

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Mag. Thomas Huter, Pacherstraße 19, Tür II, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 25. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (jetzt Finanzamt Österreich) vom 1. April 2019, Erfassungsnummer ***1***, betreffend Gebühr und Gebührenerhöhung, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 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

1. Aufgrund der Kontrollmitteilung vom 28.3.2019 erlangte das Finanzamt davon Kenntnis, dass der Mietvertrag zwischen dem Beschwerdeführer als Vermieter und dem Zahnarzt Dr. ***A*** als Mieter mit Vertrag vom 15.7.2015 um fünf Jahre bis zum 31.12.2020 verlängert wurde.

2. Mit Bescheid vom 1.4.2019 wurde eine Gebühr in Höhe von 1.196,40 Euro festgesetzt, am selben Tag ein Bescheid über eine Gebührenerhöhung von 598,20 Euro erlassen.

Dabei ging das Finanzamt, ohne das in der Begründung anzuführen, davon aus, dass ein Vertrag auf bestimmte Dauer vorliegt, und setzte 60 Monatsmieten als Bemessungsgrundlage an. In der Begründung des Bescheides über die Gebührenerhöhung wurde der Gesetzestext wiedergegeben und die Erhöhung mit 50 % bemessen.

3. Gegen diese Bescheide wendet sich die Beschwerde vom 25.4.2019, in der begründend ausgeführt wird, dass das Finanzamt von einer falschen Bemessungsgrundlage ausgehe. Die

richtige Bemessungsgrundlage seien 36 Monatsmieten, weil in Punkt IV. des Vertrags eine Kündigungsklausel vereinbart worden sei. Diese erlaube dem Mieter, der sich bei Vertragsabschluss im 61. Lebensjahr befunden habe, das Mietverhältnis aus gesundheitlichen Gründen oder wegen Antritts der Alterspension jederzeit zu kündigen. Damit habe man jederzeit rechnen können.

Nach der Rechtsprechung (VwGH vom 26.4.2018, Ra 2018/16/0040 u.a.) sei die Bemessungsgrundlage bei einer Kündigungsklausel wie der vertragsgegenständlichen mit 36 Monatsmieten zu bemessen.

Richtigerweise seien eine Gebühr in Höhe von 717,84 Euro sowie eine Gebührenerhöhung von 358,92 Euro festzusetzen.

4. Mit Beschwerdeentscheidung vom 27.5.2019 wurde die Beschwerde gegen den Gebührenbescheid abgewiesen. Nach ständiger Judikatur des VwGH würden sich auf bestimmte oder unbestimmte Zeit abgeschlossene Verträge dadurch unterscheiden, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollten oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als ein auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nicht im Wege stehen würde.

Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstelle, sei eine Frage nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit der Realisierung (BFG vom 19.1.2015, RV/7102660/2012).

Mit Beschwerdeentscheidung vom 28.5.2019 wurde auch die Beschwerde gegen den Bescheid über die Gebührenerhöhung abgewiesen

5. Am 27.6.2019 wurde der Vorlageantrag eingebracht.

6. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 1.8.2019 zur Entscheidung vorgelegt.

7. Vom Beschwerdeführer wurden auf Nachfrage des Bundesfinanzgerichts die Mietverträge von 1994 und 2003 übermittelt sowie mitgeteilt, dass das Mietverhältnis (erst) mit 31.3.2023 beendet wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Vom Vater des Beschwerdeführers wurde am 29.1.1994 ein bis 31.12.2003 befristeter Mietvertrag mit einem Mieter abgeschlossen, der seit 1.2.1994 in Top 2 des Objektes ***2***

eine Zahnarztpraxis betrieb. Mit Vereinbarung vom 10.7.2003 wurde dieser Mietvertrag bis 31.12.2015 verlängert.

2. Aufgrund des Schenkungsvertrages vom 19.12.2005 ist der Beschwerdeführer in das Mietverhältnis (als Vermieter) ex lege eingetreten.

3. Mit Vertrag vom 15.7.2015 wurde das Mietverhältnis vom Beschwerdeführer bis 31.12.2020 verlängert. In diesem Vertrag wurde unter Punkt VI. die Weitergeltung der vertraglichen Vereinbarungen des Mietvertrages vom 29.1.1994, der Vereinbarung vom 26.4.1994 und des Mietvertrages vom 10.7.2003 festgelegt. Die Mietgebühr wurde mit 1.994,- Euro bemessen.

