

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf*** (vormals ***X-GmbH***), ***Bf-Adr*** vertreten durch Saxinger, Rechtsanwalts GmbH, Wächtergasse 1, 1010 Wien über die Beschwerde vom 29. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19. November 2018 betreffend Gebühren zu Steuernummer ***Bf-StNr*** (Erfassungsnummer ***ErfNr***) 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

Die Beschwerdeführerin (***X-GmbH***, nunmehr ***Bf***) hat als Bestandgeberin mit der ***Y-AG*** als Bestandnehmerin am 28.06.2018 einen Mietvertrag abgeschlossen. Dieser Mietvertrag wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich Dienststelle Sonderzuständigkeiten) mit Schreiben vom 27.07.2018 angezeigt. Das Finanzamt erließ in weiterer Folge am 19.11.2018 den im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Gebührenbescheid. Darin setzte das Finanzamt die Bestandvertragsgebühr unter Zugrundelegung einer bestimmten und einer daran anschließenden unbestimmten Vertragslaufzeit mit € 585.603,99 nach § 200 Abs 1 BAO vorläufig fest. Der Gebührenbescheid wurde am 03.12.2018 der Beschwerdeführerin zugestellt. Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin nach einer konkludenten Fristerstreckung durch das Finanzamt mit Schreiben vom 29.01.2019 fristgerecht eine Beschwerde. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.08.2019 als unbegründet ab. Diese Beschwerdevorentscheidung ist der Beschwerdeführerin

laut Rückschein am 26.08.2019 zugestellt worden. Mit Schreiben vom 19.09.2019 beantragte die Beschwerdeführerin eine Fristerstreckung zur Einbringung eines Vorlageantrages bis zum 14.10.2019. Diesem Fristerstreckungsantrag wurde seitens des Finanzamtes konkludent nachgekommen. Die Beschwerdeführerin brachte mit Schreiben vom 10.10.2019 innerhalb der konkludent erstreckten Frist einen Vorlageantrag ein.

In der zum angefochtenen Bescheid gesondert ergangenen Bescheidbegründung führte das Finanzamt sinngemäß aus, dass für die Dauer von 5 Jahren die Vermieterin nur aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen und die Mieterin gar nicht kündigen könne. Daher ergäbe sich für die ersten 5 Jahre des Mietverhältnisses eine bestimmte Dauer von 5 Jahren. Für die restlichen 10 Jahre des Kündigungsverzichtes ergäbe sich eine bestimmte Dauer des Mietverhältnisses für eine Fläche von 75 % der Gesamtmietfläche. Nach Ablauf des Kündigungsverzichtes laufe der Mietvertrag noch auf unbestimmte Zeit weiter.

Diesen Ausführungen trat die Beschwerdeführerin mit ihrer Beschwerdeschrift entgegen und führte zusammengefasst aus, dass das gegenständliche Mietverhältnis von Anbeginn an ein solches auf unbestimmte Dauer sei. Dies wurde damit begründet, dass der Mieterin bei Vorliegen eines wichtigen Grundes nach den Voraussetzungen des § 1117 ABGB die Möglichkeit zur sofortigen Auflösung des Mietvertrages offenstehe. Weiters sei es der Mieterin auch möglich einen Rücktritt vom Mietvertrag zu erklären, wenn sich im Zuge der Bauausführung das Flächenausmaß des Mietgegenstandes um mehr als +/- 5% gegenüber der vereinbarten Fläche ändere oder, wenn die Vermieterin den Mietgegenstand nicht wie vereinbart fristgerecht übergibt. Weiters habe das Finanzamt nicht berücksichtigt, dass das gegenständliche Mietverhältnis auch dadurch beendet werden könne, dass die als Bauberechtigte fungierende Vermieterin ihre Eignung als Bauberechtigte nicht aufrecht erhalten könne und in der Folge die Baurechtsbestellerin (Liegenschaftseigentümerin) von ihrem Recht auf Vertragsauflösung des Baurechtsvertrages aus wichtigem Grund Gebrauch mache. Letztlich verweist die Beschwerdeführerin auf die Gebührenrichtlinie des BMF in welcher ausgeführt werde, dass bei Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des MRG ein Vertrag von unbestimmter Dauer vorliegen würde. Die Beschwerdeführerin beruft sich daher auf den Grundsatz von Treu und Glauben, da sie im Vertrauen auf diesen Erlass von einer unbestimmten Vertragslaufzeit ausgegangen sei.

In der Begründung der abweisenden Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass eine Vertragsbeendigung nach § 1117 ABGB durch die Bestandnehmerin unwahrscheinlich sei, da es sich bei dem gegenständlichen Mietobjekt um einen Neubau handeln würde. Zur Möglichkeit eines Rücktrittes für den Fall einer Übergabe nach dem 01.11.2021 verwies das Finanzamt auf die im Mietvertrag vereinbarte Konventionalstrafe (€ 100.000,- pro angefangenem Monat) und auf die Haftung des Vermieters für alle sich aus der verspäteten Übergabe ergebenden Schäden. Aus diesem Grund würde die Mieterin aus der Sicht des Finanzamtes von ihrem Rücktrittsrecht nur sehr unwahrscheinlich Gebrauch machen.

Weiters erschien dem Finanzamt ein Rücktritt auf Grund der Tatsache, dass der Mietgegenstand um mehr als +/- 5% gegenüber der im Mietvertrag vereinbarten Fläche abweiche als sehr unwahrscheinlich. Hinsichtlich einer Kündigungsmöglichkeit nach § 30 Abs 2 MRG führte das Finanzamt aus, dass der Bestandgeberin im Wesentlichen nur die Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 Z 1 (Mietrückstand), Z 3 (erheblich nachteiliger Gebrauch) und Z 7 (Leerstand) verblieben. Es seien daher nicht alle Kündigungsgründe des MRG vereinbart worden und die verbleibenden Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 MRG würden ein Fehlverhalten der Mieterin voraussetzen. Die Vermieterin habe daher nach § 30 Abs 2 MRG nicht die Möglichkeit auf eine vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses hinzuwirken. Außerdem sei die Baurechtsberechtigte vom Baurechtsbesteller nach einem Vergabeverfahren ausgewählt und die Eignung der Baurechtsberechtigten geprüft worden. Aus diesem Grunde sei es nach Ansicht des Finanzamtes unwahrscheinlich, dass es zu einer Auflösung komme. Abschließend könne das Finanzamt auch keinen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben erblicken. Das Finanzamt beurteilte die Wahrscheinlichkeit einer vorzeitigen Auflösung als äußerst gering, weshalb gebührenrechtlich ein vorerst auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Rechtsgeschäft vorliege.

