

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Ilse Rauhofer, die Richterin ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***L1*** und KR ***L2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 13. September 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten vom 14. Juli 2021, ***ErfNr***, ***StNr***, mit dem der Antrag gemäß § 201 BAO vom 14.12.2020 auf Festsetzung der Bestandvertragsgebühr für den Mietvertrag vom 29.02.2016 mit der ***STADT***, abgewiesen wurde, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. November 2024 in Anwesenheit des Schriftführers ***4*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Offenlegung einer verspäteten Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr für Mietvertrag vom 29.2.2016 - Antrag gemäß § 201 BAO vom 14.12.2020

Mit Schreiben vom **14.12.2020** wurde namens und im Auftrag der ***Bf1*** (kurz Bf.) dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) die verspätete Selbstberechnung einer Bestandvertragsgebühr iSd § 33 TP 5 GebG für den Mietvertrag vom 29.2.2016 wie folgt offengelegt:

„1. Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der Umstände Mietvertrag:

- **Mietvertrag:** Die *****Bf1***** hat (als Vermieterin) mit der *****STADT***** (als Mieterin, vertreten durch *****1*****) am 29.02.2016 einen Mietvertrag über die Vermietung von Räumlichkeiten zum Betrieb einer Schule abgeschlossen (siehe Beilage 1).

- **Zuschlagserteilung:** Dem Abschluss des Mietvertrags ging ein Vergabeverfahren voraus. Die mit Schreiben vom 29. Februar 2016 (von der *****2*** Rechtsanwalt GmbH** als bevollmächtigte Vertreterin der *****STADT*****) erfolgte Zuschlagserteilung gemäß § 2 Z 50 BVergG ist die an den Bieter abgegebene Erklärung, sein Angebot anzunehmen. Gemäß § 145 Abs 1 BVergG bedarf es für den Vertragsabschluss der schriftlichen Verständigung des Bieters über die Annahme seines Angebots. Die Zuschlagserteilung vom 29. Februar 2019 ist daher als ein Gebührenpflicht auslösendes schriftliches Annahmeschreiben iSd § 15 Abs 2 GebG anzusehen.

- **Verfehlung:** Da der eigentliche Mietvertrag nicht unterschrieben und auch die Zuschlagserteilung nur von (einem Vertreter) einer Vertragspartei unterzeichnet wurde, hat die *****Bf1***** übersehen, dass gemäß § 16 Abs 4 iVm § 33 TP 5 GebG eine Gebührenschuld entstanden ist. Aus diesem Grund erfolgte auch die gemäß § 33 TP 5 Abs 5 GebG erforderliche Selbstberechnung und Entrichtung der Gebühr bis zum 15. Tag des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats nicht.

2. Berechnung und Entrichtung der Gebühr

- **Vertragsdauer:** Der Vertrag wurde grundsätzlich auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Beiden Vertragsparteien steht jedoch die Möglichkeit offen, das Mietverhältnis jährlich - unter Einhaltung einer 12-monatigen Kündigungsfrist - zu kündigen. Vermieterseitig bedarf es dafür allerdings eines wichtigen Grundes. Die Mieterin verzichtet wiederum für die Dauer von 25 Jahren auf die Ausübung des Kündigungsrechts. Vor diesem Hintergrund liegt einerseits eine (durch den Kündigungsverzicht bedingte) bestimmte Vertragslaufzeit von 25 Jahren und andererseits ein daran anschließendes Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer vor.

- **Vervielfacher:** Als Bemessungsgrundlage für die bestimmte Vertragslaufzeit ist der Höchstbetrag des 18-fachen Jahreswerts iSd § 33 TP 5 Abs 3 GebG heranzuziehen. Durch die daran anschließende unbestimmte Vertragslaufzeit erhöht sich die Bemessungsgrundlage nach Ansicht der Finanzverwaltung zusätzlich um den dreifachen Jahreswerts. Nach der Verwaltungspraxis hat daher die Vergebühnung auf Basis des 21-fachen Jahreswerts zu erfolgen.

- **Jahreswert:** Zur Berechnung des Jahreswerts ist die monatliche Miete iHv EUR 175.162,27 heranzuziehen. Daraus ergibt sich ein Jahreswert von EUR 2.101.947,24. Die im Mietvertrag enthaltene Wertsicherungsklausel ist unberücksichtigt zu lassen.

- **Gebühr:** Unter Berücksichtigung des Vervielfachers und des Jahreswerts ergibt sich eine Bemessungsgrundlage iHv EUR 44.140.892,04. Die Gebühr beträgt gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG im Allgemeinen 1 v.H. der Bemessungsgrundlage. Somit kommt es zu einer Gebührenschild iHv EUR 441.408,92.

Entrichtung: Der Betrag von EUR 441.408,92 wird von der ***Bf1*** innerhalb eines Monats nach dem Tag dieses Schreibens an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel überwiesen.

Abschließend beantragte die Bf. die selbst berechnete Abgabenschuld gemäß § 201 Abs 1 iVm Abs 3 BAO bescheidmäßig festzusetzen.

Dem Schriftsatz wurden als Beilagen angeschlossen

- der (nicht unterzeichnete) Mietvertrag in der „Endfassung vom 29.2.2016“,
- das an die Bf. adressierte Schreiben und von der ***2*** Rechtsanwalt GmbH als bevollmächtigte Vertreterin der ***STADT*** unterzeichnete Schreiben über die Zuschlagserteilung vom 29. Februar 2016 sowie
- Formular „Geb1“.

Abweisungsbescheid vom 14.7.2021 zu *ErfNr*****

Mit **Bescheid vom 14.7.2021** wies das FA den Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO vom 14.12.2020 ab. Das Finanzamt begründete dies wie folgt:

„Gemäß § 201 Abs. 1 BAO hat nach Maßgabe des § 201 Abs. 3 BAO eine Festsetzung der Abgabe mittels Bescheid zu erfolgen, wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist und der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht wurde.

