

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 25. Juli 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. Mai 2022 betreffend Rechtsgebühren zu *****ErfNr*****, Steuernummer *****BF1StNr1***** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Gebühr wird gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG mit € 107.728,49 (1% einer Bemessungsgrundlage iHv € 10.772.848,68) festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Gebührenanzeige zu *****ErfNr*****

Mit Schreiben vom 30.12.2019 wurde dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten (kurz FA) eine zwischen der *****Bf1***** (nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Vermieterin und der *****MIETERIN***** als Mieterin abgeschlossene Zusatzvereinbarung vom 10.12.2019 zu zwei Mietverträgen betreffend Büro- und Lagerflächen im Bestandobjekt *****ADRESSE***** (Mietvertrag Nr. 2013/226 vom 27.05.2013 und Mietvertrag Nr. 2013/463 vom 8.9.2014) angezeigt und dazu im Wesentlichen ausgeführt:

Das bisher auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Mietverhältnis werde nunmehr bis zum 30.09.2033 (Punkt III) befristet. Der Vermieter könne das Mietverhältnis jederzeit gemäß § 30 MRG beenden. Die dem Mieter aus den Vorverträgen zustehenden Kündigungsrechte (siehe Punkt IV des Mietvertrages Nr. 2013/226 und Nr. 213/463) würden jedenfalls bestehen bleiben, sodass von einer unbestimmten Vertragsdauer ausgegangen werden könne.

Durch den gegenständlichen Zusatz würden weder neue Flächen hinzugemietet, noch finde eine Flächenverschiebung oder ähnliches statt, auch eine Mieterhöhung werde nicht vereinbart, vielmals werde eine befristete Mietzinsreduktion gewährt.

Gebührenbescheid

Mit Bescheid vom 23.05.2022 setzte das Finanzamt für diese Zusatzvereinbarung eine Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG Abs. 1 Z. 1 in Höhe von € 300.309,42 (1% einer Bemessungsgrundlage iHv 30.030.942,00) gegenüber der Bf. fest. Die gesonderte Begründung lautet wie folgt:

„Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt.

Vertragsdauer: 10.12.2019 - 30.09.2033 = 165,5 Monate

Reduzierte Miete Büroflächen laut Punkt II.A):	€ 121.436,62
Betriebskosten	€ 42.747,34
Miete und BK Lager	€ 3.029,13
Monatlich gesamt	€ 167.213,09
 Miete Büroflächen	 € 141.583,42
Betriebskosten	€ 42.747,34
Miete und BK Lager	€ 3.029,13
Monatlich gesamt	€ 187.359,89
 Reduzierter Mietzins für 48,5 Monate (10.12.19 – 31.12.2023)	 € 8.109.834,87
Mietzins restliche Laufzeit (117 Monate v. 01.01.24 – 30.09.33)	€ 21.921.107,13
Bemessungsgrundlage	<u>€ 30.030.942,00</u>

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen „auf bestimmte Zeit“ und „auf unbestimmte Zeit“ abgeschlossenen Bestand Verträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht. Ein nach seinem Wortlaut auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist als ein Vertrag auf vorerst bestimmte Dauer anzusehen, wenn nach seinem Inhalt das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist (VwGH vom 26.04.2018, Ra 2018/16/0040).

Laut Zusatzvereinbarung vom 10.12.2019 wurde der Vertrag befristet bis zum 30.09.2033 abgeschlossen. Gemäß § 21 GebG sind Zusätze oder Nachträge mit welchen die in einer bereits ausgefertigten Urkunde beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert werden oder die vereinbarte Geltungsdauer

verlängert wird, im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

Da mit gegenständlicher Zusatzvereinbarung die Dauer betreffend die Objekte aus dem Mietvertrag vom 07.08.2013, Nr. 2013/226 auf die bestimmte Dauer von 14,5 Jahren verlängert wurde, ist für diese Verlängerung die Gebühr vorzuschreiben.

*Bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften sind die Unterzeichner der Urkunde zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet. Nach Auffassung des VwGH liegt es im Ermessen der Behörde, ob sie den Abgabenbescheid nur an einen der Gesamtschuldner richtet und an welchen Gesamtschuldner oder an alle Gesamtschuldner (VwGH vom 21.03.2002, 2001/16/0599 und vom 14.02.1991, 89/16/0218). Da laut Auskunft auf der homepage der Bestandnehmerin, dieser durch die ***....*** die Fortführung des Geschäftsbetriebes untersagt wurde, ergeht der Bescheid an die Vermieterin.“*

Beschwerde

In der dagegen nach Fristerstreckung von der Bf. am 23.5.2022 eingebrachten Beschwerde wurde zum Sachverhalt ausgeführt wie folgt:

*„Die ***Bf1***, als Vermieterin, hat mit der ***MIETERIN***, als Mieterin, am 10.12.2019 eine Zusatzvereinbarung über eine befristete Hauptmietzinsreduktion und Abschlagszahlung, und über die Änderung bei der Untervermietung zu den Mietverträgen Nr 2013/226 vom 27.5.2013 und Nr 2013/463 vom 8.9.2014 abgeschlossen. Weiters wurde in der Zusatzvereinbarung die Änderung in der Mietdauer und Befristung zum Mietvertrag Nr 2013/226 dahingehend abgeändert, dass der ursprünglich unbefristete Mietvertrag bis 30.9.2033 befristet wurde. Der Mietvertrag Nr 2013/463 vom 8.9.2014 wurde bereits beim ursprünglichen Vertragsabschluss befristet abgeschlossen. Hinsichtlich der Kündigungsmodalitäten galten in den ursprünglichen Mietverträgen für den Vermieter die Kündigungsbeschränkungen des § 30 MRG unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines Kalendermonats. Der Mieter konnte zu in den Verträgen festgelegten Zeitpunkten ohne weitere Gründe unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist kündigen. Bei einer Kündigung bis 30. September 2023 musste eine Abschlagszahlung in Höhe von 2,5 Monatsmieten geleistet werden. Die allgemeinen Kündigungsmodalitäten wurden durch die Zusatzvereinbarung nur dahingehend geändert, dass die Kündigungsgründe für den Vermieter um die Auflösungsstatbestände gemäß § 1118 ABGB ergänzt wurden*

Neben den allgemeinen Kündigungsmodalitäten, wurde darüber hinaus für beide Mietverhältnisse eine Mietzinsreduktion für die Dauer von 1.1.2019 bis 30.9.2023 bzw 31.12.2023 vereinbart. Sollte der Mieter während dieses Zeitraums zum 31.3.2021 das Mietverhältnis kündigen, hat der Mieter neben der Abschlagszahlung in Höhe von 6 Monatsmieten auch sämtliche Mietzinsreduktionen zurückzuzahlen.

Zur rechtlichen Beurteilung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Vermieter nur dann kündigen könne, wenn einer der Kündigungsgründe des § 30 MRG oder des § 1118 ABGB vorliege. Werde die Eintrittswahrscheinlichkeit der Kündigungsgründe des Vermieters berücksichtigt, so könne man zu dem Ergebnis kommen, dass auch für den Vermieter ein unbestimmtes Vertragsverhältnis vorliegt. Der Kündigungsgrund des § 30 Abs 2 Z 1 MRG

(Rückstand des Mieters zur Mietzinszahlung) stelle auch für eine ***Gesellschaft*** ein mögliches und nicht fast gänzlich ausschließbares Ereignis dar, denn die Versäumung von Mietzinszahlungen sei ein nicht zur Gänze beherrschbares Ereignis. Der Mieterin sei *** ... *** entzogen worden. Dies spiegle wider, dass die Eintrittswahrscheinlichkeit eines Mietzinsverzugs durchaus gegeben sei.

