

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 vom 15. Juli 2021 betreffend Festsetzung der Bestandvertragsgebühr gemäß § 201 BAO für den Nachtrag vom 19.8.2020 zum Mietvertrag vom 29.02.2016 mit der ***STADT***, ***ErfNr***, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. November 2024 in Anwesenheit des Schriftführers ***S*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO insofern abgeändert als die Gebühr mit **€ 403.084,67** ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv von € 40.308.466,32 festgesetzt wird.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr für Nachtrag vom 19.8.2020 - Antrag gemäß § 201 BAO vom 15.10.2020

Mit Schreiben vom **15.10.2020** übermittelte die ***BF*** (***FN***, deren Firmenwortlaut nunmehr ***Bf*** lautet, kurz Bf) dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) das Formular Geb 2 über die Selbstberechnung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG für Mietverträge, bei denen im Oktober 2020 die Gebührenschuld entstanden ist.

Aus dem angeschlossenen Gebührenjournal für Oktober 2020 und einem Berechnungsblatt ist ersichtlich, dass die Selbstberechnung mit € 476.721,63 für einen Nachtrag vom 19.8.2020 zum Mietvertrag mit der ***STADT*** ausgehend von folgenden Daten erfolgt war:

indexierte monatliche Mietvorschreibung	189.175,25	indexierte monatliche Mietvorschreibung	189.175,25		
3 facher Jahreswert	6.810.309,00	18 facher Jahreswert	40.861.854,00	Bemessungsgrundlage gesamt	47.672.163,00
Gebühr	68.103,09	Gebühr	408.618,54	Gebühr gesamt	476.721,63

Weiters brachte die Bf im Schreiben vom 15.10.2020 einen Antrag gem. § 201 BAO auf bescheidmäßige Festsetzung der Abgaben ein.

Vorhalteverfahren – Vorlage des Mietvertrages und des Nachtrages

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 22.1.2021 übersandte die Bf dem FA am 23.2.2021:

- den Nachtrag vom 19. August 2020 zwischen der Bf. als Vermieterin und der ***STADT*** als Mieterin (samt der Gebührenberechnung für den Nachtrag) sowie
- den ursprünglichen Mietvertrag zwischen der ***RECHTSVORGÄNGERIN*** als Vermieterin und der ***STADT*** als Mieterin sowie das Zuschlagsschreiben im Vergabeverfahren vom 29. Februar 2016 (Anmerkung: dieser Mietvertrag ist Gegenstand des Verfahrens beim BFG zu RV/7101660/2022).

Ergänzung zum Antrag nach § 201 BAO

Mit Schreiben vom 26.5.2021 wurde zum Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe vom 15.12.2020 ergänzend ausgeführt wie folgt:

*„Diese Selbstberechnung der Gebühr für Bestandverträge nach § 33 TP 5 GebG in Höhe von EUR 476.721,63 betrifft zur Gänze den am 19. August 2020 abgeschlossenen Nachtrag zum Mietvertrag vom 29.02.2016 zwischen der ***BF*** als Vermieterin und der ***STADT*** als Mieterin. Die diesbezüglichen Unterlagen (Verträge, Berechnung, etc) wurden nach Rückfrage an das Finanzamt Österreich (Dienststelle Sonderzuständigkeiten) übermittelt.*

Hinsichtlich der in 2016 vereinbarten Miete von EUR 175.162,27 wurde Wertbeständigkeit vereinbart. Als Basis der Indexierung ist gemäß § 5 Abs 5 des Mietvertrages vom 29.02.2016 die monatlich verlautbarte Indexzahl des VPI 2010 heranzuziehen, die für den Monat in dem der Vertrag rechtswirksam wird (Zuschlagserteilung) verlautbart wurde. Zusätzlich wurde ein Schwellenwert von 2 % vereinbart, der jeweils ab einer Änderung der Indexzahl von 2 % neu zu berechnen ist; eine Änderung unter 2 % bleibt außer Betracht.