In dem durch die Beschwerdeführerin eingebrachten Vorlageantrag verwies diese auf die bisherigen Ausführungen in der Beschwerde und führte ergänzend aus, dass eine Flächenabweichung von +/- 5% bei der über mehrere Stockwerke verteilten Gesamtmietfläche schon deswegen nicht unrealistisch sind, weil es während des Zeitablaufes zwischen Mietvertragsunterfertigung und der geplanten Übergabe im Rahmen der Bauausführung etwa durch neu hinzukommende gesetzliche Vorschriften bzw baurechtliche Auflagen im Zusammenhang mit den Allgemeinflächen zu derartigen Abweichungen kommen könne. Auch zeige die allgemeine Lebenserfahrung im Bauwesen, dass von einer qualifizierten Unwahrscheinlichkeit solcher Entwicklungen keinesfalls ausgegangen werden könne.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin schloss als Vermieterin am 28.06.2018 mit der ***Y-AG*** als Mieterin einen Mietvertrag über insgesamt 15 Bürostockwerke ab. Zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung war das Mietobjekt noch nicht errichtet und als Übergabetermin wurde im Mietvertrag der 01.11.2021 vereinbart.

Der Vermieterin (Beschwerdeführerin) wurde mit Baurechtsvertrag vom 28.06.2018 als Baurechtsberechtigte von der ***Z-GmbH*** als Baurechtsbestellerin ein Baurecht auf der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft mit dem Zweck der Neuerrichtung eines Hochhauses an der gegenständlichen Liegenschaft eingeräumt. Die Vermieterin (Beschwerdeführerin) wurde dabei vom Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft in

einem Vergabeverfahren betreffend den Abschluss eines Baurechts- und Mietvertrages für den neuen Verwaltungssitz der ***Z-GmbH*** insbesondere auf die Eignung als Baurechtsberechtigte überprüft.

Der gegenständliche Mietvertrag lautet auszugsweise wie folgt:

„1. PRÄAMBEL

- 1.1. *Der Vermieter wurde vom Eigentümer der Liegenschaft in einem dem Bundesvergabegesetz entsprechenden Vergabeverfahren betreffend „Abschluss eines Baurechts- und Mietvertrages für den neuen Verwaltungssitz der ***Z-GmbH***“ nach vorhergehender EU-weiter Bekanntmachung ausgewählt, insbesondere die Eignung des Vermieters als Baurechtsberechtigten geprüft. Der Vermieter und Baurechtsberechtigte hat sicherzustellen, dass seine Eignung und die Eignung seiner Subunternehmer - soweit dies für die Erfüllung der jeweiligen vertraglichen Pflichten von Bedeutung ist - aufrecht erhalten wird. Für den Fall, dass diese Eignung - trotz allfälliger Aufforderung unter Nachfristsetzung - nicht aufrecht erhalten wird, ist der Baurechtsbesteller nach Maßgabe der gesetzlichen Regelungen zur Vertragsauflösung aus wichtigem Grund berechtigt. Hingewiesen wird insbesondere auf § 83 Abs 5 Bundesvergabegesetz 2006 (BGBl I 17/2006 idF BGBl II 250/2016). Nach Errichtung des Neubaus Hochhaus ***Ort*** und Übergabe und Übernahme des Mietgegenstandes an den Mieter bzw. bei Nichtübernahme durch den Mieter trotz bestehender Übernahmeverpflichtung gemäß Punkt 5. dieses Vertrages ist eine Vertragsauflösung wegen eines Wegfalls der Eignung des Baurechtsberechtigten oder seiner Subunternehmer für die abgeschlossenen Errichtungsleistungen nicht mehr zulässig.*
- 1.2. [...]
- 1.5. *Gegenstand dieses Vertrages sind 15 Bürostockwerke in den Stockwerken 2. bis 4. und 12. bis 23., 93 KFZ-Stellplätze in der Garage und Lagerräume im Ausmaß von gesamt ca. 580 m² in den Kellergeschossen 1 und 2 des Neubaus Hochhaus ***Ort***.*
- 1.6. *Die Vertragsparteien halten fest, dass die Errichtung des Neubaus Hochhaus ***Ort*** auf Grund einer nach dem 30. Juni 1953 erteilten Baubewilligung und ohne Inanspruchnahme öffentlicher Mittel erfolgen wird. Der Mietgegenstand unterliegt daher dem Teilanwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes (MRG). Im Übrigen sind zwischen den Vertragsparteien ausschließlich die Bestimmungen dieses Mietvertrages bzw. subsidiär jene des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) maßgeblich; sofern in diesem Mietvertrag auf die Bestimmungen des MRG verwiesen wird, führt dies nicht zur Anwendung weiterer, nicht ausdrücklich genannter Bestimmungen des MRG auf das Mietverhältnis.*

2. MIETGEGENSTAND

- 2.1. *Der Vermieter vermietet hiermit gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages an den Mieter und der Mieter mietet hiermit gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages von dem Vermieter 15 Bürostockwerke im Neubau Hochhaus ***Ort*** im Gesamtausmaß von ca. 12.730 m² (MF/G-1 und MF/G-2), 93 KFZ-Stellplätze in der Garage und Lagerräume von ca. 580 m² in den Kellergeschossen als einheitlichen Mietgegenstand (in der Folge „Mietgegenstand“ genannt).*

Im Detail setzt sich der Mietgegenstand zusammen wie folgt:

a) *15 Bürostockwerke:*

- *1 Stockwerk für maximal 4 Vorstände sowie zugehörigen Nebenflächen im 23. Stock.*
- *11 Regelstockwerke mit jeweils mindestens 50 Fixarbeitsplätzen sowie zugehörigen Nebenflächen im den 12. bis 22. Stockwerken.*
- *3 Stockwerke für zentrale Sonderflächen in den 2. - 4. Stockwerken.*

[...]

3. MIETZWECK

- 3.1. *Der Mietgegenstand ist ausschließlich zu Büro Zwecken vermietet. Der Mieter ist verpflichtet, die Mieträume ausschließlich zu diesem vertraglich festgelegten Zweck für die Dauer des Mietvertrages zu nutzen. Jede Änderung der Nutzung oder der Widmung darf nur mit vorheriger schriftlicher Einwilligung des Vermieters erfolgen.*

3.2. [...]