Zu beachten sei jedoch, dass die dem Mieter gewährten Kündigungsrechte durch die Zusatzvereinbarung (abgesehen vom Sonderkündigungsrecht iZm der gewährten Mietzinsreduktion) unverändert aufrecht bleiben. Der Mieter sei nicht an bestimmte Gründe gebunden. Ist nur ein Vertragsteil zeitlich gebunden, während der andere das Vertragsverhältnis ohne Beschränkung auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Gründe durch Kündigung auflösen kann, dann sei ein Bestandverhältnis auf unbestimmte Dauer anzunehmen.

Die Vertragsparteien hätten bis 31.12.2023 eine Mietzinsreduktion und mit 31.3.2021 ein Sonderkündigungsrecht mit Abschlagszahlung vereinbart. Durch die Vereinbarung dieser Abschlagszahlung sowie der Rückzahlung sämtlicher bis dahin gewährter Mietzinsreduktionen werde zum Ausdruck gebracht, dass die Parteien bis 31.3.2021 an den Vertrag gebunden sein wollen. Denn bis zum 31.3.2021 sei die Kündigungsmöglichkeit des Mieters durch die Abschlagszahlung und die Rückzahlung der Mietzinsreduktion stark eingeschränkt, während die Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters zwar unverändert bestehen bleibt, dieser jedoch nicht grundlos kündigen könne. Die Gebührenrichtlinien sprechen auch dann von einem Kündigungsverzicht, wenn eine Partei einen finanziellen Nachteil erleidet und nennen als Beispiel die verwehrte Rückforderung von Mietzinsvorauszahlungen.

Es sei daher von einem Vertragsverhältnis bestimmter Dauer von 10.12.2019 bis 31.3.2021 auszugehen. Ab 31.3.2021 sei von einem Vertragsverhältnis auf unbestimmte Dauer auszugehen. Diesbezüglich werde explizit auf die GebR Rz 703 verwiesen. Da im Falle der Inanspruchnahme des Kündigungsrechts zum 31.3.2021 die Mietzinsreduktion entfällt, sei vom endgültigen gestaffelten Mietzins auszugehen. Dieser betrage für Büro, Lagerflächen und die Werbung monatlich gesamt (Hauptmietzins, Betriebs- und Nebenkosten) EUR 187.353,89. Hinzu komme die einmalige Abschlagszahlung für die Investitionen von 6 Monatsmieten. Die Bestandvertragsgebühr bemesse sich daher wie folgt:

Bemessungsgrundlage für 10.12.2019 – 31.3.2021 (15,5 Monate * EUR 187.353,89)	€ 2 903 985,30
Bemessungsgrundlage für Abschlagszahlung (6 Monatsmieten * EUR 187.353,89)	€ 1 124 123,34
Bemessungsgrundlage für 31.3.2021 – 30.9.2033 (36 Monate * EUR 187.353,89)	€ 6 744 740,04
Summe	€ 10 772 848,68
1% Bestandvertragsgebühr gem § 33 tP 5 Abs 1 GebG	€ 107 728,49

Abschließend beantragte die Bf. die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO sowie den Ausschluss der Öffentlichkeit von der mündlichen Verhandlung gemäß § 275 Abs 3 Z 1 BAO

und regte die Ladung der Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits gemäß § 269 Abs 3 BAO an.

Beschwerdevorentscheidung

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 22.09.2022 führte das FA zur Begründung ua. Folgendes aus:

„Im ursprünglichen Mietvertrag vom 07.08.2013 (2013/226) werden Büroflächen (Teilfläche 1. OG und 3. OG, sowie das gesamt 2. OG) und Lagerräume (Top Nr. 1.16, 1.5 und 1.1 im 1. KG), sowie eine Werbefläche angemietet. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

Mit dem zweiten Mietvertrag vom 29.10.2014 (2013/463) kommen weitere Flächen dazu (Büro Teilfläche im 1. OG und Poststelle im Erdgeschoss). Das Mietverhältnis wird auf bestimmte Zeit abgeschlossen und endet am 30. September 2033.

Mit gegenständlicher Zusatzvereinbarung vom 10.12.2019 wird nun in Abänderung des ursprünglichen Mietvertrages (2013/226) auch für die dort angeführten Flächen das Mietverhältnis befristet bis 30.09.2033 abgeschlossen. Den Parteien war es also ein Anliegen aus dem bereits bestehenden unbefristeten Vertrag, einen befristeten Vertrag mit einem bestimmten Enddatum zu machen. Laut Punkt III. der Zusatzvereinbarung bleiben die dem Mieter in Punkt IV. des Mietvertrages 2013/226 gewährten Kündigungsrechte unverändert aufrecht. Demnach kann das Mietverhältnis vom Mieter erstmals zum 31.03.2020 und in der Folge zum 31.03.2021, zum 30.09.2023, 31.03.2026, 30.09.2028, 31.03.2031 und 30.09.2033 gekündigt werden. Sollten die Kündigungsmöglichkeiten zum 31.03.2020 bzw. 31.03.2021 in Anspruch genommen werden, hat der Mieter die ihm gewährten Mietzinszahlungen des Vermieters (Punkt XX 11. des Mietvertrages 2013/226) zu einem großen Teil zurück zu zahlen auch sind die Hauptmietzinsreduktionen zu retournieren und ist eine Abschlagszahlung zu leisten. Da daher eine Kündigung zu diesen Terminen als eher unwahrscheinlich anzusehen ist, bleiben dem Mieter 4 Kündigungsmöglichkeiten. Es ist daher hier nicht von einer umfassenden Kündigungsmöglichkeit des Mieters zu sprechen.

Da laut Vertrag die Kündigungsbeschränkungen nach § 30 MRG Anwendung finden, kann der Vermieter nur aus den dort genannten Gründen kündigen. Die in der Beschwerde angeführten Ziffern 1, 3, 4 und 7 des § 30 Abs. 2 MRG sind nicht als umfassende Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters zu sehen. Der in Z 4 genannte Grund kommt nur sehr eingeschränkt in Betracht, da eine Untervermietung in Punkt IV. der Zusatzvereinbarung geregelt wird. Die Kündigungsgründe der Z 1, 3, und 7 können nur bei Vertragsverletzung geltend gemacht werden und setzen ein grobes Fehlverhalten des Mieters im Zusammenhang mit dem Bestandverhältnis voraus. Der Vermieter kann diese Kündigungsgründe nicht beeinflussen und steht ihm bei vertragskonformen Verhalten des Mieters kein Kündigungsrecht zu. Es besteht daher keine aufgrund freier Entscheidung getroffener Möglichkeit zur Vertragsauflösung, (siehe BFG vom 05.11.2021, RV/7101161/2017)

Ein Vertrag auf bestimmte Dauer, bei dem ein Kündigungsrecht nur für einzelne im Vertrag bezeichnete Fälle vorgesehen ist, bleibt gebührenrechtlich ein Vertrag auf bestimmte Dauer. Dafür, dass die eingeräumten Sonderkündigungsrechte, so gewichtig

sind, dass sie das Vorliegen eines auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Bestandvertrages rechtfertigen, finden sich im Mietvertrag keine Anhaltspunkte. Diese Sonderkündigungsmöglichkeiten sind nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist, weshalb damit die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien über einen bestimmten Zeitraum hindurch, nicht aufgehoben werden kann.“

Vorlageantrag

Im nach Fristerstreckung am 30.12.2022 eingebrachten Antrag auf Vorlage der Beschwerden ans BFG führte die Bf. ergänzend ua. wie folgt aus:

„Sachverhalt

*In den Jahren 2013 bzw 2014 haben die ***Bf1***, als Vermieterin, und die ***MIETERIN***, als Mieterin, zwei Mietverträge über Büroräumlichkeiten an der Adresse ***ADRESSE*** abgeschlossen.*