Die Selbstberechnung der Gebühr für den am 19. August 2020 abgeschlossenen Nachtrag erfolgte auf Basis einer indexierten monatlichen Vorschreibung von EUR 189.175,25 ab Mietbeginn im August 2020. Als Ausgangsbasis für unsere Berechnung der Indexierung diente dabei der VPI 2010 für Februar 2016 in Höhe von 110,6. Nach Erhalt der Vorschreibung für August 2020 hat uns die Mieterin mitgeteilt, dass die indexierte Vorschreibung nur EUR 186.613,27 betragen darf und hat uns dazu folgende Berechnung aus dem Wertsicherungsrechner der Statistik Austria zur Verfügung gestellt

Ergebnis der Berechnung

Zeitpunkt	Verbraucherpreisindex 2010	Veränderungsrate	Wert
Februar 2016	110,6	-	175.162,27 EUR
Dezember 2016	113,0	2,2	179.015,84 EUR
Dezember 2017	115,5	2,2	182.954,19 EUR
März 2019	117,8	2,0	186.613,27 EUR
September 2020	120,1	2,0	190.345,54 EUR

In der Folge haben wir unsere Vorschreibung für August 2020 angepasst und einen indexierten Wert von EUR 186.613,27 vorgeschrieben. Dieser Betrag hätte korrekterweise auch der Selbstberechnung zugrunde liegen müssen, wodurch sich eine Gebührenschild nach § 33 TP 5 GebG in Höhe von EUR 470.265,44 ergibt (Bemessungsgrundlage: 3-facher Jahreswert für die unbestimmte Dauer, 18-facher Jahreswert für die Dauer des Kündigungsverzichtes). Die von uns ursprünglich bekanntgegebene Selbstberechnung in Höhe von EUR 476.721,63 hat sich daher als nicht richtig erwiesen.

Im Rahmen unseres Antrages nach § 201 BAO beantragen wir eine bescheidmäßige Festsetzung der Gebührenschild nach § 33 TP 5 GebG in korrekter Höhe von EUR 470.265,44 (anstelle des bisher selbstberechneten und entrichteten Betrages von EUR 476.721,63).“

Bescheid gemäß § 201 BAO an Immobilien GmbH & Co KG

Mit Bescheid vom 15.07.2021 wurde die die Gebühr für den Nachtrag vom 19.8.2020 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 47.026.544,04 mit € 470.265,44 festgesetzt, sodass sich unter Berücksichtigung des selbstberechneten Betrages iHv € 476.721,63 eine Gutschrift iHv € 6.456,19 ergab.

Die Begründung lautet 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.“

Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 2 Zi. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) auf Antrag des Abgabepflichtigen. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

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

Monatsmiete € 189.175,25 und Laufzeit 25 Jahre + unbestimmte Dauer laut Punkt IV des Mietvertrages.

Daher: € 189.175,25 x 12 x (18 + 3) = € 47.672.163,00

Davon 1% = € 476.721,63 Gebühr gem. § 33 TP 5 GebG.

In der Ergänzung zum Antrag vom 15.10.2020 auf bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO bringt der Antragsteller vor, die Monatsmiete beträgt für den Monat August 2020 auf Grund der im Mietvertrag vom 29.02.2016 vereinbarten Wertbeständigkeit € 186.613,27.

Daher: € 186.613,27 x 12 x (18 + 3) = € 47.026.544,04

Davon 1% = € 470.265,44 Gebühr gem. § 33 TP 5 GebG.“

Beschwerde

Nach Fristerstreckung brachte die Bf. am 13.9.2021 Beschwerde gegen den Bescheid gem. § 201 BAO vom 15.07.2021 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 festgesetzt werde (in eventu jedenfalls mit einem geringeren Betrag als mit EUR 470.265,44); in eventu den angefochtenen Bescheid ersatzlos zu beheben.

Weiters wurde die Entscheidung durch einen Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt sowie die Erledigung der Beschwerde so lange aussetzen, bis die beim VwGH unter der Zahl Ra 2019/16/0193 anhängige a.o. Revision zu dem Erkenntnis des BFG

vom 29.8.2019, RV/7105483/2016 entschieden wurde, da die Sachverhalte sehr vergleichbar seien.

Die Begründung der Beschwerde lautet wie folgt:

„5.1. Falsche Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr

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

§ 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 Rechtsgeschäft, 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 specialis 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 vergewährt 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, Rechtsgebühren (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, GebG700, § 33 TP 5 GebG, wird nunmehr auch insbesondere die Meinung vertreten, dass die 18-fache Bemessungsgrundlage jedenfalls die Höchstbemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr 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.