4. VERTRAGSDAUER

- 4.1. *Das Mietverhältnis wird durch beiderseitige Unterfertigung dieses Mietvertrages auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Pflicht zur Bezahlung des Hauptmietzinses beginnt 1,5 Monate nach Bezugsfertigstellung mit Übergabe/Übernahme des Mietgegenstandes (bei vorzeitiger Übergabe von einzelnen Stockwerken gemäß Punkt 5.1. ist die Übergabe des letzten Teiles maßgebend) bzw. mit Nichtübernahme trotz bestehender Übernahmeverpflichtung gemäß Punkt 5. dieses Vertrages. Die Pflicht zur Bezahlung der Nebenkosten beginnt mit Übergabe/Übernahme.*

- 4.2. *Beide Vertragsparteien sind berechtigt, das Mietverhältnis unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum 30.06. und 31.12. eines jeden Kalenderjahres zu kündigen, der Vermieter jedoch nur aus einem wichtigen Grund im Sinne der Kündigungsschutzbestimmungen des MRG. Eine allfällige Aufkündigung seitens des Mieters kann schriftlich oder gerichtlich erfolgen, seitens des Vermieters jedoch immer nur gerichtlich.*
- 4.3. *Der Mieter verzichtet für die Dauer von 15 Jahren ab Übergabe auf sein ordentliches Kündigungsrecht, wobei die Erklärung der Kündigung noch während des Verzichtszeitraumes mit einem außerhalb des Verzichtszeitraumes gelegenen Kündigungstermin zulässig ist. Der Mieter ist bereits vor Ablauf dieser Zeit, nicht jedoch vor Ablauf von 5 Jahren ab Übergabe, zur Teilkündigung von Mietflächen in den Bürostockwerken bis zu einem Ausmaß von maximal 25% der Gesamtbüromietfläche (Punkt 2.1 (a)), jedoch nur hinsichtlich eines gesamten Stockwerkes oder mehrerer direkt übereinander liegender gesamter Stockwerke oder - im Fall der Stockwerke mit zentralen Sonderflächen - nur hinsichtlich dieser 3 Stockwerke gemeinsam, berechtigt, dies bei Einhaltung der vorgenannten Kündigungsfristen und Termine. Eine Teilkündigung von Stockwerken, die unmittelbar zwischen Stockwerken gelegen sind, die vom Mieter weiter angemietet bleiben, ist ausgeschlossen. Eine Teilkündigung von Büroflächen setzt voraus, dass gleichzeitig eine Anzahl von KFZ-Stellplätzen und Lagerflächen in einem Ausmaß gekündigt werden, die aliquot der gekündigten Bürofläche entsprechen. Ergibt die Berechnung keine ganze Zahl, hat der Mieter das Wahlrecht, ob er einen KFZ-Stellplatz bzw. einen Lagerraum mehr oder weniger kündigt.*
- 4.4. *Der Vermieter ist bei Vorliegen eines wichtigen Grundes zur vorzeitigen Vertragsauflösung berechtigt (§ 29 Abs 1 Z 5 MRG iVm § 1118 ABGB). Gleichermäßen steht dem Mieter bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 1117 ABGB die Möglichkeit zur sofortigen Auflösung des Mietvertrages offen.*
- 4.5. *Der Mieter nimmt ausdrücklich zur Kenntnis, dass er im Falle einer Aufkündigung keinerlei Rechte einer Weitergabe des Mietgegenstandes oder der Nominierung eines Nachnutzers hat, sondern der Mietgegenstand wiederum an den Vermieter zurückzustellen ist.*

5. FERTIGSTELLUNG UND ÜBERGABE DES MIETGEGENSTANDES

- 5.1. *Die Bezugsfertigstellung des Mietgegenstandes und Übergabe an den Mieter in dem in Punkt 2. beschriebenen vertragsgemäßen Zustand hat bis spätestens 01.11.2021 zu erfolgen. [...]*

5.2. Für den Fall, dass der Mietgegenstand nicht rechtzeitig bis 01.11.2021 fertiggestellt wird, verpflichtet sich der Vermieter zur Zahlung einer Konventionalstrafe in Höhe von EUR 100.000,- pro angefangenem Monat der verspäteten Übergabe an den Mieter. Die Konventionalstrafe fällt nur an, wenn die Übergabe um mindestens drei Monate verzögert wird; sie berechnet sich jedoch ab dem oben genannten Fertigstellungstermin. Darüber hinaus haftet der Vermieter für alle weitergehenden Schäden oder Rechtsfolgen, die aus der Verzögerung der Fertigstellung des Mietgegenstandes erwachsen.

5.3. [...]

5.4. Der Mieter ist ungeachtet des abgegebenen Kündigungsverzichts berechtigt, seinen Rücktritt von diesem Mietvertrag schriftlich zu erklären, wenn

- a) im Zuge der Baudurchführung das Flächenmaß des Mietgegenstandes um mehr als +/-5% gegenüber den in den Punkten 2.1. und 2.3. genannten Flächen verändert wird oder
- b) im Falle einer Übergabe nach dem 01.11.2021 der Vermieter den Mietgegenstand nicht bis spätestens zu einem Übergabetermin, den der Vermieter dem Mieter zumindest 18 Monate vor diesem Termin schriftlich mitzuteilen hat und der jedenfalls nicht später als 12 Monate nach dem Übergabetermin gemäß Bauzeitplan, Anlage 76, festgelegt werden darf, errichtet und übergeben hat. Dabei hat der Mieter dem Vermieter allerdings eine Nachfrist von drei Monaten zu gewähren, sodass der erklärte Rücktritt nur dann rechtswirksam wird, wenn der Vermieter den Mietgegenstand nicht innerhalb dieser gesetzten dreimonatigen Nachfrist übergabereif errichtet und übergeben hat. Für den Zeitraum der verspäteten Übergabe hat der Mieter kein Mietentgelt zu bezahlen. Die Bestimmung nach Punkt 5.2. bleibt unberührt. Teilt der Vermieter dem Mieter einen Übergabetermin nicht, nicht rechtzeitig oder nicht formgerecht mit oder handelt es sich um einen Übergabetermin, der später als zulässig festgelegt wurde, gilt der im Punkt 5.1. genannte späteste Übergabetermin auch für den Rücktritt gemäß dieser Bestimmung.

5.5. [...]