Im vorliegenden Fall wurde die Gebühr selbstberechnet von einer Bemessungsgrundlage wie folgt:

*Monatsmiete € 175.162,27 laut Schreiben der ***2*** Rechtsanwalt GmbH vom 29.02.2016 und Laufzeit 25 Jahre + unbestimmte Dauer laut Punkt IV des Mietvertrages.*

Daher: € 175.162,27 x 12 x (18 + 3) = 44.140.892,04.

Davon 1% = 441.408,92 Gebühr gem. § 33 TP 5 GebG.

Da sich die Selbstberechnung der Gebühr als richtig erwies, war der Antrag abzuweisen.“

Beschwerde

Nach Fristerstreckung brachte die Bf. am 13.9.2021 Beschwerde gegen den Bescheid vom 14.07.2021 ein. Beantragt wurde den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass die Gebühr nach § 33 TP 5 Abs 1 GebG 1957 nur auf Basis des 18-fachen Jahreswertes als

Bemessungsgrundlage ($175.162,27 \times 12 \times 18 = 37.835.050,32$) festgesetzt werde, sohin in Höhe von EUR 378.350,50, (in eventuelle jedenfalls mit einem geringeren Betrag als mit EUR 441.408,92). Weiters wurde die Entscheidung durch einen Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Begründung lautet wie folgt:

„§ 33 TP 5 GebG hat die Vergebühung auf Basis des Werts eines Bestandvertrages, soweit er als einheitliches Rechtsgeschäft in Form von wiederkehrenden Leistungen abgeschlossen wurde, zum Gegenstand. Der Wert des Bestandvertrages ist letztlich der Gesamtwert der wiederkehrenden Leistungen. Sieht der Bestandvertrag eine (oder mehrere) bestimmte Vertragsdauer(n) vor, erfolgt die Bemessung auf Basis des entsprechend vielfachen Jahreswertes. Sieht der Bestandvertrag zunächst eine bestimmte Vertragsdauer vor und geht im Anschluss in eine unbestimmte Vertragsdauer über, erfolgt eine Wertung als Vertrag mit bestimmter Vertragsdauer und für die anschließende unbestimmte Laufzeit als Vertrag mit unbestimmter Vertragsdauer. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich somit aus der Addition des vielfachen Jahreswertes über die bestimmte Vertragsdauer mit dem dreifachen Jahreswert über die unbestimmte Vertragsdauer. Höchstbemessungsgrundlage ist wiederum der 18-fache Jahreswert (§ 33 TP 5 Abs 3 GebG).

Bewertungsgegenstand ist stets der einzelne Bestandvertrag als das abgeschlossene und beurkundete Rechtsgeschäft⁵, was auch dann gilt, wenn der Vertrag mehrere aufeinanderfolgende bestimmte Vertragsdauern vorsieht (etwa wie es bei Verlängerungsoptionen der Fall ist) oder eben von einer bestimmten in eine unbestimmte Vertragsdauer übergeht. Einer neuerlichen Willenseinigung beider Vertragsparteien über die Vertragsverlängerung bedarf es auch im Fall eines Übergangs von der bestimmten in die unbestimmte Vertragsdauer nicht; vielmehr liegt auch in diesem Fall eben bloß die Verlängerung der ursprünglich bestimmten in eine unbestimmte Vertragsdauer vor.

Eine von der Bestimmtheit der Vertragsdauer abhängige Aufteilung in zwei Rechtsgeschäfte für Zwecke der Gebührenbemessung ist in § 33 TP 5 GebG somit nicht vorgesehen. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 33 TP 5 GebG. Die in der Rechtsprechung (richtigerweise) erfolgende Wertung als Vertrag mit bestimmter und anschließender unbestimmter Vertragsdauer hat ausschließlich für die Bewertung eines (im Sinne von einzelnen) Rechtsgeschäfts Geltung, führt jedoch nicht dazu, dass ein einzelnes Rechtsgeschäft in zwei oder mehrere Rechtsgeschäfte gewissermaßen „aufgespalten“ wird.

Gleiches gilt im Übrigen nach § 15 Abs 1 BewG, welcher § 33 TP 5 GebG als allgemeiner Bewertungsgrundsatz für wiederkehrende Leistungen programmatisch zu Grunde liegt und wie § 33 TP 5 Abs 3 GebG eine Maximalgrenze iHd 18-fachen Jahreswertes vorsieht. § 33 TP 5 Abs 3 GebG sieht hierzu als lex specialis⁹ lediglich eine Bemessungsgrundlage über das Vielfache des Jahreswertes, sowie bei Verträgen über bestimmter Vertragsdauer eine kleinere Höchstbemessungsgrundlage in Höhe des dreifachen Jahreswertes vor, ist aber genauso wie § 15 Abs 1 BewG auf den 18-fachen Jahreswert beschränkt (§ 33 TP 5 Abs 3 GebG). Die Begrenzung der Bewertung des Rechtsgeschäftes auf das 18-fache ist somit auch kein gebührenrechtliches Spezifikum,

sondern ist durchaus auch Ausfluss der generellen Bewertungsnorm des § 15 Abs 1 und Abs 2 BewG für wiederkehrende Leistungen.

Es ist daher nur konsequent, dass die in § 33 TP 5 Abs 3 GebG vorgesehene Höchstbemessungsgrundlage iHd 18-fachen Jahreswertes sich nur auf einen einzelnen Bestandvertrag beziehen kann; zumal der Beschränkung auf das 18-fache ohnedies nur ein klarstellender Charakter beizumessen ist.

Die belangte Behörde geht daher unrichtig davon aus, dass für den Zeitraum der vermeintlich bestimmten Vertragsdauer (von 25 Jahren) die Gebühr auf Basis des Entgelts für 18 Jahre zu bemessen ist und aufgrund der daran folgenden unbestimmten Vertragsdauer zusätzlich die Gebühr auf Basis des 3-fachen Jahreswertes anfällt. In Summe ergibt sich laut belangter Behörde somit eine Bemessungsgrundlage von 21 Jahren. Es liegt dennoch unzweifelhaft nur ein einziger Bestandvertrag vor. Ein solcher kann nach den Regeln des GebG und BewG nur maximal auf Basis des 18-fachen Jahreswerts vergütet werden. Diese Ansicht deckt sich mit der Judikatur des VwGH.