5.2. Fehlen einer gebührenausschließenden Zusatzvereinbarung nach § 21 GebG

Weiters ist anzumerken, dass die Sacheinlage der Liegenschaft einen Unternehmenserwerb nach § 38 UGB darstellt, da die gegenständlich übertragene Liegenschaft aus Sicht der übertragenden Gesellschaft (***RECHTSVORGÄNGERIN***) nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung (vgl. OGH 18. 4. 2012, 3 Ob 34/12 i) ein Unternehmen darstellt. In diesem Zusammenhang ist derzeit eine a.o. Revision beim VwGH unter der Zahl Ra 2019/16/0193 zu dem Erkenntnis des BFG vom 29.8.2019, RV/7105483/2016 zu einem vergleichbaren Sachverhalt (Vereinbarungen über Bestandverhältnisse zwischen "altem" Bestandnehmer, "neuem" Bestandnehmer und Bestandgeber iZm Unternehmensübergang nach § 38 UGB) anhängig. So wie im anhängigen Verfahren wurden auch im konkreten Fall im Rahmen der Sacheinlage keine Veränderungen des Bestandverhältnisses, insbesondere Veränderungen des Vertragsinhaltes betreffend Bestandzins, Vertragslaufzeit oder sonstiger Rechte und Pflichten der nunmehrigen Vertragsparteien, getroffen. Wie unter Punkt 2.3. bereits angeführt, war Gegenstand des Nachtrags vom 19.08.2020 Anpassungen der dem Mietvertrag vom 29.02.2016 zugrundeliegenden Nutzfläche. Die Vergrößerung der Nutzfläche stellte jedoch keine Abweichung der Nutzfläche im Sinne des Punktes II. Absatz 3 des Mietvertrages vom 29.02.2016 dar und blieb somit bei der Ermittlung des Mietzinses unberücksichtigt. Deshalb konnte der im Rahmen des Unternehmensüberganges nach § 38 UGB übertragene Bestandsvertrag von den

„neuen“ Vertragspartnern nicht geändert werden und kann insofern auch nicht von einer (gebührenausschließenden) Zusatzvereinbarung gesprochen werden.

Sowohl der im Rahmen der Sacheinlage am 08.08.2017 (die einen Unternehmensübergang nach § 38 UGB darstellt) übertragene Bestandsvertrag als auch der Nachtrag vom 19.08.2020 zum Bestandsvertrag vom 29.02.2016 stellen somit keine gebührenausschließende Zusatzvereinbarung im Sinne des § 21 GebG dar. Es wurde daher im vorliegenden Fall keine Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 5 iVm § 21 GebG ausgelöst.“

BVE

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeentscheidung 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.

Die Beurkundung eines ex lege Übergangs eines Bestandrechtes nach § 38 UGB ist an sich nicht gebührenpflichtig. Wird lediglich eine gesetzliche Rechtsfolge beurkundet, wird kein Tatbestand des § 33 GebG verwirklicht (vgl. Arnold/Arnold, aaO, Rz 9 zu § 15). Neben der Beurkundung des ex lege Übergangs des jeweiligen Bestandverhältnisses enthält die Urkunden aber auch noch Änderungen des ursprünglichen Bestandvertrages, die im Wesentlichen die Änderung der Nutzfläche betreffen und die Ausstattung mit einem Windfang mit der Verpflichtung zur Bezahlung der Betriebskosten. Diese Änderungen beruhen jedenfalls auf übereinstimmenden Willenserklärungen der Vertragsparteien und wurden damit - zusätzlich zu der ex lege eintretenden Rechtsfolge - beurkundet. Da neben der Beurkundung des ex lege Überganges des

Bestandverhältnisses nach § 38 UGB auch rechtsgeschäftliche Absprachen zwischen den Vertragspartnern über das übergehende Bestandverhältnis enthalten sind, unterliegt der gegenständliche Nachtrag der Bestandvertragsgebühr. Mangels Parteienidentität ist hierfür die Begünstigung des § 21 GebG nicht anwendbar, und beschränkt sich die Gebührenpflicht nicht bloß auf Fälle mit einer Erhöhung des Entgelts. Die von Ihnen angeführte Revision beim VwGH anhängig zur Zahl Ra 2019/16/0193 wurde mit Beschluss vom 8.11.2021 zurückgewiesen.“

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 wird 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 dazu am 21.10.2024 eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt 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 (= Berichterstatlerin) 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.“

Stb: „Der Nachtrag ist nur eine Anpassung zur Ist-Situation der sich durch die Bautätigkeit ergebenden Änderungen. Das war notwendig, weil der ursprüngliche Bestandvertrag zu einem Zeitpunkt abgeschlossen wurde, zu dem noch keine Bautätigkeit erfolgt war.