- *Im ursprünglichen **Mietvertrag vom 7. August 2013 (2013/226)** wurden Teilflächen des ersten und dritten Obergeschosses sowie das gesamte zweite Obergeschoss, Lagerräume im Keller, eine Werbefläche am Dach und eine Fläche der Portierloge angemietet. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Gemäß Pkt. IV des Mietvertrages kann das Mietverhältnis vom Vermieter jederzeit unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines Kalendermonats aufgekündigt werden. Es gelten die Kündigungsbeschränkungen gemäß § 30 MRG. Weiters kann das Mietverhältnis vom Mieter erstmals mit Wirkung zum 31. März 2020 und in der Folge mit Wirkung zum 31. März 2021 und danach jeweils mit Wirkung zum Ablauf von 2,5 Jahren, somit zum 30. September 2023, zum 31. März 2026, 30. September 2028, 31. März 2031, 30. September 2033, usw. unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. Sollte die Mieterin das vorgenannte vorzeitige Kündigungsrecht mit Wirkung zum 31. März 2020 bzw zum 31. März 2021 in Anspruch nehmen, so wird für jedes nicht voll konsumierte Jahr bis 30. September 2023 eine Abschlagszahlung in der Höhe von einer Bruttomiete vereinbart (somit bei Kündigung mit Wirkung zum 31. März 2020 2,5 Bruttomonatsmieten und bei Kündigung mit Wirkung zum 31. März 2021 1,5 Bruttomonatsmieten).*
- *Mit dem zweiten **Mietvertrag vom 29. Oktober 2014 (2013/463)** kommen weitere Teilflächen im ersten Obergeschoss und die Poststelle im Erdgeschoss dazu. Das Mietverhältnis wurde auf bestimmte Zeit abgeschlossen und endet am 30. September 2033. Gemäß Pkt. IV des Mietvertrages kann das Mietverhältnis von der Mieterin erstmals mit Wirkung zum 31. März 2020 und in der Folge mit Wirkung zum 31. März 2021 und danach jeweils mit Wirkung zum Ablauf von 2,5 Jahren, somit zum 30. September 2023, 31. März 2026, 30. September 2028, 31. März 2031, 30. September 2033, usw. unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. Sollte die Mieterin das vorgenannte vorzeitige Kündigungsrecht mit Wirkung zum 31. März 2020 bzw. zum 31. März 2021 in Anspruch nehmen, so wird für jedes nicht voll konsumierte Jahr bis 30. September 2023 eine Abschlagszahlung in der Höhe von einer Bruttomiete vereinbart (somit bei Kündigung mit Wirkung zum 31. März 2020 2,5*

Bruttomonatsmieten und bei Kündigung mit Wirkung zum 31. März 2021 1,5 Bruttomonatsmieten).

Weiters hat die *****Bf1***** mit der *****MIETERIN***** eine **Zusatzvereinbarung vom 10. Dezember 2019** über, unter anderem, eine befristete Hauptmietzinsreduktion/Abschlagszahlung (Punkt II) und die Mietdauer und Befristung (Punkt III) zu den Mietverträgen Nr 2013/226 vom 27.5.2013 und Nr 2013/463 vom 8.9.2014 abgeschlossen:

- Die **Änderungen in der Hauptmietzinsreduktion/Abschlagszahlung** zu den Mietverträgen Nr 2013/226 und Nr 2013/463 bestimmen, dass sich der Hauptmietzins rückwirkend beginnend mit 1. Jänner 2019, und befristet bis 30. September 2023 von gesamt € 141.583,42 p.m. auf € 121.436,62 p.m. (Mietvertrag Nr 2013/226) und € 21.979,85 p.m. auf € 19.177,27 p.m. (Mietvertrag Nr 2013/463) reduziert. Für den Fall, dass die Mieterin von ihrem Kündigungsrecht mit Wirkung zum 30. September 2023 keinen Gebrauch macht, verlängert sich die Hauptmietzinsreduktion bis 31. Dezember 2023. Sollte die Mieterin zum 31. März 2021 das Mietverhältnis kündigen, hat die Mieterin eine Abschlagszahlung in Höhe von 6 Monatsmieten zu entrichten und auch sämtliche Mietzinsreduktionen bis zum 31. März 2021 zurückzuzahlen.

- Die **Änderung in der Mietdauer und Befristung** zum Mietvertrag Nr 2013/226 bestimmt, dass der ursprünglich unbefristete Mietvertrag bis 30. September 2033 befristet wird. Die Kündigungsgründe des Vermieters wurden um die Auflösungsstatbestände gemäß § 1118 ABGB ergänzt. Die der Mieterin gewährten Kündigungsrechte bleiben unverändert aufrecht.

Unverändert blieb jedoch die Regelung zur Gutschrift: Die Bestimmung XX. 11 des ursprünglichen Mietvertrages 2013/226 sieht vor, dass der Vermieter auf dem Mieterkonto Gutschriften zu leisten hat. Diese Gutschriften sind im Falle einer Kündigung durch die Mieterin aufgrund des Sonderkündigungsrechts ohne Angabe von Gründen teilweise von der Mieterin wieder an den Vermieter zurückzuzahlen. Im Detail gibt es 5 Gutschriften, wobei jeweils EUR 100.000 am 30. September 2019, 30. September 2020, 30. September 2021 und 30. September 2022 gutgeschrieben werden und EUR 40.000 am 30. September 2023. Hinsichtlich der Rückzahlung dieser Gutschriften ist vorgesehen, dass EUR 100.000 zurückzuzahlen sind, wenn die Mieterin zum 31. März 2021 kündigt und EUR 140.000 zurückzuzahlen sind, wenn die Mieterin im darauffolgenden Jahr kündigt (wobei anzumerken ist, dass es im Jahr 2022 keine Kündigungsmöglichkeit gibt). Somit verbleibt eine potentielle Rückzahlung der gewährten Gutschrift von EUR 100.000, wenn zum 31. März 2021 gekündigt wird.

ÜBERSICHT MIETVERTRAGSBEDINGUNGEN SAMT ABÄNDERUNGEN GEM ZUSATZVEREINBARUNG		
Mietvertrag Nr 2013/226	Vermieter	Mieter
Mietvertragsbeginn	08/2013	08/2013
Mietvertragsdauer	unbefristet/30.09.33*	unbefristet/30.09.33*
erster möglicher Kündigungstermin	31.01.14	31.03.20
vorzeitige Kündigungstermine mit Abschlagszahlung	---	31.03.20, 31.03.21**
Kündigungstermine ohne Abschlagszahlung	Monatsende	30.09.23, 31.03.26, 30.09.28, 31.03.31, 30.09.33
Mietzinsreduktion	---	01.01.19-30.09.23/31.12.23*
Gutschrift des Vermieters	30.09.19/20/21/22, 30.09.23	€ 100k, € 40k***
Kündigungsfrist	6 Monate	12 Monate
Kündigungsgründe	§ 30 MRG und 1118 ABGB*	keine Gründe erforderlich

* Abänderung durch Zusatzvereinbarung vom 10. Dezember 2018
 ** Abschlagszahlung iHv 8 anstatt 1,5 Bruttomonatsmieten gemäß Zusatzvereinbarung vom 10. Dezember 2019
 *** Sollte der Mieter das Kündigungsrecht mit Wirkung zum 7.5.Jahr in Anspruch nehmen, so verpflichtet sich die ausbezahlte Gutschrift in der Höhe von EUR 100.000,- an den Vermieter zurückzahlen. Nimmt der Mieter das Kündigungsrecht mit Wirkung zum 8.5. Jahr in Anspruch, so werden vom Mieter von dem vom Vermieter ausbezahlten Betrag von EUR 200.000,- nur EUR 140.000,- zurückbezahlt.

Weiters wurde nochmals dargelegt, dass die Frage, ob die vorliegende Zusatzvereinbarung das ursprünglich auf unbestimmte Vertragsdauer abgeschlossene Mietverhältnis in ein Mietverhältnis mit bestimmter Vertragsdauer abändere, insbesondere an Hand der vertraglich festgelegten Kündigungsmöglichkeiten, Kündigungsfristen und Kündigungstermine und der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme dieser während der Vertragslaufzeit zu bewerten sei.