Die Frage der Höchstbemessungsgrundlage wird offensichtlich uneinheitlich behandelt. Obwohl bei älteren Entscheidungen in diesem Zusammenhang seitens der Finanzverwaltung vielfach der 18-fache Jahreswert als Höchstbemessungsgrundlage herangezogen wurde und das BFG auch in einem jüngeren Erkenntnis die vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel angesetzte Bemessungsgrundlage des 18-fachen Jahreswertes explizit als rechtens erachtet hat, obwohl das BFG eine abweichende Rechtsmeinung und somit den 21-fachen Jahreswert als Bemessungsgrundlage festlegen hätte können, haben die Finanzbehörden ihre Rechtsmeinung in der jüngeren Vergangenheit geändert. Die von den Finanzbehörden neuerdings vertretene Rechtsmeinung, dass der 21-fache Jahreswert als maximale Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist, erscheint jedoch vor dem Hintergrund der gleichbleibenden gesetzlichen Grundlagen nicht nachvollziehbar. Dies auch im Hinblick auf ein jüngeres BFG Erkenntnis, bei dem das Gericht die 21-fache Bemessungsgrundlage bestätigt hat und sich dabei auf die Ausführungen in Arnold/Arnold Rechtsgebühren⁹ (2011), § 33 TP 5 Tz 24 beruft. Wie oben schon beschrieben, gehen die Ausführungen von Arnold jedoch fehl, da sich aus dem darin zitierten Erkenntnis eine dementsprechende Rechtsansicht gerade nicht ableiten lässt und somit wäre richtigerweise die 18-fache Bemessungsgrundlage als Höchstwert der Gebührenberechnung zugrunde zu legen gewesen. In der jüngeren Literatur, unter anderem in Twardosz, GebG7-00, § 33 TP 5 GebG, wird nunmehr auch insbesondere die Meinung vertreten, dass die 18-fache Bemessungsgrundlage jedenfalls die Höchstbemessungsgrundlage für die Bestandvertrags gebühr darstellt.

Konsequent weitergedacht würde die Sichtweise der belangten Behörde im Übrigen zum Ergebnis führen, dass der gegenständliche Bestandvertrag, einer höheren Gebühr unterzogen wäre als ein immerwährender Bestandvertrag, dessen Gebührenbemessung gleichfalls mit dem 18-fachen Jahreswert begrenzt wäre. Dieses Ergebnis stünde keinesfalls in Einklang mit dem Gesetz und wäre geradezu absurd.“

BVE

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 19.01.2022 mit folgender Begründung abgewiesen:

„Zur Berechnung der Bemessungsgrundlage der Gebühr von Bestandsverträgen sind gemäß § 33 TP 5 Abs 3 GebG 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. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind nicht nur Verträge auf unbestimmte oder bestimmte Dauer möglich, sondern auch eine Kombination davon (vgl VwGH 19.02.1998, 95/16/0281). Es handelt sich dabei nicht um eine Aufteilung in zwei Rechtsgeschäfte, sondern es 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. Daher sind in die Bemessungsgrundlage die Jahresentgelte, die während der bestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses zu entrichten sind, vermehrt um das Dreifache des Jahresentgelts für die unbestimmte Dauer einzubeziehen. Es kann daher zu einer Bemessungsgrundlage von maximal des 21-fachen des Jahreswertes kommen.“

Vorlageantrag

Im Vorlageantrag wurde auf die Begründung der Beschwerde verwiesen.

Vorlage der Beschwerden an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 2.6.2022 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Beweisaufnahme durch das BFG

Von der zuständigen Berichterstatterin wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Aktenteile und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Aussetzung des Beschwerdeverfahrens

Mit Beschluss vom 22.12.2022 wurde die Entscheidung in der gegenständlichen Beschwerdesache gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahrens (Revision zu BFG 08.04.2022, RV/7100987/2020) ausgesetzt, da der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob bei einer bestimmten Vertragsdauer von mehr als 18 Jahren die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr mit dem 18-fachen Jahreswert begrenzt ist oder ob für die anschließende unbestimmten Dauer zusätzlich noch der 3-fache Jahreswert und somit insgesamt der 21-fache Jahreswert heranzuziehen ist, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache ist.

Nach Beendigung des Revisionsverfahrens gegen die Entscheidung BFG 08.04.2022, RV/7100987/2020 durch den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.08.2024, Ra 2022/16/0042 wurde das Beschwerdeverfahren gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt und beiden Parteien mit Beschluss vom 25.9.2024 die Gelegenheit für die Einbringung einer allfälligen Stellungnahme bis zum 31.10.2024 eingeräumt.

Stellungnahme der Bf. vom 21.10.2024

Die Bf. brachte am 21.10.2024 eine Stellungnahme ein, die mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung ans FA weitergeleitet wurde.

Die Bf. merkte zum Beschluss VwGH 29.8.2024, Ra 2022/16/0042 an, dass der VwGH die a.o. Revision zurückgewiesen habe, da laut seiner Auffassung die Revision nicht von der Lösung einer grundsätzlichen Frage abgehängt hat. Dies bedeute, dass der VwGH keine inhaltliche Behandlung der Revision vorgenommen hat. Dennoch habe der VwGH zur Frage gebührenrechtlich relevanten Dauer Aussagen getätigt, die auch für den gegenständlichen Revisionsfall relevant seien. In Rz 37 verweise der VwGH auf das Erkenntnis des VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169, 0170 und werde dadurch die von der Bf. vertretene Auffassung, dass die in § 33 TP 5 Abs 3 GebG vorgesehene Höchstbemessungsgrundlage iHd 18-fachen Jahreswertes korrekt sei, bestätigt.