FA: Wir verweisen auf VwGH vom 29.7.2004, Zl. 2004/16/0075 und VwGH vom 18.12.1997, Zl. 97/16/0473“

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 Gebührenfreiheit zu berücksichtigen und die Bemessung mit 0 vorzunehmen oder in eventu ausgehend vom 18-fachen Jahreswert festzusetzen.

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 *****RECHTSVORGÄNGERIN***** (FN *****FN3*****, kurz **RECHTSVORGÄNGERIN**) als Vermieterin und der *****STADT*****, vertreten durch *****1*****, als Mieterin („*****STADT*****“) nach Durchführung eines Vergabeverfahrens ein Mietvertrag über das Mietobjekt „Ganztagesvolksschule *****2*****“ abgeschlossen.

Der Mietvertrag 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 Vollanwendungsbereichs 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 BUWOG AG 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.“

Mit Sacheinlagevertrag vom **08.08.2017** hat die *****BF***** (*****FN*****, deren Firmenwortlaut nunmehr *****Bf***** lautet, kurz Bf.) die vertragsgegenständliche Liegenschaft von der RECHTSVORGÄNGERIN erworben und ist damit anstelle der RECHTSVORGÄNGERIN als Vermieter in den Mietvertrag mit der *****STADT***** eingetreten (**Einzelrechtsnachfolge**).

Am **19.8.2020** schlossen die Bf. und *****STADT***** einen **Nachtrag** zum Mietvertrag vom 29.02.2016 ab.

Die über den Nachtrag errichtete **Vertragsurkunde** wurde von der Bf. und der Mieterin unterzeichnet und hat auszugsweise folgenden Inhalt.

„1. Ausgangslage

*Mit Zuschlagsschreiben vom 29.02.2016 haben die *****RECHTSVORGÄNGERIN***** als Vermieter und die *****STADT*****, *****1*****, als Mieter nach Durchführung eines Vergabeverfahrens einen Mietvertrag über die auf der Liegenschaft *****EZ***** *****KG***** mit der Adresse *****ADR***** errichtete Ganztagesvolksschule *****2***** abgeschlossen (kurz „der Mietvertrag“) abgeschlossen.*

*Mit Sacheinlagevertrag vom 08.08.2017 hat die *****BF***** die Liegenschaft *****EZ***** *****KG***** von der *****RECHTSVORGÄNGERIN***** erworben und ist damit anstelle der *****RECHTSVORGÄNGERIN***** als Vermieter in den Mietvertrag eingetreten.*

Der Vermieter und der Mieter sind einvernehmlich übereingekommen, diesen Mietvertrag anzupassen.

2. Anpassungen des Mietvertrages

Vermieter und Mieter vereinbaren hiermit folgende Anpassungen zum Mietvertrag:

a) Zu Punkt II. des Mietvertrages:

In Punkt II. Absatz (3) haben Vermieter und Mieter Netto-Raumflächen als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Mietzinses sowie Abweichungen festgelegt und verweist der Vertrag diesbezüglich auf die Beilage 2.2. In Beilage 2.2 zum Mietvertrag sind die Flächen des Mietobjektes beschrieben, und zwar sowohl die Bruttogeschossfläche als auch die Nettonutzfläche. Diese in der Beilage 2.2 angeführten Flächenmaßangaben widersprechen jedoch der Flächenbezeichnung im Mietvertrag Punkt II. Absatz (3). Aus diesem Grund kommen Vermieter und Mieter überein, zur Ermittlung sowohl des Mietzinses als auch der Abweichungen die Nutzfläche im Sinne des § 17 MRG zu Grunde zu legen.

Weiters stellen Vermieter und Mieter übereinstimmend fest, dass in der Berechnung der Nettonutzfläche der Beilage 2.2 ein Rechenfehler vorliegt. Vermieter und Mieter kommen überein, dass als Ausgangsbasis für die Berechnung der Nutzfläche oder eventueller Abweichungen nicht die in der Beilage 2.2 angeführten 6.626 m², sondern 6.737,60 m² heranzuziehen sind.