Explizit geregelt wurde unter Punkt IV. ein außerordentliches Kündigungsrecht des am TT.2.1955 geborenen Mieters, wenn „Dr. ***A*** seinen Beruf als Zahnarzt aus gesundheitlichen Gründen aufgeben muss, oder früher in Pension gehen will“. Für diese Fälle wurde eine einmonatige Kündigungsfrist zum Quartalsende vereinbart.

4. Für den Mietvertrag vom 15.7.2015 wurde vom Beschwerdeführer keine Selbstberechnung durchgeführt und keine Gebühr an das Finanzamt entrichtet.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den im elektronischen Akt aufliegenden Urkunden und ist zwischen den Parteien unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Das GebG 1957 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung (BGBl. I Nr. 105 /2014) regelt auszugsweise:

Gemäß § 9 Abs. 2 kann das Finanzamt zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den im Abs. 1 genannten Gebühren zusätzlich eine Erhöhung bis zu 50 vH, bei den anderen Gebühren, mit Ausnahme der Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1, eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben. Bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung ist insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung dieses Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde sowie, ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist.

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

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 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 sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht. Abweichend vom ersten Satz sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

2. Zwischen den Parteien ist strittig, ob der beschwerdegegenständliche Mietvertrag vom 15.7.2015 als befristeter Vertrag (wie das Finanzamt vermeint) oder als unbefristeter Vertrag (wie der Beschwerdeführer argumentiert) anzusehen ist und dementsprechend 60 Monatsmieten oder 36 Monatsmieten als Bemessungsgrundlage für die Gebühr anzusetzen sind.

3. 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 (seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener) Bestandvertrag ist 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. VwGH vom 16.10.2014, 2011/16/0169, und VwGH vom 9.9.2015, Ra 2015/16/0072).

4. Nach der Fortentwicklung der Rechtsprechung des VwGH (VwGH vom 26.4.2018, Ra 2018/16/0040) reicht es nicht (mehr) aus, bei Geschäftsraummieten alle Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG zu vereinbaren, um von einem Vertrag auf unbestimmte Dauer auszugehen. Zusätzlich muss dargelegt werden, weshalb die vereinbarten Kündigungsgründe mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zu einer (vorzeitigen) Auflösung des Mietvertrages führen können, oder es müssen sonstige Kündigungsgründe vereinbart werden, deren Realisierung „wahrscheinlich“ ist.

5. Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass ein auf fünf Jahre befristeter Mietvertrag abgeschlossen wurde. Der Hintergrund dieser Vereinbarung dürfte sein, dass der freiberuflich tätige Mieter zum Zeitpunkt des Vertragsendes sein 65. Lebensjahr erreicht.

6. In den Mietverträgen von 1994 und 2003, auf die in der Vereinbarung über die Verlängerung im Jahr 2015 verwiesen wurde, sind Kündigungsmöglichkeiten angeführt.

Laut dem Vertrag von 1994 steht dem Vermieter eine Vertragsauflösung zu, wenn der Mieter mit den ihm nach dem Vertrag treffenden Leistungen im Verzug ist, der Mieter vom Gegenstand oder den gemeinsam benützten Teilen nachteiligen Gebrauch macht oder der Mieter sich gegenüber dem Vermieter oder einem Mitbewohner des Hauses grob unleidlich verhält. Diese Klauseln orientieren sich an jenen in § 30 Abs. 2 MRG (Z 1 und 3).

Im Vertrag von 2003 wurde unter Punkt III. ein außerordentliches Kündigungsrecht des Mieters normiert, sofern dieser den Beruf des Zahnarztes aus gesundheitlichen Gründen aufgeben muss. Demnach wäre unter Einhaltung einer einmonatigen Frist eine quartalsweise Beendigung möglich gewesen.

Im Vertrag von 2015 wurde unter Punkt IV. dieses Kündigungsrecht des Mieters um den Fall des vorzeitigen Pensionsantritts ergänzt.