Mündliche Verhandlung

In der am 26.11.2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung berichtete die Vorsitzende (= Berichterstatterin) über den bisherigen Verfahrensablauf und den Sachverhalt unter Hinweis auf die den Verfahrensparteien und den Beisitzern ausgehändigte Beilage ./1 zur Niederschrift.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum vorgetragenen Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, antworteten

Stb: *„Zum Sachverhalt gibt es von mir keine Ergänzungen.“*

FA: *„Auch vom FA gibt es zum Sachverhalt keine Ergänzungen.“*

Zur rechtlichen Beurteilung verwiesen die Parteien auf die bisherigen Schriftsätze und ergänzten:

Stb: *„Aus der Aussage in TZ 37 der Entscheidung des VwGH vom 29.8.2024 Ra 2022/16/0042 sind wir der Auffassung, dass der VwGH beim vergleichbaren Fall, dh bei einer Kombination von bestimmter Vertragsdauer von insgesamt 35 Jahren und eines grundsätzlich auf unbeschränkte Zeit abgeschlossenen Vertrages die Auffassung vertritt, dass er den 18-fachen Jahreswert der Leistungen als rechtsrichtig sieht. Wobei die Formulierung „rechtsrichtig“ vom VwGH als*

„nichtrechtswidrig“ bezeichnet wurde. Nur das kann sich aus einer Wortinterpretation ergeben. Dieselbe Formulierung hat der VwGH wörtlich im Erkenntnis vom 16.10.2014, 2011/16/0169 bis 0170 ausgesprochen.“

FA: *„Im Erkenntnis vom Jahr 2014 ging es nicht um bestimmte und unbestimmte Zeit, sondern um die Frage bestimmte oder unbestimmte Zeit. Im BFG Erkenntnis vom 4.12.2019 RV/7102148/2018 wird 18+3 bestätigt.“*

Nach dem von der Vorsitzenden festgehalten wurde, dass die Parteien keine weiteren Fragen und Beweisanträge mehr stellen, erfolgten die Schussanträge.

Die Vertretung des Finanzamtes beantragte die Abweisung der Beschwerde

Die steuerliche Vertretung beantragte der Beschwerde Folge zu geben und die Bemessung mit dem 18-fachen Jahreswert vorzunehmen.

Die Vorsitzende verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 29.2.2016 wurde zwischen der **Bf1** (kurz Bf) als Vermieterin und der **STADT**, vertreten durch **1** - **2**, als Mieterin (**STADT**) nach Durchführung eines Vergabeverfahrens ein Mietvertrag über das Mietobjekt „Ganztagesvolksschule **3**“ abgeschlossen.

Die maßgebliche Vertragsurkunde ist das an die Bf. adressierte Schreiben und von der **2** Rechtsanwalt GmbH als bevollmächtigte Vertreterin der **STADT** unterzeichnete Schreiben über die Zuschlagserteilung vom 29. Februar 2016, der als Beilage der (nicht unterzeichnete) Mietvertrag in der „Endfassung vom 29.2.2016“ angeschlossen wurde.

Die Vertragsurkunde enthält zur Bestanddauer im Punkt IV folgende Regelung:

“(1) Das Bestandverhältnis beginnt mit Übergabe des Mietobjekts gemäß Punkt III oben und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

(2) Beide Vertragsparteien sind berechtigt, das Bestandverhältnis unter Einhaltung einer 12-monatigen Kündigungsfrist zum Ablauf jeweils des 31. August zu kündigen; der Vermieter jedoch nur aus einem wichtigen Kündigungsgrund im Sinn des Vollenwendungsbereichs des Mietrechtsgesetzes (MRG) in der jeweils geltenden Fassung.

(3) Der Mieter verzichtet seinerseits für die Vertragsdauer von 25 Jahren ab Beginn des Bestandverhältnisses auf die Ausübung seines Kündigungsrechts. Der Mieter ist sohin berechtigt, das Bestandverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten frühestens zum Ablauf des vollen 300-sten Kalendermonats nach Übergabe zu kündigen. Somit ist der Mieter berechtigt, den Mietvertrag deutlich vor Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Mietobjekts zu kündigen.

(4) Der Kündigungsverzicht des Mieters gilt nicht für das Recht, das Bestandverhältnis aus wichtigem Grund (insbesondere gem §1117 ABGB) jederzeit und ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist zu kündigen. Das Kündigungsrecht aus wichtigem Grund umfasst auch das Recht zur Teilkündigung einzelner Dienstleistungen des Vermieters (zB FM-Betreuung als Ganzes oder Teile der FM-Betreuung). Die Teilkündigung einzelner Räume ist ausgeschlossen.

(5) Vor der Kündigung aus wichtigem Grund gem Abs (2) bzw Abs (4) oben ist der andere Vertragspartner schriftlich und unter Setzung einer angemessenen Frist aufzufordern, den wichtigen Grund zu beseitigen.

(6) Bei einer Beendigung des Vertrags ist der Mieter nicht verpflichtet, dem Vermieter Schulden des Vermieters im Zusammenhang mit dem Mietobjekt (zB Finanzierungskosten) zu ersetzen.“

Unter Punkt X „Allgemeine Vertragsbestimmungen“ wurde wie folgt vereinbart

„(1) Sollte der Vermieter das Mietobjekt veräußern, so wird hiermit eine volle Vertragsübernahme vereinbart, das bedeutet, dass der Rechtsnachfolger des Vermieters in sämtliche Rechte und Pflichten dieses Mietvertrags auf Seiten des Vermieters eintritt. Der Vermieter ist verpflichtet, seinem Rechtsnachfolger den gegenständlichen Mietvertrag zur Kenntnis zu bringen und bei sonstigem Schadenersatz alle Rechte und Pflichten, wie insbesondere die Vereinbarungen über die Vertragsdauer, die Kündigungsbestimmungen und die Entgeltbestimmungen an diesen zu übertragen.“

Punkt XI „Vertragsübernahme“ lautet wie folgt:

*„Der Vermieter ist berechtigt, seine Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag durch einseitige Erklärung im Wege der Vertragsübernahme einmal auf ein mit der *** konzernverbundenes Unternehmen (im Sinn einer Vollkonsolidierung gem § 228 UGB) zu übertragen. Erklärt der Vermieter die Vertragsübernahme, scheidet er mit allen Rechten und Pflichten aus dem Vertragsverhältnis aus und es tritt an dessen Stelle das benannte konzernverbundene Unternehmen als Vermieter ein.“*

2. Beweiswürdigung

Der als erwiesen festgestellte Sachverhalt gründet sich auf aktenkundige Unterlagen und die Ausführungen der Bf. in ihren Schriftsätzen. Bei der mündlichen Verhandlung wurde von beiden Parteien bestätigt, dass zum vorgetragenen Sachverhalt nichts zu ergänzen ist. Es liegt

keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Urkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtslage

Gemäß **§ 17 Abs. 1 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.

