters werde vorgebracht, dass das Finanzamt es unterlassen habe, Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe im

jeweiligen Einzelfall zu prüfen – das Finanzamt hätte zudem den Willen der Partei im Hinblick auf Punkt XX 7. des Vertrages erforschen müssen.

Wie bereits in der Beschwerdeverentscheidung ausgeführt worden sei, gehe es um die Frage, ob die in einem Bestandvertrag vereinbarten Kündigungs- und Auflösungsgründe nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit von so umfassender Natur seien, dass ein grundsätzlich auf bestimmte Dauer abgeschlossener Bestandvertrag gebührenrechtlich als Vertrag mit bestimmter oder unbestimmter Dauer anzusehen sei.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bestehe das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Bestandverträge 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 stehe. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstelle, sei eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden müsse (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102).

Ausnahmsweise bestehende Kündigungsmöglichkeiten vermöchten die grundsätzliche Bindung einer Vertragspartei an ein nach dem Vertragsinhalt auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis nicht aufzuheben (vgl. VwGH 17.09.1990, 90/15/0034).

Laut gegenständlichem Vertrag könne die Bestandnehmerin den Vertrag unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum 31.12.2025, 31.12.2027 und 31.12.2030 auflösen. Spreche sie die Kündigung nicht zum Termin aus, blieben die Parteien für weitere zwei bzw. drei Jahre gebunden. Mit anderen Worten könne die Bestandnehmerin erst nach 5 Jahren zu einem bestimmten Termin kündigen, wenn sie dies nicht mache, so sei sie jedenfalls weitere zwei Jahre gebunden. Wenn sie diesen zweiten Kündigungstermin (nach gesamt 7 Jahren) nicht wahrnehme, sei sie für weitere 3 Jahre gebunden. Erst nach 10 Jahren (5 + 2 + 3 Jahre) könne die Bestandnehmerin zwar nicht monatlich, aber zu jedem Quartalsende (dh alle 3 Monate) kündigen.

Die Möglichkeit, nur zu bestimmten einzelnen Terminen, welche mehrere Jahre auseinanderlägen, zu kündigen, bewirke jedenfalls nicht, dass von einer möglichen jederzeitigen Auflösung auszugehen sei. Dabei sei es unerheblich, ob es einen oder mehrere solche Termine gebe – es liege jedenfalls keine schrankenlose und jederzeitige Kündigungsmöglichkeit vor, wodurch ein auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis als ein auf unbestimmte Dauer zu beurteilen wäre.

Ein auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Vertragsverhältnis mit Jahre auseinanderliegenden einzelnen Kündigungsterminen, wie das gegenständliche, sei einem auf bestimmte Dauer abgeschlossenen Vertragsverhältnis mit mehreren Verlängerungsoptionen sehr ähnlich - es handle sich bei beiden Konstellationen im Grunde um eine Aneinanderreihung von bestimmten Dauern, innerhalb derer keine Kündigung möglich sei. In beiden Fällen sei es unerheblich, ob eine oder mehrere Verlängerungen vorgesehen seien.

Der Vollständigkeit halber werde angemerkt, dass der gegenständliche Vertrag grundsätzlich auf die bestimmte Dauer von 15 Jahren abgeschlossen worden sei, das Finanzamt jedoch davon ausgegangen sei, dass ab dem Zeitpunkt, in dem alle drei Monate eine Kündigung möglich sei, gebührenrechtlich unbestimmte Dauer vorliege.

