

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 04. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24. Jänner 2019 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 Vermieterin am 28.06.2018 mit der ***Y-GmbH*** als Mieterin einen Mietvertrag abgeschlossen. Auf Grund dieses Bestandvertrages erließ das Finanzamt am 24.01.2019 den im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Gebührenbescheid und setzte unter Zugrundelegung einer bestimmten und einer daran anschließenden unbestimmten Vertragslaufzeit die Bestandvertragsgebühr mit € 522.449,- vorläufig nach § 200 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) fest. Das Finanzamt begründete den Gebührenbescheid mit der am 06.02.2019 zugestellten gesonderten Bescheidbegründung und führte darin aus, dass die Mieterin auf Grund des Kündigungsverzichtes für die Dauer von 5 Jahren überhaupt nicht, und für die weiteren 15 Jahre für 75% der Gesamtmietfläche nicht kündigen könne. Bezüglich der 25% der gesamten Bestandfläche habe die Mieterin nach 5 Jahren eine uneingeschränkte Kündigungsmöglichkeit. Die Vermieterin könne für die Dauer von 5 Jahren nur aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen kündigen. Nach dem Ablauf des Kündigungsverzichtes der

Mieterin laufe der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit weiter. Für die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr ergebe sich daher, dass der Mietvertrag für die ersten 5 Jahre eine bestimmte Dauer aufweise. Für die weiteren 13 Jahre des Kündigungsverzichtes weise der Mietvertrag eine bestimmte Dauer für 75% der Gesamtfläche auf. Nach Ablauf des Kündigungsverzichtes laufe der Mietvertrag noch auf unbestimmte Zeit weiter.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen diesen Gebührenbescheid mit Eingabe vom 04.03.2019 fristgerecht eine Beschwerde. In der Beschwerde führte die Beschwerdeführerin zusammengefasst aus, dass zwischen der Beschwerdeführerin als Vermieterin und der Mieterin ein Vertrag auf unbestimmte Zeit geschlossen worden wäre. Die Vermieterin könne den Vertrag nur aus einem wichtigen Grund iSd § 30 Abs 2 Mietrechtsgesetz (MRG) kündigen. Die Mieterin verzichte auf ihr Kündigungsrecht für die Dauer von 20 Jahren, allerdings sei diese nach Ablauf von 5 Jahren zu einer Teilkündigung von einer Mietfläche bis zu 25% der Gesamtmietfläche berechtigt. Weiters stehe der Mieterin die Möglichkeit der Vertragsauflösung nach § 1117 ABGB offen. Der Mieterin stehe auch eine Vertragsauflösung aus wichtigem Grund zu, wenn für das noch zu errichtende Gebäude die vereinbarten Gebäudezertifizierungen nach den Systemen LEED und ÖGNI nicht zumindest in Gold erreicht werden, oder wenn diese für mehr als 12 Monate verloren würden. Die Mieterin sei weiters zur Vertragsauflösung berechtigt, wenn die Vermieterin oder ein von ihr beauftragter Subunternehmer zur Herstellung des Gebäudes nicht geeignet seien. Zudem sei die Mieterin berechtigt einen Rücktritt vom Vertrag zu erklären, wenn im Zuge der Bauausführung das Flächenmaß des Mietgegenstandes um mehr als +/- 5% von der vereinbarten Fläche abweiche oder, wenn die Vermieterin den Mietgegenstand nicht wie vereinbart übergibt. Zusätzlich sei die Beschwerdeführerin als Vermieterin nicht Liegenschaftseigentümerin, sondern lediglich Baurechtsberechtigte und könne der Baurechtsbesteller den Baurechtsvertrag auflösen, wenn die Bauberechtigte oder ihre Subunternehmer ihre Eignung als Baurechtsberechtigte verlören.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.08.2019 (zugestellt am 28.08.2019) wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Darin führte das Finanzamt aus, dass eine Vertragsbeendigung nach § 1117 ABGB 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.

Mit Schreiben vom 26.09.2019 wurde durch die Beschwerdeführerin ein Fristerstreckungsantrag zur Einbringung eines Vorlageantrages bis zum 31.10.2019 eingebracht. Diesem Antrag wurde durch das Finanzamt konkludent stattgegeben.