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 Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Gemäß **§ 33 TP 5 Z. 1 GebG 1957** unterliegen Bestandverträge (§§ 1090ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, im allgemeinen einer Gebühr von 1 v.H. nach dem Wert.

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

§ 15 BewG 1955 mit der Überschrift „*Kapitalwert von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen*“ lautet wie folgt:

„(1) Der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, ist die Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Dabei ist von einem Zinssatz in Höhe von 5,5 v. H. auszugehen. Der Gesamtwert darf das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht überstiegen.

(2) Immerwährende Nutzungen oder Leistungen sind mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes, Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des § 16 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

(3) Beruhen die wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen auf der Überlassung von Rechten im Sinne des § 69 Abs. 1 Z 4 oder auf der Überlassung von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen oder auf der Gestattung der Verwertung solcher Rechte, so gilt als gemeiner Wert der gesamten Nutzungen und Leistungen das Dreifache des Jahreswertes.“

Erwägungen

Im gegenständlichen Verfahren ist unstrittig, dass zwischen der Bf und der ***STADT*** ein Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG abgeschlossen wurde, für den am 29.02.2016 die Gebührensschuld entstanden ist und dass die Höhe des monatlichen Entgelts inklusive Nebenkosten € 175.162,27 beträgt (ergibt Jahresentgelt iHv € 2.101.947,24).

Übereinstimmung besteht zwischen den Vertragsparteien auch dahingehend, dass der Bestandvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde, dass aber beide Vertragsteile durch die Einschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf Seiten der Vermieterin auf einzelne im Vertrag bezeichnete wichtige Gründe und den für 25 Jahre abgegebenen Kündungsverzicht der Mieterin für eine bestimmte Zeit von 25 Jahren an den Vertrag gebunden sind. Der Bestandvertrag ist somit nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als Vertrag mit bestimmter Dauer und anschließend als solcher von unbestimmter Vertragsdauer zu vergebühren ist (vgl. ua. VwGH 3.12.1964, 143/63; VwGH 19.02.1998, 95/16/0281).

Strittig ist hier ausschließlich die Rechtsfrage, ob bei einer Kombination von zunächst bestimmter Vertragsdauer von mehr als 18 Jahren (hier von 25 Jahren) und einer anschließenden unbestimmten Dauer die Bemessung als Höchstbetrag vom 18-fachen Jahreswert (ds hier € 37.835.050,32) oder vom 21-fachen Jahreswert (ds hier € 44.140.892,04) vorzunehmen ist.

Nach Ansicht des erkennenden Senates liegt keine dezidierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Rechtsfrage vor. Dies erklärt sich primär dadurch, dass in den älteren beim Verwaltungsgerichtshof bekämpften Fällen bei einer Kombination von bestimmter und unbestimmter Dauer von der Abgabenbehörde die Gebührenfestsetzung maximal vom 18-fachen des Jahresentgeltes vorgenommen wurde (vgl. ua VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169; VwGH 19.1.1994, 93/16/0159; VwGH 24.11.1994, 94/16/0235).

Diese Vorgehensweise entsprach über lange Zeit der Verwaltungspraxis (zumindest im Bereich des früheren Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien) und wurde diese Ansicht – Festsetzung maximal vom 18-fachen Jahresbetrag - auch vom UFSW unter Hinweis auf § 15 Abs. 1 und Abs. 2 BewG („immerwährende Dauer“) vertreten (vgl UFS 31.7.2006, RV/0941-W/04).

Die Gebührenrichtlinien 2007 enthalten zu dieser Frage keine Ausführungen, erst in den GebR 2019 wird sie in der Rz 703 thematisiert.

In Entscheidungen des BFG wurde tw. die Festsetzung ausgehend vom 21-fachen Jahreswert (18 für die bestimmte Dauer + 3 für die unbestimmte Dauer) vorgenommen (vgl. BFG 4.4.2017, RV1100501/2016 unter Hinweis auf Arnold, Rechtsgebühren⁸ § 33 TP 5, Tz 24 - Zurückweisungsbeschluss VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 sowie BFG 08.04.2022, RV/7100987/2020 - Zurückweisungsbeschluss VwGH 29.08.2024, Ra 2022/16/0042). Der VwGH hat in den beiden genannten Beschlüssen keine inhaltliche Behandlung der hier strittigen Rechtsfrage vorgenommen, da er die Zulässigkeit einer ao Revision nur im Rahmen der in der Revision vorgebrachten Gründe zu überprüfen hat. In der Zulässigkeitsbegründung der beiden Revisionen wurde jeweils der Ansatz einer bestimmten anstelle einer unbestimmten Vertragsdauer bekämpft und im letzten Revisionsfall zusätzlich nur eingewandt, dass die (bestrittene) bestimmte Dauer nur 15 Jahre betrage und deshalb die Gebühr vom 18-fachen Jahreswert (15+3) zu bemessen sei.

Auch in der **Literatur** wird diese Frage unterschiedlich gelöst.

Arnold vertritt in Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 5 Rz 24 unter Hinweis auf VwGH 19.1.1994, 93/16/0159, AnwBl 1994, 731, dass das 18fache Jahresentgelt als Bemessungsgrundlage überschritten werden könne und führt dazu folgendes Beispiel an:

„Bestandvertrag auf 20 Jahre abgeschlossen, der Mieter kann bis zum Ablauf des 17. Bestandjahres verlangen, dass der Vertrag dann in einen auf unbestimmte Zeit übergeht: Bemessungsgrundlage ist das Jahresentgelt für 18 plus 3 = 21 Jahre.