Entgegen dem Vorbringen der Bf. habe das Finanzamt in der Begründung der Beschwerdeentscheidung eine detaillierte inhaltliche Prüfung der vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten vorgenommen. Entgegen dem Vorbringen der Bf. werde in Punkt XX 7. des Vertrages keine Kündigungsmöglichkeit vereinbart. Es sei weiters in diesem Vertragspunkt bloß ein allgemeines Interesse der Bf. an einer Zumietung weiterer Büroflächen festgehalten worden (die Vermieterin werde der Mieterin freiwerdende Büroflächen anbieten). Entgegen dem Vorbringen der Bf. gehe aus diesem Punkt nicht hervor, dass eine Beendigung des gegenständlichen Mietverhältnisses aufgrund eines Austauschs des Mietgegenstandes beabsichtigt werde. Weiters werde diesbezüglich festgehalten, dass der Vertrag – selbst für den Fall, dass so etwas vereinbart worden wäre (was es nicht sei) – laut der gegenständlichen Urkunde bei Freiwerden einer anderen Büroräumlichkeit nicht beendet werden könnte und die Wahrscheinlichkeit, dass ein Tausch des Mietgegenstandes genau nach 5 Jahren, beziehungsweise 7 oder 10 Jahren erfolge, ausgesprochen gering sei, wodurch auch dieses Vorbringen ins Leere gehe.

Auch werde darauf hingewiesen, dass entgegen dem Vorbringen der Bf. der Wille der Partei (außerhalb der Urkunde) nicht zu erforschen gewesen und für die Gebührenbemessung darüber hinaus unbeachtlich sei. Es seien weder die Ermittlungspflicht noch das Parteiengehör verletzt worden.

Maßgeblich für die Bemessung der Gebühr sei ausschließlich der Inhalt der Schrift (VwGH 16.11.1995, 94/16/0057; VwGH 6.10.1994, 92/16/0191). Der wahre, allenfalls vom Urkundeninhalt abweichende Wille der Parteien sei nicht zu erforschen (VwGH 16.11.1995, 94/16/0057). Für die Festsetzung der Gebühr sei der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgeblich (VwGH 15.11.1984, 83/15/0181). Mündlich getroffene (weitere) Verabredungen seien jedoch gebührenrechtlich unbeachtlich. Ebenso unbeachtlich seien andere, nicht aus der Urkunde oder aus einer bezugnehmenden Schrift hervorgehende Tatsachen oder Abreden, wie die Beweggründe, die zur Errichtung der Schrift,

zum Abschluss des Rechtsgeschäftes oder zu einer bestimmten Art oder Formulierung geführt hätten.

Für die Gebührenfestsetzung seien unter Berücksichtigung des Urkundenprinzips andere als im Urkundeninhalt festgehaltene Umstände nicht zu berücksichtigen, auch wenn diese den tatsächlichen Vereinbarungen entsprächen (VwGH 17.3.1986, 84/15/0158). Weiters sei unmaßgeblich, ob die Vereinbarung in weiterer Folge aufrechterhalten und ob und wie sie ausgeführt werde.

Gemäß § 17 Abs. 5 GebG würden die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht aufheben. Damit komme zum Ausdruck, dass die entstandene Gebührenschuld durch nachträgliche Ereignisse, selbst bei nachträglichem Wegfall der vertraglichen Erfüllungspflicht, nicht mehr beseitigt werden könne. Dabei sei gleichgültig, ob die Ausführung des Rechtsgeschäftes stillschweigend oder als Folge einer vertraglichen Abänderung oder Aufhebung unterblieben sei.

Das Finanzamt beantragte, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde als unbegründet abweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 28.01.2021 schlossen die Bf. als Mieterin und die V-1 als Vermieterin einen Mietvertrag über ein Büro in A-1, sowie zwei Lagerräumen befristet auf 15 Jahre vom 01.01.2021 bis 31.12.2035 ab, wobei der Bf. Kündigungsrechte per 31.12.2025, 31.12.2027 und 31.12.2030 und danach zum jeweiligen Quartalsende bis zum Ende der Laufzeit eingeräumt wurden.

Der Mietvertrag lautet auszugsweise:

„IV. 1. Das Mietverhältnis beginnt am 1. Jänner 2021 und endet am 31.12.2035, ohne dass es einer gesonderten Kündigung bedarf. Unberührt davon finden die Kündigungsbeschränkungen nach § 30 MRG in der jeweils gültigen Fassung und die Auflösungsstatbestände gemäß § 1118 ABGB Anwendung.