Vermieter und Mieter haben aus den oben genannten Gründen und zwecks Klarstellung die Beilage 2.2 aktualisiert und legen dem Mietvertrag hiermit die aktualisierte Fassung (Anlage A) samt den darin festgelegten Flächenmaßen zu Grunde.

b) Windfang

Im Zuge des Planungsfortschrittes kamen die Vertragsparteien überein, dass der „rückseitige Nebeneingang“ zur Schule auf Grund der Weiterentwicklung des gesamten Wohngebietes deutlich an Bedeutung gewinnt und zu einem vollwertigen Zugang wird. Durch die Aufwertung dieses nun zweiten Zuganges und der Ausstattung mit einem Windfang ist eine qualitative Verbesserung der Gebäudeerschließung und somit des Projektes gegeben. Für die Nutzerinnen der Bildungseinrichtung geht wegen der möglichen Teilung der Schülerströme ein erheblicher Mehrwert der Bildungseinrichtung einher. Auch aus energietechnischer Sicht ist die Errichtung eines Windfangs im Bereich dieses Zugangs eindeutig zu befürworten.

Diese stellt einerseits eine Änderung des im LAFO abgegebenen Planstandes dar, andererseits kommt es durch diese bauliche Maßnahme, welche im beiliegenden und einen integrierenden Bestandteil dieser Vereinbarung bildenden Plan ersichtlich ist, zu einer Vermehrung der Netto-Raumfläche (Verkehrsfläche) im Ausmaß von ca. 75,37 m²....

Vermieter und Mieter vereinbaren, dass die durch die Errichtung des Windfangs bedingte Vergrößerung der Nutzfläche Mietobjektes keine Abweichung der Nutzfläche im Sinne des Punktes II. Absatz 3 des Mietvertrages dar stellt und somit bei der Ermittlung des Mietzinses unberücksichtigt bleibt.

Der Mieter ist nicht verpflichtet, für die zusätzliche Fläche einen Mietzins zu bezahlen.

Allerdings ist der Mieter verpflichtet, alle auf den Windfang entfallenden verbrauchsabhängigen Kosten, wie z.B. Strom, Heizung, gegen Verrechnung zu bezahlen

c) Technikflächen; Lüftungszentralen

Auf dem Dach des Mietobjektes sind Lüftungszentralen in eigens dafür vorgesehenen und nunmehr überdachten Technikräumen untergebracht (siehe Plan Anlage B). Ursprünglich wären für die Lüftungszentralen keine überdachten Räume vorgesehen gewesen. Der Zugang zu diesen Technikräumen erfolgt über die Mietflächen der Schule.

Vermieter und Mieter kommen überein, dass die Fläche der Technikräume nicht zur Nutzfläche des Mietobjektes zählt.

3. Inkrafttreten

Dieser Nachtrag tritt mit der Unterzeichnung durch die Vertragsparteien in Kraft.

4. Sonstige Bestimmungen

Abgesehen von den in diesem Nachtrag vereinbarten Änderungen bleibt der Mietvertrag vom 29.02.2016 unberührt in Kraft.

Allenfalls im Zusammenhang mit dem Abschluss dieses Nachtrages anfallende Gebühren sind vom Mieter zu tragen.

Die Anlagen zu diesem Nachtrag stellen einen integralen Bestandteil desselben dar.

Dieser Nachtrag wird in zwei Ausfertigungen errichtet, von welcher jede Vertragspartei eine erhält.

Anlagen

A Beilage 2.2 neu

B Plan Technikraum“

Das monatliche Entgelt (inklusive Betriebskosten) wurde im Mietvertrag vom 29.02.2016 mit € 175.162,27 vereinbart. Weiters wurde dort Wertbeständigkeit anhand des Verbraucherpreisindex 2010 (VPI 2010) festgelegt. Aufgrund der im Mietvertrag vom 29.02.2016 vereinbarten Wertbeständigkeit betrug das monatliche Entgelt (inklusive Betriebskosten) im Zeitpunkt des Abschlusses des Nachtrags am 19.08.2020 **€ 186.613,27** (und nicht € 189.175,25 wie unrichtig bei der Selbstberechnung der Gebühr als Basis angesetzt).

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. (teilweise 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.

Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so ist gemäß **§ 21 GebG** dieser Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

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.“

Streitpunkte

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig,

1. ob durch den Abschluss des Nachtrages am 19.08.2020 zwischen der Bf und der ***STADT*** (zusätzlich zur Gebühr für den Mietvertrag vom 29.02.2016 mit der Rechtsvorgängerin) der Tatbestand nach § 33 TP 5 Abs. 1 GebG verwirklicht wurde und
2. ob bei einer zunächst bestimmten Vertragsdauer von mehr als 18 Jahren (hier von restlichen rund 20,5 Jahren bei Abschluss des Nachtrages) und einer anschließenden unbestimmten Dauer die Bemessung vom 18-fachen Jahreswert (ds hier € 186.613,27 x 12 x 18, ergibt € **40.308.466,32**) oder vom 21-fachen Jahreswert (ds hier € 186.613,27 x 12 x 21, ergibt € **47.026.544,04**) vorzunehmen ist (Anmerkung: diese Frage ist auch Gegenstand des Verfahrens beim BFG zur Gz. RV/7101660/2022, über die mit Erkenntnis vom 5.12.2024 entschieden wurde).

Übereinstimmung besteht zwischen den Verfahrensparteien hingegen, dass die durchgeführte Selbstberechnung von einer Bemessungsgrundlage iHv € 47.672,163,00 unrichtig ist, weil das monatliche Entgelt (inklusive Nebenleistungen) € 186.613,27 (und nicht € 189.175,25 beträgt) und auf Grund des Antrages der Bf. die Voraussetzungen für eine bescheidmäßige Festsetzung der Gebühr nach § 201 BAO vorliegen.

1. Gebührenpflicht nach § 33 TP 5 Abs. 1 GebG durch Abschluss des Nachtrages

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Vertragsübernahme, die derart zustande kommt, dass der ausscheidende, der neueintretende und der verbleibende Vertragspartner *uno actu* die Vertragsübernahme vereinbaren und darüber eine Urkunde errichten, gebührenrechtlich wie die Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln (vgl. VwGH 16.10.1989, 88/15/0086).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Parteienvereinbarungen auch dann gebührenpflichtig, wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetz eingetreten wäre, sofern darüber eine rechtserzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde errichtet wird (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221; 16.10.1989, 88/15/0086).

Die Frage, ob eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme oder bloß die Beurkundung einer gesetzlichen Rechtsfolge vorliegt, ist an Hand der Umstände des konkreten Einzelfalls zu beurteilen (vgl. VwGH 8.11.2021, Ra 2019/16/0193).

Im Erkenntnis BFG 29.08.2019, RV/7105483/2016 ist das Bundesfinanzgericht nach Auseinandersetzung mit dem Inhalt der jeweiligen Urkunden, insbesondere aufgrund der in sämtlichen Urkunden enthaltenen Änderungen der Kautionsbestimmungen und der gesetzlichen Haftungsregelungen der §§ 38 f UGB, zum Ergebnis gelangt, dass damit nicht bloß ein „ex lege“ eingetretener Rechtsübergang, sondern eine Willenseinigung zwischen der jeweiligen Bestandgeberin und der neuen Bestandnehmerin über die Übertragung des jeweiligen Bestandverhältnisses beurkundet wurde. Zum Einwand, dass in den Vereinbarungen keine Änderung der „essentialia negotii“ der Bestandverhältnisse erfolgt sei, wies der VwGH darauf hin, dass eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme - die gebührenrechtlich wie die Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln ist - eine solche Änderung nicht erfordert, sondern vielmehr dann vorliegt, wenn unter Zustimmung des ausscheidenden, des neu eintretenden und des verbleibenden Vertragspartners „*uno actu*“ eine gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten vom ausscheidenden auf den neu eintretenden Vertragspartner übertragen wird, mit welchem das Schuldverhältnis in seiner Gesamtheit fortgesetzt wird, ohne dass sich am Inhalt oder der rechtlichen Identität des bisherigen Schuldverhältnisses etwas ändert (vgl. VwGH 8.11.2021, Ra 2019/16/0193 unter Hinweis auf VwGH 11.9.2014, 2012/16/0023; VwGH 17.3.2005, 2004/16/0254).

Für die Frage der Gebührenpflicht ist somit auch hier maßgeblich, ob mit der von der Bf. als neue Bestandgeberin und der ***STADT*** als Bestandnehmer unterzeichneten Urkunde bloß ein „ex lege“ eingetretener Übergang des Bestandverhältnisses beurkundet wurde oder ob zusätzlich ein vertraglicher Titel für ein darüber hinausgehendes Rechtsgeschäft geschaffen und beurkundet wurde (vgl. VwGH 08.11.2021, Ra 2019/16/0193).