Die Parteien hätten sich durch die Vereinbarung der Kündigungsgründe des § 30 MRG und des § 1118 ABGB auf Vermieterseite sowie insbesondere der Kündigungsmöglichkeit der Mieterin ohne Angabe von Gründen keinen Kündigungsverzicht auferlegen wollen, sondern vielmehr zum Ausdruck gebracht, dass das Vertragsverhältnis auch während aufrechter Vertragsdauer einseitig beendet werden könne. Auch nach der Rechtsauffassung des BMF sei eine unbestimmte Mietdauer dann annehmen, wenn ein Vertrag zwar auf bestimmte Zeit abgeschlossen wird, ein oder beide Vertragspartner aber jederzeit und beliebig kündigen können.

Da die Kündigungsmöglichkeit durch die weit auseinanderliegenden Kündigungstermine nur alle 2,5 Jahre in Anspruch genommen werden kann, liege bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin ein Vertragsverhältnis bestimmter Dauer vor. Danach knüpfe ein Vertragsverhältnis unbestimmter Dauer an, da es in der alleinigen Disposition der Mieterin stehe, das Mietverhältnis zum erstmöglichen Kündigungstermin zu beenden, oder nach Ablauf des erstmöglichen Kündigungstermins das Vertragsverhältnis zu einem im Vertrag vorgesehen Kündigungstermin zu beenden. Der Umstand, dass eine Kündigung nur zu bestimmten, jeweils im Abstand von 2,5 Jahren liegenden Zeitpunkten erfolgen kann, sei der Vereinbarung einer mehr als einjährigen Kündigungsfrist gleichzuhalten, da es keinen Unterschied mache, ob das Ergebnis der Bindung sich aus einer Frist oder einem Termin ergibt. Die Gebühr sei zunächst für ein Bestandsverhältnis von bestimmter Dauer (10. Dezember 2019 bis 31. März 2021) zuzüglich eines Bestandsverhältnis von unbestimmter Dauer (ab 1. April 2021) zu bemessen.

Zu beurteilen bleibe noch die Wahrscheinlichkeit der Ausübung der Kündigungsmöglichkeiten der Mieterin, da die Mieterin bei Ausübung ihres Kündigungsrechts zum ersten Termin nach

Abschluss der Zusatzvereinbarung (zum 31. März 2021) auch finanzielle Nachteile hinzunehmen hat. Im Falle einer Kündigung mit Wirkung zum 31. März 2021 habe die Mieterin eine Abschlagszahlung iHv 6 Bruttomonatsmieten zu leisten. Hinzu kämen die Rückzahlung der Mietzinsreduktion und die Rückzahlung einer Gutschrift iHv EUR 100.000. Dies bewirke eine finanzielle Belastung der Mieterin in Höhe von ca. 9 Monatsmieten. Dieser Betrag könne jedoch nicht als eine Belastung verstanden werden, die die Ausübung des Kündigungsrechts der Mieterin zum 31. März 2021 als unwahrscheinlich erscheinen lasse. Die Alternative der Mieterin wäre eine Verpflichtung zur Zahlung weiterer Mieten für einen Zeitraum von 30 Monaten (bis zum nächst möglichen Kündigungstermin am 30. September 2023) einzugehen und sei es letztlich eine Frage der kaufmännischen Disposition Aufwand abzuwenden.

Nach dem 31. März 2021 habe die Mieterin regelmäßig Kündigungsmöglichkeiten bis zum Auslaufen des Vertrages und es sei entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung nicht unwahrscheinlich, dass eine Kündigung zu einem der Termine auch wahrgenommen wird. Bei einer Kündigung nach dem 31. März 2021 entstünden der Mieterin keinerlei finanzielle Nachteile. Ein Festhalten am Vertrag bis zum Auslaufen im Jahr 2033 wäre eine wesentlich schwerere finanzielle Last. Weder in der bisherigen Rechtsprechung noch in der einschlägigen Literatur seien Argumente auszumachen, dass die Anzahl der Kündigungstermine einen Einfluss auf die Bestimmtheit des Vertrages hätte, zumal dadurch eine gewisse Willkür bestünde, ab welcher Anzahl von Kündigungsterminen von einem unbestimmten Vertragsverhältnis auszugehen wäre.

Betreffend die Bemessungsgrundlage sei zwischen den Perioden, in denen der Vertrag einerseits für bestimmte Dauer und andererseits für unbestimmte Dauer eingegangen wurde, zu unterscheiden. Die Mietzinsreduktion sei nur bei Bestandverträgen auf unbestimmte Dauer nicht zu berücksichtigen. Für die Dauer des bestimmten Vertragsverhältnisses sei die reduzierte Miete heranzuziehen. Diese betrage für Büro, Lagerflächen und die Werbung monatlich gesamt (Hauptmietzins, Betriebs- und Nebenkosten) EUR 167.213,09. Für das darauffolgende Vertragsverhältnis auf unbestimmte Dauer sei vom endgültigen gestaffelten Mietzins auszugehen. Dieser betrage für Büro, Lagerflächen und die Werbung monatlich gesamt (Hauptmietzins, Betriebs- und Nebenkosten) EUR 187.359,89. Die Bestandvertragsgebühr bemesse sich daher wie folgt

Bemessungsgrundlage für 10.12.2019 - 31.3.2021 (15,5 Monate * EUR 167.213,09)	€	2.591.802,90
Bemessungsgrundlage für 1.4.2021 - 30.9.2033 (36 Monate * EUR 187.359,89)	€	6.744.956,04
Summe	€	9.336.758,94
1% Bestandvertragsgebühr gem § 33 TP 5 Abs 1 GebG	€	93.367,59

Abschließend wiederholte die Bf. ihre Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO sowie den Ausschluss der Öffentlichkeit von der mündlichen Verhandlung

gemäß § 275 Abs 3 Z 1 BAO und regte abermals die Ladung der Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits gemäß § 269 Abs 3 BAO an.

Vorlage an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 18.06.2024 (eine Ausfertigung wurden auf der Bf. übermittelt) legte das FA das gegenständliche Rechtsmittel dem BFG zur Entscheidung vor, in der das FA noch eine Stellungnahme mit auszugsweise folgendem Inhalt abgab

„Der ursprüngliche Mietvertrag (Nr. 2013/226) wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Mit der gegenständlichen Zusatzvereinbarung wird nun in Abänderung des ursprünglichen Mietvertrages das Mietverhältnis befristet bis 30.09.2033 abgeschlossen.

Der Wille der Parteien war daher darauf gerichtet den ursprünglich unbefristeten Vertrag in einen befristeten Vertrag abzuändern.

Die Kündigungsrechte des Mieters blieben dabei unverändert aufrecht und kann der Mieter den Vertrag zu bestimmten Zeitpunkten kündigen.

Dabei ist es jedoch entscheidend, dass sofern der Mieter die Kündigungsmöglichkeiten zum 31.03.2020 bzw. 31.03.2021 in Anspruch nimmt, der Mieter die ihm gewährten Mietzinszahlungen zu einem großen Teil zurückzahlen muss. Unter Pkt. XXXX 11. ist vereinbart, dass der Vermieter am Ende des 6., 7., 8. und 9. Vertragsjahres eine Gutschrift am Mieterkonto iHv jeweils € 100.000 sowie im 10. Vertragsjahr eine Gutschrift iHv € 40.000 leistet, wobei bei Ausüben des Kündigungsrechtes mit Wirkung zum 7,5. Jahr die Gutschrift iHv € 100.000 bzw. zum 8,5. Jahr von den ausbezahlten € 200.000 nur € 140.000 zurückzuzahlen sind. Ebenfalls sind die Hauptmietzinsreduktionen zu retournieren und eine Abschlagszahlung zu leisten.