Das Mietverhältnis kann vom Mieter erstmals mit Wirkung zum 31.12.2025 unter Einhaltung einer 6 monatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. In der Folge kann das Mietverhältnis vom Mieter mit Wirkung zum 31.12.2027 unter Einhaltung einer 6 monatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. Danach kann das Mietverhältnis vom Mieter mit Wirkung zum 31.12.2030 unter Einhaltung einer 6 monatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. In der Folge kann das Mietverhältnis vom Mieter mit Wirkung zum Ende eines

Kalenderquartals unter Einhaltung einer 6 monatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden.“

„XX.7. Der Vermieter ist darüber informiert, dass der Mieter Interesse an der Zumietung weiterer Büroflächen im gegenständlichen Haus hat. Der Vermieter wird dem Mieter frei werdende Büroflächen zur Anmietung, zu den dann üblichen Marktkonditionen, anbieten, wobei der monatliche Hauptmietzins für die potentielle Zumietung den gemäß gegenständlichem Mietvertrag zum Zeitpunkt des Mietanbotes verrechneten Hauptmietzins (ohne etwaige Mietzinsreduktion) nicht unterschreiten darf (diese Orientierung am vertragsgegenständlichen Mietzins gilt nicht für die Mietflächen im Dachgeschoss). Sollte der Mieter Interesse an der Anmietung haben, wird der Mieter dies dem Vermieter binnen 30 Tagen ab Anbotslegung (einlangend beim Vermieter) mittels eingeschriebener Briefsendung bekanntgeben.“

„XXIV. 2. Zum Zwecke der Gebührenbemessung wird festgestellt:

Vertragsdauer: befristet

Bemessungsgrundlage für die Vergebühung unbestimmte Dauer, gem. RZ 703 lt. Gebührenrichtlinien vom 22. Februar 2007, da in Pkt. IV die Anwendung des § 30 MRG vereinbart wurde. Kündigungsrecht siehe Pkt. IV.

Überwiegende Verwendung: Geschäftszwecke

Mietzinsdaten/Monat:

<i>Nettohauptmiete (endgültig, Staffelung):</i>	<i>EUR</i>	<i>13.690,00</i>
<i>Betriebskostenkonto:</i>	<i>EUR</i>	<i>1.396,35</i>
<i>Aufzugskostenkonto:</i>	<i>EUR</i>	<i>49,28</i>
<i>Heizkostenkonto:</i>	<i>EUR</i>	<i>770,00</i>
<i>Sonstige (Neben-)Kosten:</i>	<i>EUR</i>	<i>120,47</i>
<i>Netto:</i>	<i>EUR</i>	<i>16.026,10</i>
<i>UST:</i>	<i>EUR</i>	<i>3.181,13</i>
<i>Gesamtmietzins:</i>	<i>EUR</i>	<i>19.207,23</i>

Mietzinsdaten/Monat Lager 807L:

<i>Nettohauptmiete (endgültig, Staffelung):</i>	<i>EUR</i>	<i>0,00</i>
---	------------	-------------

<i>Betriebskostenkonto:</i>	<i>EUR</i>	<i>31,19</i>
<i>Aufzugskostenkonto:</i>	<i>EUR</i>	<i>3,42</i>
<i>Heizkostenkonto:</i>	<i>EUR</i>	<i>2,00</i>
<i>Netto:</i>	<i>EUR</i>	<i>36,61</i>
<i>UST:</i>	<i>EUR</i>	<i>7,32</i>
<i>Gesamtmietzins:</i>	<i>EUR</i>	<i>43,93</i>

Mietzinsdaten/Monat Lager 808L:

<i>Nettohauptmiete (endgültig, Staffelung):</i>	<i>EUR</i>	<i>0,00</i>
<i>Betriebskostenkonto:</i>	<i>EUR</i>	<i>46,61</i>
<i>Aufzugskostenkonto:</i>	<i>EUR</i>	<i>5,12</i>
<i>Heizkostenkonto:</i>	<i>EUR</i>	<i>2,00</i>
<i>Netto:</i>	<i>EUR</i>	<i>53,73</i>
<i>UST:</i>	<i>EUR</i>	<i>10,75</i>
<i>Gesamtmietzins:</i>	<i>EUR</i>	<i>64,48“</i>

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergab sich insbesondere aus dem vorgelegten Mietvertrag vom 28.01.2021 und wurde im Übrigen auch nicht bestritten.

Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Urkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht, zumal die Bf. kein dem entgegenstehendes Vorbringen erstattet hat.

3. Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG ist für Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im allgemeinen eine Gebühr von 1 v.H. zu entrichten.

Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter

Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß § 17 Abs. 1 GebG 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.

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird gemäß § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

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.

Vertragsdauer

Strittig ist, ob der gegenständliche Mietvertrag auf bestimmte Dauer („befristet“ auf 15 Jahre wie auf Seite 1 festgehalten) oder auf unbestimmte Zeit (nach der Rechtsansicht der Bf., Pkt. XXIV.2.) oder kumuliert sowohl auf bestimmte Zeit (5 Jahre gemäß dem angefochtenen Bescheid bzw. 10 Jahre laut Beschwerdevorentscheidung) als auch auf unbestimmte Zeit (+ 3 Jahre) abgeschlossen wurde.

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

Ein seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist gebührenrechtlich als solcher auf bestimmte Dauer anzusehen, wenn 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 (VwGH 26.5.2021, Ra 2021/16/0027; GebR 2019 Rz 686).

Bei einem nur einseitigen Kündigungsverzicht bleibt der Vertrag nur dann ein solcher auf unbestimmte Dauer, wenn der andere Vertragsteil den Vertrag jederzeit durch Kündigung auflösen kann (GebR 2019 Rz 691).

Zur Kündigungsmöglichkeit der Vermieterin wird festgestellt:

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

Hingegen kommt dem Umstand, dass die Auflösung des Pachtvertrages wegen der in § 1118 ABGB normierten Gründe eingeräumt wurde, kein Gewicht in der Frage der Bindung der Vertragsparteien auf bestimmte Zeit zu (vgl. VwGH 29.6.1992, 91/15/0040, und VwGH 24.3.1994, 93/16/0133).

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

§ 30 Mietrechtsgesetz (MRG) bestimmt Folgendes:

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

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

- 1. der Mieter trotz einer nach dem Eintritt der Fälligkeit erfolgten Mahnung mit der Bezahlung des Mietzinses über die übliche oder ihm bisher zugestandene Frist hinaus, mindestens aber acht Tage im Rückstand ist;*
- 2. der Mieter, dessen vereinbarter Mietzins ganz oder teilweise in eigenen Dienstleistungen besteht, die bedungenen Dienste vertragswidrig verweigert;*
- 3. der Mieter vom Mietgegenstand einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, namentlich den Mietgegenstand in arger Weise vernachlässigt oder durch sein rücksichtsloses, anstößiges oder sonst grob ungehöriges Verhalten den Mitbewohnern das Zusammenwohnen verleidet oder sich gegenüber dem Vermieter oder einer im Haus wohnenden Person einer mit Strafe bedrohten Handlung gegen das Eigentum, die Sittlichkeit oder die körperliche Sicherheit schuldig macht, sofern es sich nicht um Fälle handelt, die nach den Umständen als geringfügig zu bezeichnen sind; dem Verhalten des Mieters steht, soweit er es unterließ, die ihm mögliche Abhilfe zu schaffen, das Verhalten seines Ehegatten und der anderen mit ihm zusammenwohnenden Familienangehörigen sowie der von ihm sonst in die gemieteten Räume aufgenommenen Personen gleich;*
- 4. der Mieter den Mietgegenstand mit oder ohne Beistellung von Einrichtungsgegenständen ganz weitergegeben hat und ihn offenbar in naher Zeit nicht für sich oder die eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) dringend benötigt oder, wenngleich auch nur teilweise, durch Überlassung an einen Dritten gegen eine im*