6. MIETENTGELT

6.1. Ab dem Beginn der Mietzahlungspflicht gemäß Punkt 4.1. dieses Mietvertrages ist der Mieter verpflichtet, bis zum Fünften eines jeden Monats im Vorhinein ein laufendes monatliches Entgelt (Mietentgelt) zu leisten, das sich wie folgt zusammensetzt:
[...]

Das Mietentgelt beläuft sich insgesamt auf monatlich EUR 314.840,86.“

Auf der Basis des Mietvertrages vom 28.06.2018 ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin als Vermieterin 15 Bürostockwerke in dem zum Vertragserrichtungszeitpunkt noch zu errichtenden Hochhaus der ***Y-AG*** als Mieterin mit Übergabestichtag 01.11.2021 vermietet hat. Der Mietvertrag wurde lt. Punkt 4.1. des Vertrages als auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Vermieterin kann jedoch nur aus einem wichtigen Grund im Sinne der Kündigungsschutzbestimmungen des MRG kündigen (vgl. Punkt 4.2. des Mietvertrages). Bei Vorliegen eines wichtigen Grundes ist die Vermieterin nach § 29 Abs 1 Z 5 MRG iVm § 1118 ABGB zur vorzeitigen Vertragsauflösung berechtigt. Gleichmaßen steht der Mieterin bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 1117 ABGB die Möglichkeit zur sofortigen Auflösung des Mietvertrages offen. Die Mieterin hat in Punkt 4.3. des Mietvertrages für die Dauer von 15 Jahren ab Übergabe auf ihr ordentliches Kündigungsrecht verzichtet. Die Mieterin ist jedoch berechtigt nach Ablauf von 5 Jahren ab Übergabe eine Teilkündigung von Mietflächen im Ausmaß von maximal 25% der Gesamtbüromietfläche auszusprechen.

Weiters ist im Mietvertrag vereinbart, dass wenn im Zuge der Baudurchführung das Flächenmaß des Mietgegenstandes um mehr als +/- 5% gegenüber der vereinbarten Fläche abweicht, oder wenn die Vermieterin den Mietgegenstand nicht bis spätestens zu einem Übergabetermin, den die Vermieterin der Mieterin zumindest 18 Monate vorher schriftlich mitgeteilt hat und der jedenfalls nicht später als 12 Monate nach dem vereinbarten Übergabetermin (01.11.2021) liegen darf, übergeben hat, die Mieterin berechtigt ist ihren Rücktritt vom Mietvertrag zu erklären (Punkt 5.4. des Mietvertrages). Für den Fall, dass der Mietgegenstand nicht rechtzeitig bis zum 01.11.2021 fertiggestellt wird, verpflichtet sich die Vermieterin in Punkt 5.2. des Mietvertrages zur Zahlung einer Konventionalstrafe von € 100.000,- pro angefangenen Monat der verspäteten Übergabe. Darüber hinaus haftet die Vermieterin für alle weitergehenden Schäden oder Rechtsfolgen, die aus der Verzögerung der Fertigstellung des Mietgegenstandes erwachsen.

Das Mietentgelt beläuft sich insgesamt auf monatlich € 314.840,86 (vgl. Punkt 6.1. des Mietvertrages).

Das Finanzamt hat die Bestandvertragsgebühr folgendermaßen ermittelt:

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist das Finanzamt von einer monatlichen Miete lt. Punkt 6.1. des Mietvertrages in Höhe von € 314.840,86 ausgegangen. Für die ersten 5 Jahre des Kündigungsverzichtes legte das Finanzamt dem Vertrag eine bestimmte Dauer zu Grunde und ermittelte die Bemessungsgrundlage mit der fünffachen Jahresmiete. Für die restlichen Jahre des Kündigungsverzichtes legte das Finanzamt dem Vertrag eine bestimmte Dauer zu Grunde und ermittelte die Bemessungsgrundlage mit dem 10-fachen der 75%igen Jahresmiete (Kündigungsmöglichkeit nach Ablauf von 5 Jahren für maximal 25% der Gesamtmietfläche lt. Punkt 4.3. des Mietvertrages). Für die nach Auslaufen des Kündigungsverzichtes restliche Zeit legte das Finanzamt dem Vertrag eine unbestimmte Dauer zu Grunde und ermittelte die

Bemessungsgrundlage mit der dreifachen Jahresmiete. Die Bestandvertragsgebühr wurde gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 Gebührengesetz 1957 (GebG) mit 1% der (gesamten) Bemessungsgrundlage festgesetzt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf dem Mietvertrag vom 28.06.2018 zwischen der Beschwerdeführerin als Bestandgeberin und der ***Y-AG*** als Bestandnehmerin, auf dem Baurechtsvertrag vom 28.06.2018 zwischen der ***Z-GmbH*** als Baurechtsbestellerin und der Beschwerdeführerin als Baurechtsberechtigte, sowie auf den jeweiligen Vorbringen der Verfahrensparteien. Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin ihre Firmenbezeichnung in ***Bf*** geändert hat, erschließt sich aus dem Firmenbuchauszug zu ***FN-Nummer***.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zwischen den Parteien des Verfahrens ist allein strittig, ob es sich bei dem vorstehenden Vertrag um einen Bestandvertrag auf bestimmte oder unbestimmte Dauer handelt.

Gemäß § 15 Abs 1 GebG, sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 1 lit a GebG, entsteht die Gebührenschuld wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

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.

Gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG bemisst sich die Rechtsgeschäftsgebühr für 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 mit 1 v.H.

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 vervielfältigten Jahreswert, höchstens jedoch mit dem Achtzehnfachen.

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 VwGH 05.03.2009, 2007/16/0149; VwGH 03.06.2020, Ra 2019/16/0182).

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. Die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, steht der Beurteilung des Vertragsverhältnisses als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nach dem zweiten Satz des § 33 TP 5 Abs 3 GebG nicht entgegen (vgl etwa VwGH 29.08.2024, Ra 2022/16/0042; VwGH 29.03.2024, Ra 2021/16/0055; VwGH 26.05.2021, Ra 2021/16/0027; VwGH 09.09.2015, Ro 2014/16/0072, jeweils mwN). Ein (seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener) Bestandvertrag im Sinne des § 33 TP 5 Abs 3 GebG ist 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 (vgl nochmals VwGH 26.05.2021, Ra 2021/16/0027; VwGH 09.09.2015, Ro 2014/16/0072).

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 etwa VwGH 17.04.2025, Ra 2025/16/0016; VwGH 26.04.2018, Ra 2018/16/0040, mwN).