Die gegenständliche Urkunde enthält zunächst im Punkt 1. („Ausgangslage“) eine Beurkundung, dass das Bestandverhältnis durch den Sacheinlagevertrag vom 8.8.2017 und den damit verbundenen Eigentumserwerb der bestandgegenständlichen Liegenschaft durch die Bf. ex lege auf neue Vertragspartner (Bf und ***STADT*** statt ***RECHTSVORGÄNGERIN*** und ***STADT***) übergegangen ist.

Der Punkt 2 „Anpassungen des Mietvertrages“ enthält hingegen rechtsgeschäftliche Vereinbarungen über dieses übergegangene Bestandverhältnis.

In Punkt 2 lit a. des Nachtrages wird vereinbart, dass anstatt der Netto-Raumflächen – wie sie im bisherigen Mietvertrag definiert wurde - die Nutzfläche im Sinne des § 17 MRG die Ausgangsbasis für die Ermittlung des Mietzinses sein soll.

Weiters enthält Punkt 2 lit. b des Nachtrages eine Vereinbarung, dass noch zusätzliche Flächen („Windfang“) in Bestand gegeben werden, für die allerdings kein zusätzlicher Mietzins zu leisten ist.

Eine Vereinbarung mit einem derartigen Inhalt wäre, wenn sie zwischen den ursprünglichen Vertragsparteien des Bestandvertrages abgeschlossen wird, von der Begünstigung des § 21 GebG umfasst und würde keine (zusätzliche) Gebührenpflicht zum ursprünglichen Bestandvertrag auslösen, weil damit weder eine Laufzeitverlängerung noch zusätzliche Leistungen, die für die Bemessungsgrundlage von Relevanz sind, vereinbart wurde.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH kann von einem Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits voll ausgefertigten Urkunde im Sinne des § 21 GebG nur dann gesprochen werden, wenn die Parteien, die den Zusatz oder Nachtrag vereinbart haben, dieselben sind wie die, welche laut der ursprünglichen Urkunde Partner des Rechtsgeschäftes waren (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 21 Rz 14 unter Hinweis auf VwGH 24.1.1956, Slg 1346/F; VwGH 7.1.1959, 1995/58; VwGH 19.12.1974, 1531/74; VwGH 18.12.1997, 97/16/0473).

Lediglich bei der Gesamtrechtsnachfolge tritt der Rechtsnachfolger in materiell- und in verfahrensrechtlicher Sicht in die Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers ein (vgl. dazu VwGH 09.11.2000, 2000/16/0376; VwGH 17.10.2003, 99/17/0463). In Fällen von Gesamtrechtsnachfolge liegt daher die für einen Nachtrag gemäß § 21 GebG erforderliche Parteienidentität (zwischen ursprünglichen Vertragsparteien und Parteien der Nachtragsvereinbarung) vor (vgl. dazu BFG 27.09.2016, RV/7103106/2012).

Kommt es auf Seiten der Vermieterin infolge eines Verkaufes der Liegenschaft zu einem Wechsel in der Person der Vertragspartei und damit zu einer Einzelrechtsnachfolge, kann von einem Nachtrag im Sinne der Begünstigungsvorschrift des § 21 GebG nicht gesprochen werden, sondern liegt eine Neubeurkundung eines Bestandvertrages vor (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0075).

Bezieht sich ein "Nachtrag" zu einem Mietvertrag nicht auf diesen, sondern auf die durch eine vorher offenkundig formlos (ohne Errichtung einer Urkunde) stattgefundene Vertragsübernahme geschaffene Rechtslage, die gebührenfrei erfolgte, kann dieser nicht als "Nachtrag" iSd § 21 GebG angesehen werden, weil dafür eine gebührenpflichtige Beurkundung des Rechtsgeschäfts der Vertragsübernahme Voraussetzung gewesen wäre. Für eine Anwendbarkeit des § 21 GebG 1957 muss nämlich eine Identität des Rechtsgeschäftes und somit des Gegenstandes des Bestandvertrages vorliegen (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0075).