Entsprechendes gilt dann sinngemäß, wenn die (gebührenrechtlich) bestimmte Dauer (nur) auf einen beiderseitigen Kündigungsverzicht (auf zB 20 - übereinstimmende - Jahre) zurückzuführen ist.“

Auch nach **Themel** ist die Rechtsgebühr von der Summe der Jahreswerte der bestimmten und der unbestimmten Vertragsdauer zu bemessen (vgl. Themel in Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band 1 (2023) Art 5 GebG Rz 164) und beträgt nach der in RZ 170 enthaltenen Abbildung, die aus den GebR 2019 Rz 703 übernommen wurde, die Bemessungsgrundlage insgesamt maximal 21 Jahre.

Nach **Twardosz** hingegen stellt der achtzehnfache Jahreswert in jedem Fall die Höchstbemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr dar. Dies wird wie folgt begründet (Twardosz, GebG7.00 § 33 TP 5 Rz 44 (Stand 1.1.2021, rdb.at):

“§ 15 Abs 1 und 2 BewG [sieht] dies ausdrücklich für Nutzungen und Leistungen vor, die immerwährend oder auf bestimmte Zeit beschränkt sind. Es ist kein Grund ersichtlich, diesen Grundgedanken nicht auch auf Nutzungen und Leistungen auszudehnen, die auf (letztlich) unbestimmte Zeit vereinbart wurden (zumindest nicht negativ: VwGH 19. 1. 1994, 93/16/0159; ecolex 1994, 502, mit Anm Staringer und VwGH 24. 11. 1994, 94/16/0235; aA Arnold § 33 TP 5 Rz 24, für den Fall, dass sich an einen mindestens achtzehnjährigen Vertragszeitraum ein unbefristeter Mietvertrag anschließt). Ähnlich stellt sich das Problem, wenn ein immerwährender oder mindestens achtzehnjähriger Vertragszeitraum mit einer „Einmalzahlung“ (vgl Rz 53) kombiniert wird. Auch hier könnte man die Auffassung vertreten, dass der achtzehnfache Jahreswert in jedem Fall die Höchstbemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr darstellt. Im Erk 28. 9. 1998, 98/16/0176, hat aber der VwGH die Vorschreibung einer Bestandvertragsgebühr für eine Einmalleistung zuzüglich des achtzehnfachen Jahreswerts durch die Abgabenbehörde bestätigt. Es sieht allerdings so aus, als ob bei dieser Entscheidung lediglich die Zugrundelegung eines dreifachen Jahreswerts (wegen unbestimmter Dauer) oder eines achtzehnfachen Jahreswerts (wegen bestimmter Dauer) strittig gewesen wäre

Lehner/Schaffer führen in Bergmann/Pinetz (Hrsg), GebG2 (2020) § 33 TP 5 GebG Rz 184a aus, dass die Höchstbemessungsgrundlage des § 33 TP 5 Abs 3 bei einer Kombination von bestimmter und unbestimmter Vertragsdauer unklar ist und dass eine einschlägige höchstgerichtliche Rechtsprechung dazu soweit ersichtlich noch nicht vorliegt. Nach einer Darstellung der Literaturmeinungen und der Vorgehensweise der Finanzbehörde argumentieren diese Autoren wie folgt (vgl. Lehner/Schaffer aaO, Rz 184b):

„Unabhängig von der Aufteilung auf eine bestimmte und eine unbestimmte Vertragsdauer sieht § 33 TP 5 Abs 3 erster Satz eine absolute Höchstbemessungsgrundlage iHd 18-fachen Jahreswerts für einen Bestandvertrag vor. Dafür sprechen die besseren systematischen Gründe, weil auch § 15 BewG eine Höchstbemessung iHd 18-fachen Jahreswertes vorsieht und diese Regelung der Bemessungsgrundlage des § 33 TP 5 Abs 3 programmatisch zu Grunde liegt. Eine absolute Höchstbemessungsgrundlage iHd 18-fachen Jahreswerts ist auch anzunehmen, weil selbst bei immerwährender Dauer eines Bestandvertrags – also der längst möglichen Vertragsdauer eines einzelnen Vertrags – nach Maßgabe des § 33 TP 5 Abs 3 (vergleichbar mit § 15 Abs 2 BewG) eine Bemessungsgrundlage iHd 18-fachen Jahreswerts vorliegt. Nach der Rsp des VwGH ist keine von der Bestimmtheit der Vertragsdauer abhängige Aufteilung in zwei Rechtsgeschäfte für Zwecke der Gebührenbemessung in § 33 TP 5 Abs 3 GebG vorgesehen; vielmehr liegen im Rahmen eines Vertrags bloß zwei unterschiedliche Komponenten der Vertragsdauer vor. Die Vergebühung eines (einzelnen) Vertrags kann uE daher nicht über die Vergebühung eines immerwährenden Bestandvertrags hinausgehen.“

Dem von Arnold zur Stützung seiner Ansicht zitierten Erkenntnis **VwGH 19.1.1994, 93/16/0159** lag ein Bestandvertrag zugrunde, der zunächst auf 10 Jahre befristet war, der Mieterin wurde jedoch eine 2-malige Option zur Verlängerung um je 5 Jahre gewährt. Nach Ablauf dieser Mietzeit verlängerte sich der Vertrag jeweils um ein Jahr, sofern er nicht zum Ende des jeweiligen Vertragszeitraums gekündigt wird. Während die Beschwerdeführerin davon ausging, der Bestandvertrag sei auf 10 Jahre abgeschlossen worden und die Einräumung der Verlängerungsoption als unbeachtlich betrachtete, ging die belangte Behörde wie schon die Abgabenbehörde erster Instanz von einer maßgeblichen Gesamtdauer von 18 Jahren aus. Sie qualifizierte die von der Ausübung zweier Optionen abhängigen Verlängerungen um je 5 Jahre als Bedingung iS des § 26 GebG. Die Verlängerungszeit von insgesamt 10 Jahren sei deshalb als unbedingt vereinbart anzusehen und gemäß § 15 Abs. 1 BewG der Gesamtwert der zu erbringenden Leistungen mit der Höchstgrenze des Achtzehnfachen des Jahreswertes anzusetzen. Die belangte Behörde erachtete in diesem Zusammenhang den in Rede stehenden Passus des Vertrages wegen der Verlängerungsklausel nach Ablauf der optierten Mietzeit insgesamt als einen Vertrag, der "praktisch auf immerwährende Zeit" abgeschlossen worden sei. Dazu führte der VwGH aus wie folgt (Hervorhebung nicht im Original):