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 etwa VwGH 03.06.2020, Ra 2019/16/0182, mwN).

Wenn auch die Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG allein noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten mit dem Ergebnis eines Vertrags auf bestimmte Dauer darstellt, so kann eine Gewichtung und eine Unwahrscheinlichkeit der Realisierung dieser vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe durchaus zum Ergebnis führen, von einem Vertrag auf bestimmte Dauer auszugehen (vgl nochmals VwGH 29.08.2024, Ra 2022/16/0042; VwGH 03.06.2020, Ra 2019/16/0182, mwN).

Im gegenständlich zu beurteilenden Mietvertrag haben die Parteien unter Punkt 1.6. festgehalten, dass der Mietgegenstand dem Teilanwendungsbereich des MRG unterliegt. Unter

Punkt 4.2. ist festgehalten, dass die Vermieterin nur aus einem wichtigen Grund iSd Kündigungsschutzbestimmungen des MRG kündigen kann.

§ 30 MRG in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (BGBl I Nr 161/2001) lautet auszugsweise wie folgt:

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

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

1. der Mieter trotz einer nach dem Eintritt der Fälligkeit erfolgten Mahnung mit der Bezahlung des Mietzinses über die übliche oder ihm bisher zugestandene Frist hinaus, mindestens aber acht Tage im Rückstand ist;

2. der Mieter, dessen vereinbarter Mietzins ganz oder teilweise in eigenen Dienstleistungen besteht, die bedungenen Dienste vertragswidrig verweigert;

3. der Mieter vom Mietgegenstand einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, namentlich den Mietgegenstand in arger Weise vernachlässigt oder durch sein rücksichtsloses, anstößiges oder sonst grob ungehöriges Verhalten den Mitbewohnern das Zusammenwohnen verleidet oder sich gegenüber dem Vermieter oder einer im Haus wohnenden Person einer mit Strafe bedrohten Handlung gegen das Eigentum, die Sittlichkeit oder die körperliche Sicherheit schuldig macht, sofern es sich nicht um Fälle handelt, die nach den Umständen als geringfügig zu bezeichnen sind; dem Verhalten des Mieters steht, soweit er es unterließ, die ihm mögliche Abhilfe zu schaffen, das Verhalten seines Ehegatten und der anderen mit ihm zusammenwohnenden Familienangehörigen sowie der von ihm sonst in die gemieteten Räume aufgenommenen Personen gleich;

4. der Mieter den Mietgegenstand mit oder ohne Beistellung von Einrichtungsgegenständen ganz weitergegeben hat und ihn offenbar in naher Zeit nicht für sich oder die eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) dringend benötigt oder, wenngleich auch nur teilweise, durch Überlassung an einen Dritten gegen eine im Vergleich zu dem von ihm zu entrichtenden Mietzins und etwaigen eigenen Leistungen an den Dritten unverhältnismäßig hohe Gegenleistung verwertet. Die teilweise Weitergabe einer Wohnung kommt einer gänzlichen Weitergabe gleich, wenn die nicht weitergegebenen Teile der Wohnung nicht zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen regelmäßig verwendet werden;

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

6. die vermietete Wohnung nicht zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) regelmäßig verwendet wird, es sei

denn, daß der Mieter zu Kur- oder Unterrichtszwecken oder aus beruflichen Gründen abwesend ist;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(3) [...]“

Für den gegenständlichen Fall ist festzuhalten, dass sich § 30 Abs 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG auf Wohnungen bzw Wohnräume beziehen und daher hier nicht in Betracht kommen. § 30 Abs 2 Z 2, 10, 11 und 12 MRG scheiden hier ebenfalls aus, weil der vereinbarte Mietzins nicht in Dienstleistungen der Beschwerdeführerin besteht, der Mietgegenstand nicht zur Unterbringung von Arbeitern benötigt werden kann, der Mietgegenstand nicht dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehört und kein Untermietverhältnis begründet wurde.

Die in § 30 Abs 2 Z 1, 3, 4 und 7 MRG aufgezählten Kündigungsgründe stellen Kündigungsgründe dar, die aus der Verletzung von Vertragspflichten bzw qualifiziertem Fehlverhalten des Vertragspartners resultieren und somit von der Bestandgeberin nicht nach ihrem Belieben ausgeübt und von dieser auch nicht weiter beeinflusst werden können. Im gegenständlichen Fall liegen keine Anhaltspunkte vor, die auf das Vorliegen von Umständen hinweisen, welche den Eintritt von Kündigungsgründen nach § 30 Abs 2 Z 1, 3, 4 und 7 MRG als wahrscheinlich erscheinen lassen. Der Eintritt eines derartigen Kündigungsgrundes ist daher als sehr unwahrscheinlich zu qualifizieren.

Der gegenständliche Bestandvertrag hat die Vermietung von 15 Bürostockwerken zum Inhalt. Die Bestandgeberin ist eine juristische Person und eine Kündigung wegen Eigenbedarfs nach § 30 Abs 2 Z 9 MRG würde nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes voraussetzen, dass die Bestandgeberin die von ihr vermieteten Räumlichkeiten zur Erfüllung ihres Zwecks, also für ihren Betrieb, dringend selbst benötigt (vgl dazu die Rechtssätze des OGH RS0067746 und RS0068576). Der Geschäftszweig der Bestandgeberin ist laut Firmenbuchauszug "Immobilienentwicklung". Ein dringender Bedarf der Bestandgeberin an den vermieteten Büroräumlichkeiten lässt sich nicht erschließen und es erscheint ein dringender Eigenbedarf in

diesem Zusammenhang unter Bezug auf den Geschäftszweig der Bestandgeberin als äußerst unwahrscheinlich. Aus diesem Grund ist die Anwendung dieses Kündigungsgrundes als sehr unwahrscheinlich auszuschließen.

§ 30 Abs 2 Z 13 MRG ist kein eigenständiger Kündigungsgrund, sondern sieht vielmehr die Möglichkeit der Vereinbarung von weiteren Kündigungsgründen vor.

Der Kündigungsgrund nach § 30 Abs 2 Z 14 MRG würde voraussetzen, dass eine ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses aus den (erhöhten) Hauptmietzinsen nicht auf Dauer sichergestellt werden kann und, dass eine baubehördliche Bewilligung zur Abtragung des Miethauses erteilt wird. Im gegenständlichen Fall ist das Bestandsobjekt zum Zeitpunkt des Abschlusses des Bestandvertrages (28.06.2018) noch nicht fertiggestellt und die Übergabe des Bestandsobjektes laut Mietvertrag für spätestens 01.11.2021 vereinbart. Das Bestandsobjekt ist daher ein neu zu errichtendes Bauwerk.