Daher ist eine Kündigung zu den beiden Terminen als unwahrscheinlich anzusehen und es bleiben dem Mieter 4 Kündigungsmöglichkeiten, welche nicht für eine umfassende Kündigungsmöglichkeit des Mieters sprechen.

Da laut Vertrag die Kündigungsbeschränkungen nach § 30 MRG Anwendung finden, kann der Vermieter nur aus den dort genannten Gründen kündigen. Die in der Beschwerde angeführten Ziffern 1, 3, 4 und 7 des § 30 Abs. 2 MRG sind nicht als umfassende Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters zu sehen. Der in Z 4 genannte Grund kommt nur sehr eingeschränkt in Betracht, da eine Untervermietung unter den in Punkt IV. genannten bestimmten Bedingungen der Zusatzvereinbarung geregelt wird. Die Kündigungsgründe der Z 1, 3, und 7 können nur bei Vertragsverletzung geltend gemacht werden und setzen ein grobes Fehlverhalten des Mieters im Zusammenhang mit dem Bestandverhältnis voraus. Der Vermieter kann diese Kündigungsgründe nicht beeinflussen und steht ihm bei vertragskonformen Verhalten des Mieters kein Kündigungsrecht zu. Es besteht daher keine aufgrund freier Entscheidung getroffene Möglichkeit zur Vertragsauflösung (siehe BFG vom 05.11.2021, RV/7101161/2017).

Bei der gegenständlichen Zusatzvereinbarung liegt daher ein Vertrag auf eine bestimmte Dauer von 165,5 Monaten vor, wobei für 48,5 Monate ein reduzierter Mietzins anfällt.“

Beweisaufnahme durch das BFG

Durch die zuständige Berichterstatterin wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf. Weiters wurde eine Abfrage im Firmenbuch zu ***1FN*** getätigt.

Erörterungstermin

Zu Beginn des über Anregung der Bf. am 4.3.2025 durchgeführten Erörterungstermins übergab die Berichterstatterin den Anwesenden die Beilage./1 zur Niederschrift und legte dar, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstellt.

Die Frage, ob es zum Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, wurde von beiden Parteien verneint.

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

„Stb: Der Mietvertrag wurde tatsächlich am 30.9.2023 aufgekündigt. Mit der Zusatzvereinbarung wollte man eine Angleichung der beiden Mietverträge erreichen. Der Zusatz „Abschlagszahlungen für den Termin 31.3.2021“ lag vor, daher Bindung bis zu diesem Termin. Die Kündigungstermine wurden mit einem Abstand von zweieinhalb Jahren vereinbart, weil es bei einem derartigen Objekt schwierig ist einen Nachmieter zu finden und es eine entsprechende Vorlaufzeit braucht.

Bereits im Dezember 2019 waren Probleme zu erwarten und wirtschaftliche Schwierigkeiten auf Seiten der Mieterin und deshalb die Zinsreduktion unter einer Befristung.

Es gab vier weitere Termine für die Mieterin, um den Vertrag zu beenden.

FA: Die Abänderung von unbestimmter Dauer auf bestimmte Dauer spricht für den Vertragswillen der Parteien, einen Vertrag auf bestimmte Dauer abzuschließen und dass sie eben solange gebunden sein wollten. Ich verweise auf ein BFG-Erkenntnis 4.5.2023, RV/7100624/2023 und auf VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072.

Auf die Frage der Richterin, ob die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrecht bleiben, antwortete der Vertreter der Bf., dass er es noch mit dem Klienten abklären müsse und er bis 31.3.2025 einen Schriftsatz einbringen werde.

Mit Schriftsatz vom 7.3.2025 nahm die Bf. die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf als Vermieterin und die ***MIETERIN*** (***1FN***) als Mieterin haben den mit 27.5.2013 datierten **Mietvertrag Nr. 2013/226** über im Vertrag näher bezeichnete Büroräumlichkeiten und Lagerflächen im Haus ***ADRESSE*** unterzeichnet. Für diesen Vertrag wurde vom FA mit Bescheid vom 11.12.2013 zu ***ErfNr.2*** die Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG gegenüber der Mieterin ausgehend vom 3-fachen Jahreswert mit € 62.685,84 festgesetzt.

Weiters haben die Vertragsparteien den **Mietvertrag Nr. 2013/463** vom 08.09.2014 unterzeichnet und wurden damit zusätzliche Flächen im Haus ***ADRESSE*** in Bestand genommen. Dieser Vertrag enthält keinen Verweis auf den früheren Mietvertrag Nr. 2013/226 und wurden **durch den 2. Mietvertrag die Bestimmungen des 1. Mietvertrages nicht verändert**. Für den 2. Mietvertrag (Mietvertrag Nr. 2013/463) erfolgte am 11.11.2014 eine Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr mit € 9.690,05 ausgehend von einer unbestimmten Vertragsdauer.

Mit der von beiden Vertragsparteien unterzeichneten **Zusatzvereinbarung vom 10.12.2019** wurden die Mietverträge Nr. 2013/226 und Nr. 2013/463 abgeändert. Mit der Zusatzvereinbarung wollte man eine Angleichung der beiden Mietverträge erreichen.

Bei beiden Mietverträgen waren die Kündigungstermine mit einem Abstand von zweieinhalb Jahren festgelegt worden, weil es bei einem derartigen Objekt schwierig ist einen Nachmieter zu finden und es eine entsprechende Vorlaufzeit braucht. An den bestehenden Kündigungsmöglichkeiten der Mieterin und an den Kündigungsterminen sollte sich durch Abschluss der Zusatzvereinbarung nichts ändern.

Bereits im Dezember 2019 waren Probleme zu erwarten und bestanden wirtschaftliche Schwierigkeiten auf Seiten der Mieterin und wurde deshalb der Mieterin zeitlich befristet eine Zinsreduktion gewährt. Deshalb wurden folgende Regelungen in der Zusatzvereinbarung getroffen.

Die Zusatzvereinbarung enthält im **Punkt III.** folgende Regelung zur **Mietdauer**:

*In Abänderung zu Pkt. IV. 1. gemäß Mietvertrag Nummer 2013/226 wird auch das Mietverhältnis für die Teilfläche 1. OG, das 2. OG und die Teilfläche des 3. OG, sowie die Lager 1.16, 1.5 und 1.1 im 1. OG, sowie die Werbung am Dach und die mieterspezifische Portierloge befristet bis 30. September 2033 abgeschlossen. Das **Mietverhältnis endet am 30. September 2033, ohne dass es einer gesonderten Kündigung bedarf**. Unberührt davon finden die Kündigungsbeschränkungen nach § 30 MRG in der jeweils gültigen Fassung und die Auflösungstatbestände gemäß § 1118 ABGB Anwendung.*

Die dem Mieter in Pkt. IV. des Mietvertrages 2013/226 gewährten Kündigungsrechte bleiben unverändert aufrecht.

Der **Mietvertrag Nr. 2013/226 vom 27.5.2013** enthält im **Punkt IV.1** folgende Regelung:

„Das Mietverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Das Mietverhältnis kann vom Vermieter jederzeit unter Einhaltung einer 6 monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines Kalendermonats aufgekündigt werden. Es gelten die Kündigungsbeschränkungen gem. § 30 MRG.