„Zu Fällen von Vertragsverlängerungen durch Optionsausübung hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, daß dies im Ergebnis nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung bedeutet, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert und daß eine solche Bedingung nach § 26 GebG zu behandeln ist (vgl. dazu die hg. Erkenntnisse vom 26. März 1952, Zl. 1454/49, Slg. NF 559/F; 2. Mai 1956, Zl. 1175/54; 18. Dezember 1961, Zl. 867/61 und 20. April 1967, Zl. 37/67), sodaß die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfaßten Verlängerungszeiten entfällt (in diesem Sinn auch Warnung-Dorazil, Die Stempel- und Rechtsgebühren⁴, 280 letzter Absatz). Für den vorliegenden Fall ergibt sich daraus eine Vertragsdauer von 20 Jahren und gemäß § 26 GebG iVm § 15 Abs. 1 BewG die Maximalgröße des 18-fachen Jahreswertes.

*Mit Rücksicht darauf, daß die vorliegende Vereinbarung überdies vorsieht, daß sich nach Ablauf der optierten Mietzeit der Vertrag jeweils um ein weiteres Jahr verlängert, falls er nicht gekündigt wird, liegt insgesamt ein Bestandvertrag vor, der zwei Komponenten der Vertragsdauer aufweist: Zunächst eine Begrenzung auf bestimmte Zeit, nämlich 20 Jahre, und danach - zufolge der unbestimmten Zahl der möglichen Vertragsverlängerungen - ein Element unbestimmter Vertragsdauer. Für solche Fälle vertritt der Verwaltungsgerichtshof seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Dezember 1964, Zl. 143/63, Slg. NF 3190/F (weitere Judikaturnachweise siehe bei Fellner, Gebühren- und Verkehrsteuern, Band I, 2. Teil, Stempel- und Rechtsgebühren, Ergänzung L, 41 L und 42 L zu § 33 TP 5 GebG) die Auffassung, daß der Bemessung einerseits die Summe des Entgeltes für die bestimmte Vertragsdauer und andererseits gemäß der Spezialnorm des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG das Dreifache des Jahreswertes zugrunde zu legen ist. Die Beschwerdeführerin wurde daher im Ergebnis durch die Anwendung einer **bloß** 18-jährigen Vertragsdauer in ihren Rechten nicht verletzt.“*

Auch wenn das in der Begründung enthaltene Wort „bloß“ darauf hindeuten könnte, dass der Verwaltungsgerichtshof damals auch einen zusätzlichen Ansatz des 3-fachen Jahreswertes für die unbestimmte Vertragsdauer für rechtens angesehen hätte, so hat er mangels Anfechtungsgegenstand nicht über die hier entscheidende Rechtsfrage abgesprochen.

Auch in dem von der Bf. angesprochenen Erkenntnis **VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169** erachtete sich die damalige Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf "*eine rechtsrichtige bedeutend niedrigere Festsetzung von Rechtsgeschäftsgebühren vom Dreifachen des Jahreswertes in Höhe von ... (...)*" verletzt. Beschwerdepunkt war auch in diesem Verfahren somit nur, ob ein Vertrag auf bestimmte Dauer vorlag. In diesem Erkenntnis hat der VwGH ausgeführt:

Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Vorgangsweise der Abgabenbehörde, den Abgabenvorschreibungen zwei Bestandverträge von bestimmter Dauer (jeweils 35 Jahre) zu Grunde zu legen, mit dem Vorbringen, diese seien ausdrücklich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Es sei auch ein nur einseitiger Kündigungsverzicht vereinbart worden. Der Gebührenbemessung sei daher lediglich der dreifache Jahreswert gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG zu Grunde zu legen.

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 (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 5. März 2009, 2007/16/0149, mwN).

Das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen besteht darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht. Die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, steht der Beurteilung dieses Vertrages als einen auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nach dem zweiten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege. Jedoch ist ein (seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener) Bestandvertrag im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG als ein Vertrag auf 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 aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG stellt jedoch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. September 1990, 90/15/0034, mwN).

Nach der ständigen hg. Rechtsprechung ist in jenen Fällen, in denen sich nur ein Vertragsteil für eine bestimmte Zeit (durch Kündigungsverzicht) bindet, der andere hingegen in der Ausübung des Kündigungsrechtes nicht beschränkt ist, trotzdem eine bestimmte Vertragsdauer anzunehmen, sofern eine auf die bestimmte Vertragsdauer geleistete Mietzinsvorauszahlung nicht zurückgefordert werden kann bzw. wenn die Kündigung des nichtgebundenen Vermieters eine Zahlungspflicht des Mieters für die gesamte vertraglich fixierte Dauer auslöst, während der er an den Vertrag gebunden ist. Eine bloß einseitige Beendigungsmöglichkeit rechtfertigt die Annahme eines Vertrages auf unbestimmte Dauer nur dann, wenn die nur einem Vertragsteil zustehende

Möglichkeit, den Vertrag aufzulösen, die Befreiung beider Vertragsteile von ihren Verpflichtungen für die Zeit nach der Vertragsauflösung nach sich zieht (vgl. das Erkenntnis vom 29. Jänner 1997, 97/16/0001, mwN, dem ebenfalls eine Vereinbarung zugrunde lag, wonach nur die Leasingnehmerin auf die Kündigungsmöglichkeit verzichtet hat und im Falle der Beendigung des Bestandsverhältnisses verpflichtet war, sämtliche Leasingraten bis zum Ablauf einer "Grundmietzeit" zu entrichten).