§ 30 Abs 2 Z 15 MRG setzt eine Abtragung oder einen Umbau des Miethauses im öffentlichen Interesse voraus.

Die Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 Z 14 und Z 15 MRG werden nur sehr unwahrscheinlich realisiert werden können, da der Mietgegenstand ein Neubau ist.

Die der Bestandgeberin nach § 30 Abs 2 MRG zustehenden Kündigungsgründe sind sohin nicht von so umfassender Natur, dass eine Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Bestandvertrages gegeben wäre. Nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit der einzelnen Kündigungsmöglichkeiten nach § 30 Abs 2 MRG ist nicht von einer hohen Wahrscheinlichkeit der Realisierung dieser Kündigungsmöglichkeiten auszugehen.

Nach Punkt 4.4. des gegenständlichen Bestandvertrages ist der Vermieter bei Vorliegen eines wichtigen Grundes zur vorzeitigen Vertragsauflösung berechtigt (§ 29 Abs 1 Z 5 MRG iVm § 1118 ABGB). Gleichermaßen steht dem Mieter bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 1117 ABGB die Möglichkeit zur sofortigen Auflösung des Mietvertrages offen.

§ 29 Abs 1 Z 5 MRG in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (BGBl I Nr 25/2009) lautet wie folgt:

„(1) Der Mietvertrag wird aufgelöst

1. [...]

5. wenn der Vermieter wegen erheblich nachteiligen Gebrauches des Mietgegenstandes oder wegen Säumnis bei der Bezahlung des Mietzinses nach § 1118 des allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuches die frühere Aufhebung des Vertrages fordert.“

§ 1118 ABGB lautet wie folgt:

"Der Bestandgeber kann seinerseits die frühere Aufhebung des Vertrages fordern, wenn der Bestandnehmer der Sache einen erheblichen nachtheiligen Gebrauch davon macht; wenn er nach geschehener Einmahnung mit der Bezahlung des Zinses dergestalt säumig ist, daß er mit Ablauf des Termins den rückständigen Bestandzins nicht vollständig entrichtet hat; oder, wenn ein vermietetes Gebäude neu aufgeführt werden muß. Eine nützlichere Bauführung ist der Miether zu seinem Nachtheile zuzulassen nicht schuldig, wohl aber nothwendige Ausbesserungen."

Eine Kündigung des Bestandvertrages nach § 1118 ABGB ist von einem Fehlverhalten der Bestandnehmerin abhängig bzw von einer Notwendigkeit das vermietete Gebäude neu aufzuführen und liegt nicht im Einflussbereich der Bestandgeberin. Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, welche für eine Wahrscheinlichkeit eines solchen Fehlverhaltens der Bestandnehmerin sprechen. Das Gebäude ist weiters ein Neubau, was die Notwendigkeit einer Neuaufführung ausschließt. Diese Kündigungsmöglichkeiten sind daher von ihrer Gewichtung und der Wahrscheinlichkeit ihrer Realisierung nicht so bedeutend, dass aus ihnen auf eine unbestimmte Vertragsdauer ab Beginn des Mietverhältnisses geschlossen werden könnte.

§ 1117 ABGB lautet wie folgt:

"Der Bestandnehmer ist berechtigt, auch vor Verlauf der bedungenen Zeit von dem Vertrag ohne Kündigung abzustehen, wenn das Bestandsstück in einem Zustand übergeben oder ohne seine Schuld in einen Zustand geraten ist, der es zu dem bedungenen Gebrauch untauglich macht, oder wenn ein beträchtlicher Teil durch Zufall auf eine längere Zeit entzogen oder unbrauchbar wird. Aus dem Grunde der Gesundheitsschädlichkeit gemieteter Wohnräume steht dieses Recht dem Mieter auch dann zu, wenn er im Vertrage darauf verzichtet oder die Beschaffenheit der Räume beim Vertragsabschluß gekannt hat."

Dieser Auflösungsmöglichkeit liegt somit ein von der Bestandnehmerin nicht weiter beeinflussbarer Umstand zu Grunde. Zum einen liegen keine Anhaltspunkte für eine Wahrscheinlichkeit des Eintretens derartiger Umstände (Unbrauchbarkeit oder Entziehung des Bestandobjektes) vor. Zum anderen sind diese Kündigungsmöglichkeiten von ihrer Gewichtung und der Wahrscheinlichkeit ihrer Realisierung nicht so bedeutend, dass aus ihnen auf eine unbestimmte Vertragsdauer ab Beginn des Mietverhältnisses geschlossen werden könnte.

Ergänzend ist dazu auszuführen, dass der VwGH in seiner Rechtsprechung festgehalten hat, dass dem Umstand, dass die Auflösung des Mietvertrages wegen der in §§ 1117 und 1118 ABGB normierten Gründe nicht ausgeschlossen wurde, kein Gewicht in der Frage der Bindung der Vertragsparteien auf bestimmte Zeit zukomme (vgl VwGH 24.03.1994, 93/16/0133 unter Hinweis auf VwGH 29.06.1992, 91/15/0040). Die Vereinbarung allein dieser Auflösungsgründe ist somit einer Vereinbarung einzelner bestimmt bezeichneter Kündigungsgründe gleichzuhalten und reicht nicht aus, dass ein Bestandvertrag auf unbestimmte Dauer ab Beginn des Bestandverhältnisses vorliegt.

Die Beschwerdeführerin monierte in ihrer Beschwerde weiters, dass die Mieterin ungeachtet des grundsätzlichen Kündigungsverzichtes berechtigt sei, ihren Rücktritt vom Mietvertrag zu erklären, wenn im Zuge der Baudurchführung das Flächenausmaß des Mietgegenstandes um mehr als +/- 5% gegenüber der vereinbarten Fläche abweiche (Punkt 5.4. lit a des Mietvertrages). Nach Ansicht der Beschwerdeführerin komme diesem Umstand ganz entscheidende Bedeutung zu, da die allgemeine Lebenserfahrung zeige, dass es im Zuge der Bauausführung regelmäßig zu inhaltlichen Abweichungen gegenüber dem ursprünglichen Baukonzept komme.