Nur der Vollständigkeit wird bemerkt, dass im gegenständlichen Fall auch die Befreiung nach § 42 UmgrStG nicht zur Anwendung kommen kann. Nach § 42 UmgrStG sind Rechtsgeschäfte, mit denen anlässlich eines gebühren- oder kapitalverkehrsteuerbegünstigten Vorganges nach Art. III bis VI des ersten Hauptstückes eine Vertragsstellung übertragen wird (Vertragsübernahme) von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit. Für die Anwendbarkeit dieser Gebührenbefreiung müsste neben einem begünstigten Vorgang ein kausaler Zusammenhang mit dem Vorgang gegeben sein. Weist die Nachtragsvereinbarung keinen kausalen Zusammenhang mit der Einbringung der Rechtsvorgängerin in die beschwerdeführende Gesellschaft auf, sondern sollen damit lediglich Änderungen gegenüber dem ursprünglichen Bestandvertrag vereinbart werden, ist die Befreiungsbestimmung des § 42 UmgrStG nicht anwendbar (vgl. VwGH 29.03.2007, 2004/16/0185).

Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf. nicht einmal behauptet, dass die Einbringung als Sacheinlage ein begünstigter Vorgang nach dem UmgrStG gewesen wäre. Es fehlt aber jedenfalls ein Kausalitätszusammenhang zwischen der 2017 erfolgten Einbringung und dem 2020 abgeschlossenen Nachtrag. Mit dem Nachtrag wurden zwischen der Bf. als neue Bestandgeberin und der ***STADT*** eine Vereinbarung über die rechtsgeschäftliche Änderung des ursprünglichen Bestandvertrages getroffen (zB wurde der „Windfang“ zusätzlich in Bestand gegeben) und kommt somit weder die Befreiung nach § 42 UmgrStG noch - mangels Parteienidentität - die Begünstigung nach § 21 GebG zur Anwendung.

Die kommt daher nicht darauf an, ob mit dem Nachtrag eine Erhöhung des Entgelts oder eine Verlängerung der Laufzeit erfolgt ist, sondern ist die Gebühr unter Berücksichtigung des Inhaltes des ursprünglichen Mietvertrages – der durch die Bezugnahme nach § 17 Abs. 1 GebG zum Urkundeinhalt gehört - ausgehend vom insgesamt vereinbarten Entgelt bezogen auf die restliche Vertragsdauer zu bemessen.

Das Beschwerdebegehren auf Festsetzung der Gebühr mit Null ist daher unbegründet.

2. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage - maximal 18-facher oder 21-facher Jahreswert

Im gegenständlichen Verfahren ist unstrittig, dass auf Grund der Wertsicherungsklausel der Jahresbetrag der wiederkehrenden Leistungen € 2.239.359,24 (monatliches Entgelt inklusive Nebenkosten iHv € 186.613,27x12) beträgt.

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 abgegebenen Kündigungsverzicht der Mieterin für eine bestimmte Zeit von mehr als 18 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 (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 und einer anschließenden unbestimmten Dauer die Bemessung als Höchstbetrag vom 18-fachen Jahreswert (ds hier € 40.308.466,32) oder vom 21-fachen Jahreswert (ds hier € 47.026.544,04) 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, GebG 7.00 § 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 Vergebüßung eines (einzelnen) Vertrags kann uE daher nicht über die Vergebüßung 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. (vgl. dazu auch BFG 5.12.2024, RV/7101660/2022).

Die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG wäre daher richtigerweise ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 40.308.466,32 (€ 186.613,27 x 12 x 18) mit € 403.084,67 selbst zu berechnen gewesen und erweist sich daher die von einer Bemessungsgrundlage von € 47.672.163,00 durchgeführte Selbstberechnung als unrichtig. Gleichzeitig mit der Selbstberechnung wurde von der Bf. ein Antrag gemäß § 201 BAO auf Festsetzung der Bestandvertragsgebühr eingebracht, dem das Finanzamt mit der Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides dem Grunde nach entsprochen hat.

Der Beschwerde ist daher teilweise Folge zu geben und der Abgabenbescheid insofern abzuändern als die Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 40.308.466,32 mit **€ 403.084,67** 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.

Zur gebührenrechtlichen Beurteilung von Zusatzvereinbarungen und Nachträgen bei fehlender Parteienidentität liegt eine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (vgl. insbesondere VwGH 30.3.2017, Ra 2016/16/0098; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0075 sowie VwGH 8.11.2021, Ra 2019/16/0193) und ist daher zum Streitpunkt 1. die Revision unzulässig.

Da soweit überblickbar bisher keine ausdrückliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur 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 zum Streitpunkt 2. eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Wien, am 10. Dezember 2024