*2. Das Mietverhältnis kann vom Mieter erstmals mit Wirkung zum 31. März 2020 und in der Folge mit Wirkung zum 31. März 2021, sowie in der Folge mit Wirkung zum 30. September 2023 und danach jeweils mit Wirkung zum Ablauf von 2,5 Jahren, somit zum 31. März 2026, bzw. 30. September 2028, 31. März 2031, 30. September 2033, usw. unter Einhaltung einer 12 monatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. Sollte der Mieter das vorgenannte **vorzeitige Kündigungsrecht** mit Wirkung zum 31. März 2020 bzw. zum 31. März 2021 in Anspruch nehmen, so wird für jedes nicht voll konsumierte Jahr bis 30. September 2023 eine **Abschlagszahlung** in der Höhe von einer Bruttomiete vereinbart (somit bei Kündigung mit Wirkung zum 31. März 2020 2,5 Bruttomonatsmieten und bei Kündigung mit Wirkung zum 31. März 2021 1,5 Bruttomonatsmieten).“*

Der **Mietvertrag Nr. 2013/463 vom 08.09.2014** enthält im **Punkt IV.1** folgende Regelung:

„Das Mietverhältnis wird auf bestimmte Zeit abgeschlossen und endet am 30. September 2033, ohne dass es einer gesonderten Ankündigung bedarf.

Auf das gegenständliche Mietverhältnis finden die Kündigungsbeschränkungen des § 30 MRG Anwendung. Gesetzliche Auflösungsgründe bleiben davon unberührt. Das Mietverhältnis kann im Übrigen unbeschadet der Vertragsdauer vom Vermieter jederzeit aus allen erdenklichen Kündigungsgründen des § 30 MRG unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonats aufgekündigt werden.

2. Das Mietverhältnis kann vom Mieter trotz der o.a. Befristung erstmals mit Wirkung zum 31. März 2020 und in der Folge mit Wirkung zum 31. März 2021, sowie in der Folge mit Wirkung zum 30. September 2023 und danach jeweils mit Wirkung zum Ablauf von 2,5 Jahren, somit zum 31. März 2026, bzw. 30. September 2028, 31. März 2031, 30. September 2033, usw. unter Einhaltung einer 12 monatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden (vorzeitiges Kündigungsrecht).

Sollte der Mieter das vorgenannte vorzeitige Kündigungsrecht mit Wirkung zum 31. März 2020 bzw. zum 31. März 2021 in Anspruch nehmen, so wird für jedes nicht voll konsumierte Jahr bis 30. September 2023 eine Abschlagszahlung in der Höhe von einer Bruttomiete vereinbart (somit bei Kündigung mit Wirkung zum 31. März 2020 2,5 Bruttomonatsmieten und bei Kündigung mit Wirkung zum 31. März 2021 1,5 Bruttomonatsmieten).“

In **Punkt II.A. der Zusatzvereinbarung** wurde für beide Mietverträge eine bis 30.9.2023 **befristete Hauptmietzinsreduktion** vereinbart, die sich für den Fall, dass der Mieter von

seinem Kündigungsrecht mit Wirkung zum 30.09.2023 keinen Gebrauch macht, bis 31.12.2023 verlängert. Der im Mietvertrag Nr. 2013/226 für die Büroflächen wertgesichert vereinbarte monatliche Hauptmietzins reduzierte sich befristet von € 141.583,42 auf € 121.436,62. Daneben sind von der Mieterin - unverändert- monatlich € 42.747,34 an Betriebskosten für die Büroflächen sowie € 3.029,13 an Miete und Betriebskosten für die Lagerflächen zu leisten (ergibt in Summe **€ 167.213,09 anstatt € 187.359,89 pro Monat**).

Weiters wurde in **Punkt II.B. der Zusatzvereinbarung** eine **Abschlagszahlung** vereinbart, falls die Mieterin ihr **Sonderkündigungsrecht** mit Wirkung **zum 31.03.2021** in Anspruch nimmt. Bei Kündigung zum 31.3.2021 hat die Mieterin sämtliche bis zu diesem Termin gewährten Hauptmietzinsreduktionen zu retournieren und **zusätzlich eine einmalige Abschlagszahlung in der Höhe von 6 Bruttomonatsmieten** zu leisten (dh € 187.359,89 x 6 = **€ 1.124.159,34**). Diese Vereinbarung **ersetzt** die Bestimmungen der Abschlagszahlung gemäß Pkt. IV 2. 2. Absatz von Seite 4, gemäß Mietvertrag Nr. 2013/463 bzw. Pkt. IV. 1., Seite 4, 3 Absatz gemäß Mietvertrag 2013/226.

In **Punkt II.F) der Zusatzvereinbarung** wurde festgelegt, dass die Bestimmungen über die **Gutschriften und die vereinbarten Rückzahlungsmodalitäten** bei vorzeitiger Vertragsauflösung des Punktes XX 11 des Mietvertrages Nr. 2013/226 sowie Pkt XX.8 des Mietvertrages Nr. 2013/463 **unverändert** aufrecht bleiben.

Der **Mietvertrag 2013/226** sieht im **Punkt XX.11** vor, dass die Bf. der Mieterin am Ende des 6. Vertragsjahres ab Mietzinszahlung (= 30. September 2019), sowie am Ende des 7., 8. und 9. Vertragsjahres ab Mietzinszahlung (= 30. September 2020, 30. September 2021, 30. September 2022), eine Gutschrift am Mieterkonto in der Höhe von jeweils € 100.000,00, sowie am Ende des 10. Vertragsjahres ab Mietzinszahlung eine Gutschrift am Mieterkonto in der Höhe von € 40.000 leistet. Bei Ausüben des Kündigungsrechtes durch die Mieterin mit Wirkung zum 7,5. Jahr (dh mit 31.03.2021) verpflichtete sie sich zur Rückzahlung der erhaltenen Gutschrift von € 100.000, bei Kündigung zum 8,5. Jahr (das wäre der 31.03.2022, zu diesem Termin sieht der Vertrag keine Kündigung vor) eine Rückzahlung von € 140.000 der erhaltenen € 200.000.

Der **Mietvertrag 2013/463** sieht im **Punkt XX.8** vor, dass die Bf. der Mieterin am 30. September 2019, sowie am 30. September 2020, 30. September 2021, 30. September 2022, eine Gutschrift am Mieterkonto in der Höhe von jeweils EUR 14.504,23, sowie am 30. September 2023 eine Gutschrift am Mieterkonto in der Höhe von EUR 5.801,69. leistet. Bei Ausüben des Kündigungsrechtes durch die Mieterin mit Wirkung zum 31. März 2020 verpflichtete sie sich, die ausbezahlte Gutschrift von EUR 14.504,23 zurückzuzahlen. Bei Inanspruchnahme des Kündigungsrechtes am 31. März 2021 sind von dem vom Vermieter ausbezahlten Betrag von EUR 29.008,46 nur EUR 20.305,93 zurückzuzahlen.

Im **Punkt VIII.8** der Zusatzvereinbarung wurde festgelegt, dass die Vertragsparteien die Rechtsgebühren jeweils zur Hälfte tragen.

Vor Erlassung des angefochtenen Bescheides wurde der Mieterin die Fortführung des Geschäftsbetriebs untersagt (***. ... **). Mit Hauptversammlungsbeschluss ***DATUM*** wurde die Gesellschaft aufgelöst. Mit Kaufvertrag vom ***DATUM2*** wurde ein Teilbetrieb der Mieterin – unter Haftungsausschluss nach § 38 UGB - verkauft. Eine Inanspruchnahme der Bf. nur mit einer Hälfte des Gebührenbetrages hätte daher die vollständige Einbringlichkeit der Gebühr höchst gefährdet.

Am 30.9.2023 wurde der Mietvertrag tatsächlich aufgekündigt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die eingesehenen Unterlagen und das damit im Einklang stehende Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätzen und beim Erörterungstermin.

Die beim Erörterungstermin getätigten Angaben, dass mit der Zusatzvereinbarung eine Angleichung der beiden Mietverträge erreicht werden sollte und sich an den bestehenden Kündigungsmöglichkeiten der Mieterin und an den Kündigungsterminen durch Abschluss der Zusatzvereinbarung nichts ändern sollte, ist durch den Inhalt der Vertragsurkunden gedeckt und gut nachvollziehbar.