Unter Punkt 5.4. lit a des gegenständlichen Mietvertrages ist festgehalten, dass die Mieterin ungeachtet des abgegebenen Kündigungsverzichts berechtigt, ihren Rücktritt von diesem Mietvertrag schriftlich zu erklären, wenn im Zuge der Baudurchführung das Flächenmaß des Mietgegenstandes um mehr als +/-5% gegenüber den vereinbarten Flächen verändert wird.

Zu dieser Argumentation ist festzustellen, dass dem Bundesfinanzgericht keine Hinweise dafür vorliegen, dass es zu einer Abweichung des Flächenausmaßes von +/- 5% von der im Mietvertrag vereinbarten Fläche kommen könnte. Eine Abweichung von mehr als +/- 5% der Gesamtfläche erscheint damit als sehr unwahrscheinlich. Die Gesamtmietfläche beträgt laut Punkt 12.1. des Mietvertrages 12.730 m² Bürofläche und 580 m² Lagerfläche. Eine Abweichung von 5% von dieser vereinbarten Gesamtfläche würde eine Abweichung von mindestens 665,5 m² bedeuten, was angesichts der erfahrungsgemäß detaillierten Planungsunterlagen, welche auch vor Baubeginn baubehördlich einzureichen und zu genehmigen sind, als sehr unwahrscheinlich anzusehen ist. Die Argumentation der Beschwerdeführerin, dass es durch neu hinzukommende gesetzliche Vorschriften bzw baurechtliche Auflagen in Zusammenhang mit den Allgemeinflächen zu einer derart qualifizierten Abweichung kommen könnte, erscheint dem Bundesfinanzgericht ebenfalls als sehr unwahrscheinlich. Weiters ist festzustellen, dass eine derartige Abweichung von dem vereinbarten Flächenausmaß weder im Einflussbereich der Bestandgeberin noch der Bestandnehmerin liegt. Die Kündigungsmöglichkeit auf Grund der qualifizierten Abweichung von der vereinbarten Fläche ist von ihrer Gewichtung und der Wahrscheinlichkeit ihrer Realisierung ebenfalls als nicht so bedeutend zu qualifizieren, sodass aus ihr auf eine unbestimmte Vertragsdauer ab Beginn des Mietverhältnisses nicht geschlossen werden kann.

Die Beschwerdeführerin bringt in ihrer Beschwerde weiters vor, dass die Mieterin ungeachtet des grundsätzlichen Kündigungsverzichtes berechtigt sei, ihren Rücktritt vom Mietvertrag zu erklären, wenn es zu einer verspäteten Übergabe des Mietobjektes komme. Diesbezüglich verwies die Beschwerdeführerin auf Punkt 5.4. lit b des Mietvertrages.

In Punkt 5.4. lit b des gegenständlichen Mietvertrages ist festgehalten, dass die Mieterin ungeachtet des abgegebenen Kündigungsverzichtes berechtigt ist, wenn im Falle einer Übergabe nach dem 01.11.2021 die Vermieterin den Mietgegenstand nicht bis spätestens zu

einem Übergabetermin, den die Vermieterin der Mieterin zumindest 18 Monate vor diesem Termin schriftlich mitzuteilen hat und der jedenfalls nicht später als 12 Monate nach dem vertraglich vereinbarten Übergabetermin liegen darf, ihren Rücktritt von diesem Mietvertrag schriftlich zu erklären. Allerdings bleibt von dieser Kündigungsmöglichkeit die Bestimmung des Punktes 5.2. des Mietvertrages unberührt. In Punkt 5.2. des Mietvertrages verpflichtet sich die Vermieterin für den Fall der nicht rechtzeitigen Fertigstellung bis zum 01.11.2021 zur Zahlung einer Konventionalstrafe in der Höhe von € 100.000,- pro angefangenen Monat der verspäteten Übergabe an die Mieterin. Darüber hinaus haftet die Vermieterin für alle weitergehenden Schäden oder Rechtsfolgen, die aus der Verzögerung der Fertigstellung erwachsen.

Angesichts der vereinbarten Konventionalstrafe in der Höhe von € 100.000,- pro Monat und der darüber hinausgehenden Haftung für Schäden und Rechtsfolgen der Vermieterin erscheint eine Kündigung durch die Mieterin wegen einer verzögerten Fertigstellung bzw Übergabe als unwahrscheinlich. Die Mieterin würde im Falle einer Verzögerung wohl eher auf die im Punkt 5.2. des Mietvertrages zugesicherte Konventionalstrafe und einer darüberhinausgehenden Haftung greifen, als zum Mittel der Kündigung des Vertrages. Dies auch deshalb, weil die Mieterin auf Grund des Vertrages für allfällige Schäden entschädigt werden würde. Auch diese Kündigungsmöglichkeit ist von ihrer Gewichtung und der Wahrscheinlichkeit ihrer Realisierung her nicht so bedeutend, dass aus ihr auf eine unbestimmte Vertragsdauer ab Beginn des Mietverhältnisses geschlossen werden könnte.

In der Beschwerde verwies die Beschwerdeführerin ergänzend noch auf den Umstand, dass das gegenständliche Mietverhältnis auch dadurch ein Ende finden könne, dass die als Bauberechtigte fungierende Vermieterin ihre eigene Eignung als Bauberechtigte sowie jene ihrer Subunternehmer nicht aufrechterhalte und in der Folge der Baurechtsbesteller (Liegenschaftseigentümer) von seinem Recht auf Vertragsauflösung des Baurechtsvertrages aus wichtigem Grund Gebrauch mache.

In der Präambel des Baurechtsvertrages vom 28.06.2018 mit welchem der Beschwerdeführerin als Baurechtsberechtigte das Baurecht an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft eingeräumt wurde, ist unter Punkt 1.1. Folgendes festgehalten:

„Der Baurechtsbesteller hat den Baurechtsberechtigten in einem dem Bundesvergabegesetz 2006 entsprechenden Vergabeverfahren betreffend `Abschluss eines Baurechts- und Mietvertrages für den neuen Verwaltungssitz der \*\*\*Z-GmbH\*\*\*` nach vorher ergehender EU-weiter Bekanntmachung (vgl Amtsblatt EU 2017/S 049-090651 vom 10.3.2017 sowie Berichtigung 2017/S 066-124933 4.4.2017) ausgewählt, insbesondere die Eignung des Baurechtsberechtigten geprüft. Der Baurechtsberechtigte hat sicherzustellen, dass seine Eignung und die Eignung seiner Subunternehmer - soweit dies für die Erfüllung der jeweiligen vertraglichen Pflichten von Bedeutung ist - aufrechterhalten wird. Für den Fall, dass diese

Eignung - trotz allfälliger Aufforderung unter Nachfristsetzung - nicht aufrechterhalten wird, ist der Baurechtsbesteller nach Maßgabe der gesetzlichen Regelungen zur Vertragsauflösung aus wichtigem Grund berechtigt. [...]“

Im Mietvertrag wurde in der Präambel unter Punkt 1.1. ebenfalls festgehalten, dass die Vermieterin vom Liegenschaftseigentümer hinsichtlich ihrer Eignung als Bauberechtigte überprüft wurde und dass die Vermieterin sicherzustellen habe, dass diese Eignung aufrechterhalten wird.