Vergleich zu dem von ihm zu entrichtenden Mietzins und etwaigen eigenen Leistungen an den Dritten unverhältnismäßig hohe Gegenleistung verwertet. Die teilweise Weitergabe einer Wohnung kommt einer gänzlichen Weitergabe gleich, wenn die nicht weitergegebenen Teile der Wohnung nicht zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen regelmäßig verwendet werden;

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

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

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

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

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

10. der Vermieter den Mietgegenstand, der schon vor der Kündigung zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten des eigenen Betriebes bestimmt war, für diesen Zweck dringend benötigt;

11. ein dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehöriger Mietgegenstand auf eine Art verwendet werden soll, die in höherem Maß den Interessen der Verwaltung dient als die gegenwärtige Verwendung, und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

12. bei Untermietverhältnissen durch die Fortsetzung der Untermiete wichtige Interessendes Untervermieters verletzt würden, namentlich wenn der Untervermieter den Mietgegenstand für sich selbst oder für nahe Angehörige dringend benötigt oder wenn ihm nach den Umständen die Aufrechterhaltung der Wohnungsgemeinschaft mit dem Untermieter billigerweise nicht zugemutet werden kann;

13. ein im Mietvertrag schriftlich als Kündigungsgrund vereinbarter Umstand eintritt, der in Bezug auf die Kündigung oder die Auflösung des Mietverhältnisses für den Vermieter(Untervermieter), für seine nahen Angehörigen (§ 14 Abs. 3) oder für das Unternehmen, für das der Vermieter (Untervermieter) allein oder in Gemeinschaft mit anderen Personenvertretungsbefugt ist, als wichtig und bedeutsam anzusehen ist;

14. die ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses, in dem sich der Mietgegenstand befindet, aus den Hauptmietzinsen einschließlich der zur Deckung eines erhöhten Erhaltungsaufwandes zulässigen erhöhten Hauptmietzinse weder derzeit, noch auf Dauer sichergestellt werden kann, die baubehördliche Bewilligung zur Abtragung des Miethauses erteilt worden ist und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

15. ein Miethaus ganz oder in dem Teil, in dem sich der Mietgegenstand befindet, abgetragen oder umgebaut werden soll, mit dem Abbruch (Umbau) die Errichtung eines neuen (geänderten)Baues sichergestellt ist, die Bezirksverwaltungsbehörde auf Antrag des Bauwerbers mit Bescheid erkannt hat, dass selbst unter Berücksichtigung schutzwürdiger Interessender bisherigen Mieter der geplante Neubau (Umbau) aus Verkehrsrücksichten, zu Assanierungszwecken, zur Vermehrung der Wohnungen, die zur Beseitigung oder Milderung eines im Ortsgebiet bestehenden quantitativen Wohnungsbedarfes oder eines qualitativen Wohnfehlbestandes geeignet sind, oder aus anderen Gründen im öffentlichen Interesse liegt und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

16. der Hauptmieter einer Wohnung der Ausstattungskategorie "D" weder bereit ist, eine vom Vermieter im Sinn des § 4 Abs. 4 angebotene Standardverbesserung zuzulassen, noch die angebotene Standardverbesserung selbst durchzuführen, und dem Mieter Ersatz beschafft wird.