Die Angaben der Bf. über die schon länger bestehenden Probleme der Mieterin konnten durch Recherchen im Internet überprüft werden und ist nachvollziehbar, dass eine Verschärfung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Mieterin seitens der Bf. bei Abschluss der Zusatzvereinbarung befürchtet wurde und zentraler Punkt der Vereinbarung daher die befristete Mietzinsreduktion unter Vereinbarung einer Abschlagszahlung bei Kündigung durch die Mieterin zum 31.3.2021 war. Gerade die Problemlage der Mieterin spricht dagegen, dass die Absicht der Vertragsparteien darauf gerichtet war, sich im Verhältnis zum ursprünglichen Vertrag länger zu binden. Die neu aufgenommene Befristung mit 30.9.2033 bewirkt hier, dass das Bestandverhältnis spätestens an diesem Tag endet, ohne dass es einer Kündigung bedarf. Durch das ausdrückliche Beibehalten der Kündigungsmöglichkeiten seitens der Mieterin (ordentliche Kündigung ohne Angabe von Gründen zu periodischen Terminen) blieb es aber beim erklärten Vertragswillen, dass die Mieterin nur bis zum nächsten, bereits ursprünglich festgelegten Kündigungstermin (das ist der 31.3.2021) gebunden bleiben sollte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtslage

Gemäß **§ 17 Abs. 1 GebG 1957** 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 auf Grund des **§ 17 Abs. 2 GebG 1957** 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 dieser Zusatz oder Nachtrag gemäß **§ 21 GebG** im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

Gemäß **§ 26 GebG** gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind.

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

Gemäß **§ 33 TP 5 Abs. 3 GebG** sind die wiederkehrenden Leistungen bei unbestimmter Vertragsdauer 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.

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall wurde die Zusatzvereinbarung als Zusatz iSd § 21 GebG zu einem Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG qualifiziert.

Grundvoraussetzung für die Anwendung des § 21 GebG ist, dass durch den Zusatz oder Nachtrag das ursprüngliche Rechtsgeschäft nicht aufgehoben oder ersetzt wird (vgl. ua VwGH 27.9.1977) und dass die Identität des Rechtsgeschäftes erhalten bleibt (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0075). Bei einem Bestandvertrag muss somit eine Identität des Bestandgegenstandes (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0075) als auch Parteienidentität (vgl. VwGH 18.12.1997, 97/16/0473) gegeben sein. Alle diese Voraussetzungen liegen hier vor und richtet sich die Höhe der Gebühr nicht nach dem Wert der Gesamtleistung, sondern nach dem Wert der mit der Zusatzvereinbarung zusätzlich bedungenen Leistungen (vgl. VwGH 08.03.1977, 1350/76).

Mit der gegenständlichen Zusatzvereinbarung wurden zwar sowohl hinsichtlich des 1. Mietvertrages (Vertrag Nr. 2013/226) als auch hinsichtlich des 2. Mietvertrages (Nr. 213/463) Änderungen vorgenommen. Hinsichtlich der Mietdauer erfolgte allerdings nur im Verhältnis zum 1. Mietvertrag (Vertrag Nr. 2013/226) eine Änderung, als neu eine Befristung des Vertrages mit 30.9.2033 vereinbart wurde. Der 2. Mietvertrag (Nr. 2013/463) war bereits ursprünglich mit 30.9.2033 befristet worden und wurden hierfür auch sonst in der Zusatzvereinbarung keine für die Vertragsdauer relevanten Änderungen vorgenommen. Auch ein zusätzliches Entgelt wurde nicht vereinbart, sondern erfolgte im Wesentlichen im Bezug zum 2. Mietvertrag (Nr. 213/463) nur eine befristete Mietzinsreduktion. Da ein Nachtrag zu einer Vertragsurkunde, in dem lediglich das in der ursprünglichen Urkunde niedergelegte Entgelt herabgesetzt wird, als solcher keiner Gebühr unterliegt (vgl. VwGH 24.1.1956, 3041/54), wurde vom Finanzamt zu Recht bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage das für die mit dem 2. Mietvertrag (Vertrag Nr. 2013/463) in Bestand genommenen Fläche vereinbarte Entgelt außer Ansatz gelassen.

Änderungen des Mietvertrages Nr. 2013/226 hinsichtlich der Vertragsdauer

§ 21 GebG 1957 stellt bei dem Tatbestand der Verlängerung allein auf die vereinbarte Vertragsdauer ab. Eine zivilrechtlich auf bestimmte Zeit geschlossene Vereinbarung endet aber auch dann zum vereinbarten Termin, wenn das Vertragsverhältnis gebührenrechtlich als auf unbestimmte Zeit geschlossen eingeordnet wird. Der Gesetzgeber unterscheidet nicht danach, ob die Verlängerung vor oder nach Ablauf der ursprünglichen Vertragsdauer erfolgte, sofern die Kontinuität des Rechtsverhältnisses gewahrt wurde. Die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erfolgte gebührenrechtliche Einordnung der Vertragsdauer eines Bestandvertrages auf unbestimmte Zeit ist von der Frage, ob ein von den Parteien vereinbarter Nachtrag als Zusatz iSd des § 21 GebG 1957 selbständig gebührenpflichtig ist, zu unterscheiden (vgl. VwGH 10.4.2024, Ro 2022/16/0017).

Die Vertragsdauer stellt - wenn der Preis nicht in einer einmaligen Leistung besteht - neben dem vereinbarten Preis, also dem Bestandzins einschließlich der vereinbarten Nebenleistungen, das zweite Element zur Feststellung des Wertes des Bestandvertrages im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG dar. Der Wert ergibt sich aus dem Bestandzins und der

Bestanddauer (vgl. VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606). Maßgebliche Bemessungsgrundlage ist der auf den Verlängerungszeitraum (arg.: „im Umfang der vereinbarten Verlängerung“) entfallende Wert des Nachtrages (vgl. abermals VwGH 10.4.2024, Ro 2022/16/0017).

Der 1. Mietvertrag (Vertrag Nr. 20103/226) wurde hinsichtlich der Dauer insofern abgeändert, in dem neu eine Befristung des Vertrages mit 30.9.2033 vereinbart wurde. Diese nachträgliche erfolgte Abänderung der seinerzeit vereinbarten unbestimmten Vertragsdauer auf nunmehr bestimmte Zeit - hier: im mietrechtlichen Sinn - ist als eine Änderung von Rechten und Verbindlichkeiten iSd § 21 GebG anzusehen (vgl. dazu auch VwGH 30.4.1981, 15/2093/79).

Die Bemessungsgrundlage für das nunmehr mit 30.9.2033 befristete Rechtsgeschäft ist dabei nach gebührenrechtlichen Grundsätzen ausgehend davon, ob eine bestimmte und/oder unbestimmte Dauer vorliegt, von den zusätzlich bedungenen Leistungen zu ermitteln.

Bindung beider Vertragsparteien bis 30.3.2021

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen "auf bestimmte Zeit" und "auf unbestimmte Zeit" abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nicht entgegensteht. Ein nach seinem Wortlaut auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist als ein Vertrag auf vorerst bestimmte Dauer anzusehen, wenn nach seinem Inhalt das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist.

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

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

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

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

Zur Unterscheidung, ob ein Vertrag auf bestimmte oder unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde, kommt es darauf an, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsparteien durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht.

Sieht ein Vertrag zunächst Unkündbarkeit für eine bestimmte Zeit vor und soll er sich nach Ablauf dieser Zeitspanne jeweils um einen bestimmten Zeitraum verlängern, wenn keine der Parteien kündigt, dann liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Vertrag vor, der für die Dauer der beiderseitigen Bindung auf bestimmte Zeit abgeschlossen wurde, für die darauf folgende Zeit aber auf unbestimmte Dauer. In die Bemessungsgrundlage sind die Jahresentgelte, die während der bestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses zu entrichten sind, einzubeziehen, vermehrt um das dreifache Jahresentgelt für die unbestimmte Dauer (vgl. dazu VwGH 3.12.1964, 143/63; VwGH 21.10.1971 2193/70; VwGH 2.3.1972, 796/71; VwGH 30.5.1974, 1832/73).