Auf Grund des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin als Baurechtsberechtigte vom Baurechtsbesteller insbesondere auf deren Eignung als Baurechtsberechtigte überprüft wurde, sieht es das Bundesfinanzgericht als sehr unwahrscheinlich an, dass die Beschwerdeführerin ihre Eignung vor oder während der Bauphase verlieren könnte. Der Verlust der Eignung als Baurechtsberechtigte ist durch diese nicht frei beeinflussbar und liegt somit nicht in der freien Disponierbarkeit der Beschwerdeführerin. Durch den Verlust der Eignung als Baurechtsberechtigte würde zwar in logischer Konsequenz auch die Geschäftsgrundlage des gegenständlichen Mietvertrages entfallen, jedoch stellt dies keinen ausdrücklich im Vertrag festgehaltenen Kündigungsgrund dar. Insgesamt erscheint dem Bundesfinanzgericht der Eintritt eines Entfalles der Eignung als Baurechtsberechtigte als so ungewiss und von so untergeordneter Bedeutung, dass aus diesem Umstand nicht auf eine bereits von Anfang an vorliegende unbestimmte Vertragsdauer geschlossen werden kann.

In einer Gesamtschau der einzelnen im Vertrag vereinbarten Kündigungs- bzw. Auflösungsmöglichkeiten des Mietvertrages war festzustellen, dass diese zusammengefasst unter Berücksichtigung der Gewichtung und der Wahrscheinlichkeit ihres Eintrittes nicht von so umfassender Bedeutung sind, dass von einem Bestandvertrag von unbestimmter Dauer ab Beginn des Bestandverhältnisses ausgegangen werden kann. Es liegt im gegenständlich zu beurteilenden Fall ein Bestandverhältnis von zunächst bestimmter Dauer vor, an welches sich eines von unbestimmter Dauer (nach Wegfall des Kündigungsverzichtes der Mieterin) anschließt. Es war folglich festzustellen, dass für den Zeitraum des 15-jährigen Kündigungsverzichtes durch die Mieterin zunächst für die Dauer von 5 Jahren ab Beginn des Mietverhältnisses ein Vertrag von bestimmter Dauer vorliegt. An diesen Zeitraum schließt sich ein Zeitraum von 10 Jahren an, in welchem die Mieterin für 25% der Gesamtfläche eine uneingeschränkte Kündigungsmöglichkeit hat. Es liegt somit für 75% der Gesamtfläche für die folgenden 10 Jahre (bis zum Auslaufen des Kündigungsverzichtes der Mieterin) ein Mietverhältnis von bestimmter Dauer vor. Nach Wegfall des Kündigungsverzichtes der Mieterin schließt sich ein Vertragszeitraum von unbestimmter Dauer an. Die Berechnung der Bestandvertragsgebühr an sich wurde seitens der Beschwerdeführerin nicht angefochten. Es ist jedoch ergänzend anzumerken, dass sich die Berechnung der Bestandvertragsgebühr unter Berücksichtigung des oben Ausgeführten als richtig erwiesen hat.

Ergänzend ist Folgendes auszuführen:

In der Beschwerde wird unter Berufung auf Randzahl 705 der Gebührenrichtlinie 2007 (welche bis 11.02.2019 in Gültigkeit stand) ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben moniert. Die Randzahl 705 der oben angeführten Gebührenrichtlinie führt wie folgt aus:

„Im Falle einer uneingeschränkten Kündigungsmöglichkeit liegt grundsätzlich ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vor. Ebenso liegt bei Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG ein Vertrag von unbestimmter Dauer vor (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034). Nähere Ausführungen siehe Rz 710.“

Der VwGH hat in seiner ständigen Rechtsprechung dargelegt, dass die Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG allein noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten mit dem Ergebnis eines Vertrages auf bestimmte Dauer darstellt. Dennoch kann eine Gewichtung und eine Unwahrscheinlichkeit der Realisierung dieser vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe durchaus zum Ergebnis führen, von einem Vertrag auf bestimmte Dauer auszugehen (vgl diesbezüglich VwGH 03.06.2020, Ra 2019/16/0182; VwGH 26.04.2018, Ra 2018/16/0040 und VwGH 19.09.2017, Ra 2017/16/0111). Da diese Rechtsprechung bereits vor der Vertragserstellung im Jahr 2018 vorlag, kann schon allein auf Grund dieser Aussagen des VwGH in seinen Erkenntnissen keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben erkannt werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann auf Grund des Legalitätsprinzips (Art 18 B-VG) der Grundsatz von Treu und Glauben nur dort Auswirkungen zeitigen, wo das Gesetz der Verwaltung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl zB VwGH 15.09.2011, 2011/15/0126; VwGH 23.09.2010, 2010/15/0135 und VwGH 26.01.2006, 2002/15/0188, jeweils mit weiteren Hinweisen). Einen Vollzugsspielraum räumt weder die Bestimmung des § 33 TP 5 Abs 3 GebG, noch die diesbezügliche Rechtsprechung des VwGH in der von der Beschwerdeführerin monierten Art und Weise ein.

Auf Grund des Umstandes, dass das gegenständliche Mietobjekt vertragsgemäß erst mit 01.11.2021 der Mieterin zur Verfügung steht und der Zeitraum zwischen Übergabe und Zeitpunkt des Erkenntnisses folglich nur wenig mehr als 4 Jahre beträgt, wird von der Vorläufigkeit der Festsetzung nach § 200 Abs 1 BAO nicht abgegangen.

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 gegenständliche Rechtsfrage, ob nämlich ein Bestandvertrag von bestimmter oder unbestimmter Dauer vorliegt, konnte anhand der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur gelöst werden, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Graz, am 11. Februar 2026