7. Der Beschwerdeführer beruft sich auf die Entscheidung des VwGH vom 26.4.2018, Ra 2018/16/0040. Aus dieser sei abzuleiten, dass die in Punkt IV. des Mietvertrags vom 15.7.2015 vereinbarte Kündigungsklausel dazu führe, dass ein unbefristeter Mietvertrag vorliege, weil jederzeit damit gerechnet werden müsse, dass der Mieter den Vertrag aus Alters- oder Gesundheitsgründen beende.

Dabei übersieht er jedoch, dass laut VwGH nicht die Vereinbarung einer Kündigungsklausel ausreicht, sondern die Wahrscheinlichkeit der Realisierung zu prüfen ist.

Nach *Pinetz / Schaffer* (*Erik Pinetz / Erich Schaffer*, Bestimmte vs unbestimmte Vertragsdauer von Mietverträgen gemäß § 33 TP 5 GebG, SWK 2019; 43) darf die Beurteilung nicht dazu führen, dass die Anforderungen an die Wahrscheinlichkeit überspannt werden und „mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eine vorzeitige Kündigung oder Vertragsauflösung erfolgen wird“.

8. Beim vorliegenden Sachverhalt ist davon auszugehen, dass die Befristung des Vertrages so gewählt wurde, dass der Mieter seine Tätigkeit als Zahnarzt jedenfalls bis zum Erreichen des gesetzlichen Pensionsantrittsalters ausüben konnte. Dies spricht nicht dafür, dass ein vorzeitiger Pensionsantritt geplant war und lässt eine Kündigung aus diesem Grund als eher unwahrscheinlich erscheinen.

Dass der Mieter den Vertrag aus gesundheitlichen Gründen vorzeitig beenden (müssen) wird, war zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ebenfalls nicht absehbar. Wäre der Gesundheitszustand des Mieters unsicher gewesen, hätte er nicht einen Vertrag auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen. Eine in der Zukunft liegende und zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sich nicht abzeichnende Verschlechterung des Gesundheitszustandes des Mieters reicht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts jedoch nicht aus, um eine Kündigung wahrscheinlich erscheinen zu lassen.

9. Der Vollständigkeit halber wird noch darauf hingewiesen, dass die Räumlichkeiten vom Mieter über das Ende des (beschwerdegegenständlichen) Mietvertrags hinaus, und zwar bis 31.3.2023, angemietet wurden. Dies ist zwar für die Ex-ante-Betrachtung der Wahrscheinlichkeit nicht von Relevanz, bestätigt aber, dass die vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten nur für Ausnahmefälle gedacht waren, deren Eintritt unwahrscheinlich war.

10. Zusammengefasst kommt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass eine vorzeitige Beendigung des befristet auf fünf Jahre abgeschlossenen Mietvertrags nicht wahrscheinlich und die vom Finanzamt durchgeführte Ermittlung der Bemessungsgrundlage unter Ansatz von 60 Monatsmieten zulässig war.

11. Der Bescheid über die Gebührenerhöhung wurde ebenso (nur) mit der Begründung der falschen Bemessungsgrundlage angefochten. Dass dem Beschwerdeführer bekannt war, dass ein Mietvertrag einer Gebühr zu unterwerfen ist, wird von diesem nicht in Abrede gestellt und diese Verpflichtung ist auch im beschwerdegegenständlichen Vertrag unter Punkt VII. ausdrücklich geregelt.

Vom Finanzamt wurde die Gebührenerhöhung unter Hinweis auf § 9 Abs. 2 GebG 1957 mit 50 % bemessen. In Anbetracht der Tatsache, dass vom Beschwerdeführer weder eine Selbstberechnung durchgeführt noch eine Gebühr an das Finanzamt abgeführt wurde und dieser Umstand dem Finanzamt erst durch eine Kontrollmitteilung vier Jahre später bekannt wurde, war die Bemessung mit der Hälfte der (maximal) möglichen Erhöhung von Seiten des Bundesfinanzgerichts nicht zu beanstanden.

Aus diesem Grund war auch die Beschwerde gegen die Gebührenerhöhung abzuweisen.

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.

Das Erkenntnis orientiert sich an der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 19. August 2025