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

In dem vom FA beim Erörterungstermin angesprochenen Erkenntnis VwGH 15.12.2008, 2006/16/0072 wurde ausgesprochen, dass bei einer einmaligen Kündigungsmöglichkeit von einem schrankenlosen Kündigungsrecht keine Rede sein kann. Nur in letzterem Fall hat jedoch der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung auch bei Verträgen, die verbal auf bestimmte Zeit abgeschlossen wurden, der schrankenlosen Kündigungsmöglichkeit die Bedeutung beigemessen, dass dadurch im Ergebnis eine unbestimmte Vertragsdauer vereinbart wurde. Durch die vereinbarte, der Bestandnehmerin einmalig zur Verfügung stehende Kündigungsklausel wurde eine auflösende Potestativbedingung geschaffen, die gemäß § 17 Abs. 4 GebG, aber auch nach der Spezialbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 2 GebG unbeachtlich zu bleiben hat.

In der weiteren vom FA zitierten Entscheidung BFG 4.5.2023, RV/7100624/2023 wurde ein auf 15 Jahre befristet abgeschlossener Mietvertrag, der vom Mieter in den ersten 10 Jahren zu 3 Stichtagen (nach 5 Jahren, nach weiteren 2 bzw 3 Jahren) und anschließend zu jedem Quartalsende gekündigt werden konnte, als Vertrag auf bestimmte Dauer von 10 Jahren und anschließender unbestimmter Dauer qualifiziert.

Auch ein auf 30 Jahre befristet abgeschlossener Mietvertrag, bei dem die Mieterin für 5 Jahre auf ihr ordentliches Kündigungsrecht verzichtet und von ihr der Vertrag dann jährlich zum 30.9 ohne Angabe von Gründen gekündigt werden kann, wurde vom BFG als Vertrag auf zunächst bestimmte Dauer (von 5 Jahren) und anschließender unbestimmter Dauer qualifiziert. Dabei wurde der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend darauf abgestellt, ob die durch die Aufkündigung erfolgende Beendigung des Vertragsverhältnisses die Befreiung beider Vertragspartner von ihren Verpflichtungen für die Zeit nach der Wirksamkeit der Auflösungserklärung nach sich zieht (vgl. BFG 25.03.2024, RV/7100120/2023 mit Hinweis auf VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169; VwGH 24.3.1994, 93/16/0133; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040).

Beim gegenständlichen Fall ist die Besonderheit bloß, dass der Mieterin ein Kündigungsrecht ohne Angaben von Gründen nicht wie sonst häufig jährlich oder quartalsweise, sondern im Abstand von jeweils 2,5 Jahren eingeräumt wurde. Nach Ansicht der erkennenden Richterin schließt dieser Abstand zwischen den Kündigungsterminen nicht von vorneherein aus, dass ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliegt und ist hier im Speziellen bei der Auslegung zu berücksichtigen, dass es sich um einen Zusatz zu einem bestehenden Vertragsverhältnis handelt.

Nach dem Vertragsinhalt ist für die Vermieterin auch nach Abschluss der Zusatzvereinbarung auf Grund der Verweise auf § 30 MRG und § 1118 ABGB nur beim Vorliegen wichtiger Gründe eine Berechtigung zur vorzeitigen Auflösung des Vertrages gegeben und kommt ihr kein schrankenloses Kündigungsrecht im Sinne der Judikatur des VwGH zu (siehe dazu auch die zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes in der BVE)

Für die Mieterin hingegen sah bereits der ursprüngliche Mietvertrag vor, dass der Vertrag von ihr periodisch im Abstand von jeweils 2,5 Jahren ohne Angabe von Gründen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten gekündigt werden kann. Mit Abschluss der Zusatzvereinbarung am 10.12.19 ging die Mieterin eine neue Bindung bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin am 31.3.2021 ein, ab dann stand ihr aber wieder wie bereits im ursprünglichen Mietvertrag vorgesehen eine periodische Kündigung ohne Angabe von Gründen offen und endet bloß das Bestandverhältnis spätestens am 30.9.2033 ohne dass es einer Kündigung bedarf. Es ist daher bei Bemessung der Gebühr für die Zusatzvereinbarung von einer bestimmten Dauer bis zum 31.3.2021 und anschließender unbestimmter Dauer auszugehen.

Höhe der Bemessungsgrundlage – bedingte Leistungen

Das für den Zeitraum 10.12.2019 bis 31.3.2021 zu leistende Entgelt wurde unter einer Bedingung (Nichtkündigung zum 31.3.2021) reduziert. Auf Grund der Bestimmung des § 26 GebG ist für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der nichtreduzierte monatliche Betrag

iHv € 187.353,89 als sofort fällig zu betrachten und ergibt sich so für den Zeitraum 10.12.2019 bis 31.3.2021 ein Entgelt iHv 2.903.985,30 (€ 187.353,89 x 15,5).

Für den Fall der Kündigung zum 31.3.2021 wurde in der Zusatzvereinbarung neu eine Abschlagszahlung in Höhe von 1.124.123,34 (€ 187.353,89 x 6) vorgesehen. Auch eine solche für den Gebrauch der Bestandsache bedingt vereinbarte Einmalleistung ist auf Grund der Bestimmung des § 26 GebG in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. dazu UFS 14.4.2008, RV/1646-W/05 sowie VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055).

Die Rückzahlung der Gutschriften auf dem Vermieterkonto waren hingegen schon in identer Höhe im ursprünglichen Mietvertrag vereinbart, weshalb darin keine zusätzlich bedungene Leistung iSd § 21 GebG zu erblicken ist.

Nach dem 31.3.2021 stand der Mieterin weiterhin unverändert periodisch eine Kündigung ohne Angabe von Gründen offen und ist daher von einer anschließenden unbestimmten Dauer auszugehen. Die wiederkehrenden Leistungen (monatliches Entgelt ohne Berücksichtigung der bedingten und befristeten Reduzierung) waren daher gemäß der Bestimmung des § 33 TP Abs. 3 GebG iVm § 26 GebG mit dem 3-fachen Jahreswert iHv 6.744.740,04 (€ 187.353,89 x 36) anzusetzen.

Die Gebühr für die Zusatzvereinbarung ist somit insgesamt wie folgt zu berechnen:

Monatliches Entgelt für bestimmte Dauer (10.12.19-31.3.21)	€ 187.353,89 x 15,5	2.903.985,30
bedingte Einmalleistung bei Kündigung zum 31.03.2021	€ 187.353,89 x 6	1.124.123,34
Entgelt für unbestimmte Dauer	€ 187.353,89 x 36	6.744.740,04
Bemessungsgrundlage gesamt		10.772.848,68
Davon 1 % Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG		107.728,49

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die getroffene Entscheidung folgte bei der rechtlichen Beurteilung der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Entscheidend war hier die Auslegung der Vertragsbestimmungen über das ordentliche Kündigungsrecht der Mieterin einer

Zusatzvereinbarung unter Einbeziehung der im ursprünglichen Vertrag vorgesehenen Regelungen.

Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalles auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl. ua. VwGH 13.9.2016, Ra 2016/16/0077, 28.9.2016, Ra 2016/16/0084, 29.6.2017, Ra 2017/16/0088 und 19.9.2017, Ra 2017/16/0111). Auch Einzelfragen der Auslegung von Verträgen stellen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung dar (vgl. VwGH vom 10.09.2018, Ra 2018/16/0119). Die vertretbare Auslegung einer Urkunde geht in ihrer Bedeutung nicht über den Einzelfall hinaus und wirft in der Regel keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. VwGH 27.11.2019, Ra 2019/16/0179; sowie VwGH 28.9.2016, Ra 2016/16/0084).

Wien, am 26. März 2025