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

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

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

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

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

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

Die als besondere Kündigungsgründe im Vertrag unter Punkt 21. festgelegten Auflösungsgründe ergeben sich ebenso wie die Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 Z 1, 3, 4, und 7 MRG aus der Verletzung von Vertragspflichten bzw. qualifiziertem Fehlverhalten des anderen Vertragspartners, womit die Kündigungsrechte von der Verpächterin nicht nach Belieben ausgeübt werden können und vielmehr jeglichem Einfluss ihrerseits entzogen sind.

Der gegenständliche Bestandvertrag hat ein Büro samt zwei Lagerräumen zum Gegenstand und handelt es sich bei der Bestandgeberin um eine juristische Person, bei der eine Kündigung wegen Eigenbedarf nach § 30 Abs. 2 Z 9 MRG nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes voraussetzen würde, dass die juristische Person die von ihr vermieteten Räumlichkeiten zur Erfüllung ihres Zweckes, also für ihren Betrieb, dringend benötigt (vgl. BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015, mit Judikaturhinweisen).

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

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

Nach dem Gesamtbild sind die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist.

Zur Kündigungsmöglichkeit der Bf. als Mieterin wird festgestellt:

Im gegenständlichen Fall wurde der Bf. erstmals zum 31.12.2025, danach zum 31.12.2027 und zum 31.12.2030, daher nach 5, 7 und 10 Jahren ab Vertragsbeginn 01.01.2021, sowie ab dem letztgenannten Zeitpunkt bis zum Vertragsende 31.12.2035 mit Wirksamkeit jeweils zum Quartalsende die Möglichkeit eingeräumt, den Mietvertrag (ohne Angabe von Gründen) zu kündigen.

Spricht die Bf. die Kündigung nicht zu einem dieser definierten Termine (mit Ausnahme der quartalsmäßigen Kündigungsmöglichkeiten) aus, bleibt sie für weitere Jahre an den Vertrag gebunden. Diese eingeschränkten Kündigungsmöglichkeiten sind als auflösende Potestativbedingungen zu sehen, die gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 2. Satz GebG bzw. § 17 Abs. 4 GebG für die Gebührenermittlung unbeachtlich sind (vgl. VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072).

Die Möglichkeit, nur zu bestimmten einzelnen Terminen, welche mehrere Jahre auseinanderliegen, zu kündigen, bewirkt jedenfalls nicht, dass von einer möglichen jederzeitigen Auflösung auszugehen ist.

Diese Rechtsfolgen treffen auf die folgenden Bindungsfristen zu, wodurch sich eine bestimmte Vertragsdauer von insgesamt 10 Jahren ergibt:

31.01.2021 – 31.12.2025	5 Jahre
01.01.2026 – 31.12.2027	2 Jahre
01.01.2028 – 31.12.2030	3 Jahre

Aus dem Verweis der Bf. auf Punkt XX 7. des Mietvertrages lässt sich nichts gewinnen, weil darin keine Kündigungsmöglichkeit vereinbart wurde und dadurch eine Kündigung nach Punkt IV. auch nicht wahrscheinlich wird, da die Bf. in diesem Punkt lediglich ihr Interesse an der Zumietung weiterer Büroflächen bekundet, nicht aber die Absicht, das gegenständliche Mietobjekt in diesem Fall aufzugeben.

Auf die zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 02.03.2023 hinsichtlich der Unbeachtlichkeit der Erforschung des Parteiwillens und der alleinigen Berücksichtigung des Urkundeninhaltes sowie des Umstandes, dass gemäß § 17 Abs. 5 GebG die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht aufgehoben wird, wird verwiesen.