Im Beschwerdefall ist unstrittig lediglich die Mieterin durch ihren Kündigungsverzicht für 16 Jahre an den Vertrag gebunden. Aus Punkt V. Abs. 3 und 4 der Verträge ergibt sich aber, dass die als "Sonderkosten" bezeichneten Mietzinsvorauszahlungen nur im Falle der 16 Jahre nach Mietvertragsbeginn erfolgten Kündigung durch die Mieterin anteilmäßig zurückzuzahlen sind. Ansonsten (also auch im Falle einer Kündigung durch die Vermieterin) sind diese Kosten nicht rückzahlbar. Auch wenn dies nicht für den "Finanzierungsbeitrag" gemäß Punkt V. Abs. 3 des Vertrages gilt (dieser ist im Falle der Vertragsbeendigung vermindert um 1 % pro Jahr gerechnet ab Fertigstellung zurückzahlen), kann nach der vorliegenden Vertragsgestaltung keine Rede davon sein, dass im Falle der Beendigung des Bestandsverhältnisses beide Vertragsteile von ihren Verpflichtungen für die Zeit nach der Vertragsauflösung befreit werden.

Daraus folgt aber, dass die Beurteilung der belangten Behörde, wonach die Verträge auf bestimmte Dauer abgeschlossen worden sind, nicht als rechtswidrig erkannt werden kann.

Auch diese Entscheidung enthält keine Aussage zur hier strittigen Frage, ob bei einem Bestandvertrag mit einer bestimmten Dauer von mehr als 18 Jahren zusätzlich noch der 3-fache Jahreswert für die unbestimmte Dauer in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden kann, sondern erkennt der VWGH nur, dass „... es auch nicht als rechtswidrig erachtet werden, wenn der Gebührenbemessung das 18-fache des Jahreswertes zugrunde gelegt wurde.“

Der erkennende Senat stellt daher folgende Überlegungen an:

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG 1955 gelten für die Rechtsgebühren, soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, die Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17). Auch § 26 GebG ordnet, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen werden, eine subsidiäre Geltung der Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind, an.

Das BewG unterscheidet in § 15 Abs 2 zwischen Nutzungen und Leistungen unbestimmter Dauer, die mit dem neunfachen und immer währenden Nutzungen und Leistungen, die mit dem achtzehnfachen Jahreswert zu bewerten sind. Während das GebG für die Bewertung der Leistungen des Bestandnehmers bei einem Vertrag auf unbestimmte Dauer in TP 5 Abs 3 Satz 1 eine Spezialvorschrift enthält, ist bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage von Bestandverträgen auf immerwährende Dauer mangels einer gebührenrechtlichen Anordnung auf das BewG zurückzugreifen und damit selbst bei auf immerwährende Dauer abgeschlossene

Verträge die Bemessung vom 18-fachen Jahreswert der wiederkehrenden Leistungen vorzunehmen.

Auch für Verträge auf eine bestimmte Dauer von (deutlich) mehr als 18 Jahren sieht die spezielle Bewertungsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG vor, dass höchstens das 18-fache des Jahreswertes als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist.

Nach Ansicht des erkennenden Senates spricht ein Größenschluss dafür, dass nicht nur bei Bestandverträgen auf immerwährende Dauer (Bewertung nach § 15 Abs. 2 BewG 1955 iVm § 26 GebG) und bei Verträgen auf eine bestimmte Dauer, sondern auch bei Verträgen mit einer Kombination einer bestimmten Dauer von mehr als 18 Jahren und anschließender unbestimmter Dauer die Festsetzung der Bestandvertragsgebühr unter Beachtung der Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG maximal vom 18-fachen der wiederkehrenden jährlichen Leistungen zu erfolgen hat.

Ergebnis

Der erkennende Senat schließt sich den oben zitierten Literaturmeinungen an und kommt zu dem Ergebnis, dass aus systematischen Gründen der achtzehnfache Jahreswert eine allgemeine Höchstbemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr darstellt.

Die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG wäre daher richtigerweise ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 37.835.050,32 mit € 378.350,50 selbst zu berechnen gewesen und wurde somit der – gleichzeitig mit der Selbstberechnung eingebrachte - Antrag gemäß § 201 BAO vom 14.12.2020 zu Unrecht vom Finanzamt abgewiesen.

Ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (§ 279 BAO) darf jedoch nicht eine Abgabe erstmals vorschreiben, etwa durch Umwandlung eines Bescheides, mit dem der Antrag auf Festsetzung abgewiesen wird, in ein die Abgabe festsetzendes Erkenntnis (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 279 Rz. 11, mit Hinweis auf VwGH 26.1.2006, 2004/15/0064).

Eine derartige Konstellation liegt in diesem Fall vor. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde gerade keine Abgabe festgesetzt; sein Spruch enthält nicht die Art und Höhe der Abgaben und Grundlagen der Abgabenfestsetzung (§ 198 Abs. 2 BAO).

Im Ergebnis war der Beschwerde daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid, mit welchem der Antrag auf Erlassung eines Abgabenbescheides abgewiesen wurde, aufzuheben.

Das Finanzamt wird auf Grund des durch die Aufhebung wieder unerledigten Antrages gemäß § 201 BAO einen Abgabenbescheid zu erlassen haben, mit dem die Bestandvertragsgebühr ausgehend vom 18-fachen Jahreswert der wiederkehrenden Leistungen iHv € 37.835.050,32 festgesetzt wird.

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.

Da soweit überblickbar bisher keine ausdrückliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur hier entscheidungswesentlichen Rechtsfrage vorliegt, ob auf Grund der Bestimmung des § 15 Abs. 2 BewG 1955 iVm § 26 GebG bei einer Kombination einer bestimmten Dauer von mehr als 18 Jahren und anschließender unbestimmter Dauer eine Festsetzung der Bestandvertragsgebühr maximal vom 18-fachen der wiederkehrenden jährlichen Leistungen zu erfolgen hat, ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Wien, am 5. Dezember 2024