Mit Schreiben vom 29.10.2019 brachte die Beschwerdeführerin innerhalb der konkludent verlängerten Frist einen Vorlageantrag ein. Im Vorlageantrag wurde auf das bisherige Vorbringen in der Beschwerde verwiesen und ergänzend ausgeführt, dass hinsichtlich der Möglichkeit einer Abweichung von +/- 5% von der vereinbarten Gesamtfläche wegen möglicher baurechtlicher Auflagen und Änderungen in der Bauordnung keinesfalls von einer qualifizierten Unwahrscheinlichkeit ausgegangen werden könne. Ergänzend brachte die Beschwerdeführerin vor, dass sie den Umstand, dass das Finanzamt von einer Gebührenbemessung auf Basis des 21-fachen Jahreswertes ausgeht, für verfassungswidrig hält und regte ein Normprüfungsverfahren durch den VfGH an.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin schloss als Vermieterin am 28.06.2018 mit der ***Y-GmbH*** als Mieterin einen Mietvertrag über insgesamt 11 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 an der gegenständlichen Liegenschaft ein Baurecht zur Errichtung eines Bürogebäudes eingeräumt. Die Vermieterin (Beschwerdeführerin) wurde vom Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft in einem Vergabeverfahren betreffend den Abschluss eines Baurechts- und Mietvertrages für den neuen Verwaltungssitz der ***Y-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 2006 entsprechenden Vergabeverfahren betreffend den `Abschluss eines Baurechts- und Mietvertrages für den neuen Verwaltungssitz der \*\*\*Y-GmbH\*\*\*` nach vorher ergehender 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 - 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. [...]*
- 1.5. *Gegenstand dieses Vertrages sind 11 Bürostockwerke in den Stockwerken 24 bis 34, einem Lager (E-003 Expedit) im Erdgeschoss im Ausmaß von ca. 251 m². 68 KFZ-Stellplätze in der Garage und Lagerräume im Ausmaß von gesamt ca. 421 m² in den Kellergeschossen 1 und 2 eine im 36. Stockwerk gelegene Sonderfläche [...] und dem Konferenzbereich im Erdgeschoss bestehend aus 2 Konferenzräumen, 2 Schufungsräumen, Technikräume, Garderobe und einem Lager im Ausmaß von gesamt ca. 417 m² 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 11 Bürostockwerke im Gesamtausmaß von ca. 9.382 m² (MF/G-1 und MF/G-2) im Neubau Hochhaus ***Ort***, 68 KFZ-Stellplätze in der Garage, ein Lager (E-003 Expedit) im Erdgeschoss von ca. 251 m², Lagerräume in den Kellergeschossen von ca.*

170 m², eine Sonderfläche [...] und den im Erdgeschoss gelegenen Konferenzbereich von ca. 417 m² als einheitlichen Mietgegenstand (in der Folge 'Mietgegenstand' genannt). [...]

- 2.11. Der Vermieter hat den Neubau Hochhaus ***Ort*** bei Erfüllung sämtlicher Anforderungen zur Erreichung des Gebäudezertifikats im System LEED V.4 BD+C in der Zertifizierungsstufe PLATIN gemäß Precertificate und des Gebäudezertifikats im System ÖGNI NBV 2014.1 in der Zertifizierungsstufe PLATIN gemäß Vorzertifikat herzustellen und den diesen Zertifizierungen zugrunde liegenden Qualitätsstandard für die Dauer des vertragsgegenständlichen Mietverhältnisses aufrecht zu erhalten. Der Vermieter hat daher bei Veränderungen am Gebäude oder am Mietgegenstand diese so vorzunehmen, dass den Qualitätsanforderungen der Zertifizierungen gemäß den erlangten Versionen (eine dynamische Anpassung an die jeweils aktuelle Version ist nicht gefordert) entsprochen wird. Ist es faktisch oder rechtlich nicht möglich, diesen Zustand aufrecht zu erhalten, ist vom Vermieter ein Zustand herzustellen, der dem zertifizierten Zustand möglichst nahekommt. Bei in der Sphäre des Vermieters gelegenen Nichterreichen des Zertifikats 'ÖGNI Platin' und/oder 'LEED Platin', jedoch Erreichen dieser Zertifikate in Gold reduziert sich das Mietentgelt pro Zertifikat, das nicht in Platin, sondern nur in Gold erreicht wird, um 5%, somit um 10%, falls beide Zertifikate nur in Gold erreicht werden. Eine Reduktion des Mietentgeltes erfolgt jedoch dann nicht, wenn
- a) nachweislich zumindest 77% des ÖGNI-Gesamterfüllungsgrades und zumindest 77 Punkte gemäß der LEED-Bewertungstabelle erreicht werden,
 - b) der Vermieter dem Mieter nachweist, dass er ausgehend von den Vorzertifikaten fortgesetzte, laufende Audits, welche auf die Erlangung der Zertifikate 'ÖGNI Platin' und 'LEED Platin' abzielen, mit bei der jeweiligen Zertifizierungsstelle zertifizierten/akkreditierten Auditoren durchgeführt hat und
 - c) der Vermieter dem Mieter zumindest halbjährlich den jeweiligen Status der Audits (jeweiliger Stand der ÖGNI-Bewertungsmatrix bzw. LEED-Bewertungstabelle) vorlegt.