Hingegen konnten die danach vereinbarten Kündigungsfristen zum jeweiligen Quartalsende in Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als schrankenlose Auflösungsmöglichkeit eingestuft werden (vgl. VwGH 12.11.1997, 97/16/0038; VwGH 12.11.1997, 97/16/0027), weshalb an die bestimmte Vertragsdauer von 10 Jahren eine unbestimmte Vertragsdauer von 3 Jahren anschließt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind beide Vertragsteile zunächst auf eine bestimmte Vertragsdauer gebunden und ist anschließend die Vertragsdauer unbestimmt, weil danach zumindest die Mieterin berechtigt ist, den Vertrag einseitig und ohne Vorliegen irgendeines besonderen Grundes im Wege einer Kündigung zur Auflösung zu bringen. Im Sinne der zu solchen Vertragsgestaltungen vorliegenden Judikatur durfte demnach die Abgabenbehörde frei von Rechtsirrtum die Kombination einer zunächst bestimmten Vertragsdauer mit einer daran anschließenden unbestimmten Vertragsdauer annehmen (VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149).

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

Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

Die Bestanddauer beträgt im vorliegenden Fall daher:

Bestimmte Dauer	10 Jahre
Unbestimmte Dauer	3 Jahre
Gesamt	13 Jahre

Bemessungsgrundlage/Ermittlung der Gebühr

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

Wird in einem Bestandvertrag zwischen dem Bestandgeber und dem Bestandnehmer vereinbart, dass der Bestandnehmer dem Bestandgeber die auf den Bestandzins entfallende Umsatzsteuer zu ersetzen hat, so ist diese Abgabe Teil der Bemessungsgrundlage und unterliegt der Rechtsgeschäftsgebühr (VwGH 22.12.1976, 2163/74; VwGH 1.10.2001, 2001/16/0312).

Der im Mietvertrag enthaltenen Bewertung kann grundsätzlich gefolgt werden, allerdings war der Rechenfehler bei der Ermittlung der Umsatzsteuer des Gesamtmietzinses des Büros richtigzustellen:

<i>Nettohauptmiete (endgültig, Staffelung):</i>	<i>EUR</i>	<i>13.690,00</i>
<i>Betriebskostenkonto:</i>	<i>EUR</i>	<i>1.396,35</i>
<i>Aufzugskostenkonto Lift 1:</i>	<i>EUR</i>	<i>49,28</i>
<i>Aufzugskostenkonto Lift 2:</i>	<i>EUR</i>	<i>38,33</i>
<i>Heizkostenkonto:</i>	<i>EUR</i>	<i>770,00</i>
<i>Sonstige (Neben-)Kosten:</i>	<i>EUR</i>	<i>82,14</i>
<i>Netto:</i>	<i>EUR</i>	<i>16.026,10</i>
<i>UST:</i>	<i>EUR</i>	<i><u>3.205,22</u></i>
<i>Gesamtmietzins Büro:</i>	<i>EUR</i>	<i>19.231,32</i>

Daraus ergibt sich ein monatlicher Gesamtmietzins von:

<i>Gesamtmietzins Büro:</i>	<i>EUR</i>	<i>19.231,32</i>
<i>Gesamtmietzins Lager Top 7:</i>	<i>EUR</i>	<i>43,93</i>
<i>Gesamtmietzins Lager Top 8:</i>	<i>EUR</i>	<i><u>64,48</u></i>
<i>Summe:</i>	<i>EUR</i>	<i>19.339,73</i>

Ermittlung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG:

<i>Gesamtmietzins/Jahr:</i>	<i>EUR</i>	<i>232.076,76</i>
-----------------------------	------------	-------------------

<i>x bestimmte und unbestimmte Vertragsdauer von insgesamt 13 Jahren:</i>	<i>EUR</i>	<i>3.016.997,88</i>
<i>x 1% Gebühr:</i>	<i>EUR</i>	<i>30.169,98</i>

Gemäß § 279 Abs. 1 2. Satz 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 Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Grenzen der Abänderungsbefugnis ergeben sich nicht aus den Beschwerdepunkten und besteht bei der Abänderung des angefochtenen Bescheides kein Verböserungsverbot (siehe *Ritz*, BAO⁶, § 279 Tz 13 und 17).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des VwGH bzw. ergibt sich bereits aus dem Gesetz.

Wien, am 4. Mai 2023