Die Nichterreichung oder der mehr als 12 Monate andauernde Verlust auch nur einer dieser Zertifizierungen in Gold, soweit in der Sphäre des Vermieters gelegen, berechtigt den Mieter zur Vertragsauflösung (siehe Punkt 4.4.) oder zu einer entsprechenden Zinsminderung von weiteren zumindest 5% des Nettomietentgelts.

3. MIETZWECK

- 3.1. Der Mietgegenstand ist ausschließlich zu Büro Zwecken bzw. den in Punkt 2.1. genannten Zwecken vermietet. Der Mieter ist verpflichtet, die Mieträume ausschließlich zu diesen vertraglich festgelegten Zwecken 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 Mietzinses samt Nebenkosten beginnt nach Bezugsfertigstellung mit Übergabe/Übernahme des Mietgegenstandes bzw. mit Nichtübernahme trotz bestehender Übernahmeverpflichtung gemäß Punkt 5. dieses Vertrages.*
- 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. Der Mieter ist zur Teilkündigung berechtigt, jedoch nur hinsichtlich eines gesamten Stockwerkes oder mehrerer direkt übereinander liegender gesamter Stockwerke gemeinsam. Eine Teilkündigung von Stockwerken, die 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 gekündigt wird, 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.*
- 4.3. *Der Mieter verzichtet für die Dauer von 20 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. Unbeschadet des Kündigungsverzichtes ist nach Ablauf von 5 Jahren ab Übergabe eine Teilkündigung bis zu einem Ausmaß von maximal 25 % der Gesamtbüromietfläche (Punkt 2.1. lit a) durch den Mieter zulässig.*
- 4.4. *Der Vermieter ist bei Vorliegen eines wichtigen Grundes zur jederzeitigen 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. Als wichtiger Grund zur jederzeitigen Vertragsauflösung durch den Mieter wird die Nichterrechung oder der mehr als 12 Monate andauernde Verlust auch nur einer der in Punkt 2.11. genannten Gebäudezertifizierungen in Gold vereinbart. Löst der Mieter das Vertragsverhältnis berechtigt aus wichtigem Grund auf, ist der Vermieter zudem verpflichtet, den dem*

Mieter entstehenden Mehraufwand bei Einmietung in ein Ersatzobjekt mit diesen Zertifizierungen zu ersetzen, insbesondere die in diesem Fall zu zahlenden höheren Mieten und/oder Nebenkosten. Der Mieter ist weiters zur jederzeitigen Vertragsauflösung berechtigt, sollten der Vermieter bzw. von ihm beauftragte (Sub)Unternehmen zur Herstellung des gegenständlichen Bürogebäudes nicht geeignet sein, und der Vermieter einen geeigneten Subunternehmer nicht binnen drei Monaten nachnominieren. Dieses Recht des Mieters zur Vertragsauflösung wegen eines Wegfalls der Eignung des Vermieters oder seiner Subunternehmer endet mit Übergabe des Mietgegenstandes an den Mieter bzw. bei Nichtübernahme durch den Mieter trotz bestehender Übernahmeverpflichtung gemäß Punkt 5. dieses Vertrages.

4.5. [...]

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 spätestens 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. Darüber hinaus haftet der Vermieter für alle weitergehenden Schäden oder Rechtsfolgen, die aus der Verzögerung der Fertigstellung des Mietgegenstandes erwachsen. Verzögerungen, die aus der Sphäre des Mieters stammen, sind bei der Berechnung der Konventionalstrafe nicht zu berücksichtigen. Die Beweislast hierfür trägt der Vermieter.*

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) *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 ./9, 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 Mietzinszahlungspflicht 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, dass sich wie folgt zusammensetzt:*

[...]

Das Mietentgelt beläuft sich insgesamt auf monatlich EUR 245.281,22

[...]“

Auf Basis des Mietvertrages ist festzustellen, dass die Beschwerdeführerin als Vermieterin von 11 Bürostockwerken samt Garagen, Lagerräume etc in dem zum Vertragserrichtungszeitpunkt noch zu errichtenden Hochhaus der ***Y-GmbH*** als Mieterin mit Übergabestichtag 01.11.2021 vermietet hat. Der Mietvertrag wurde lt Punkt 4.1. des Mietvertrages auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Vermieterin kann jedoch nur aus einem wichtigen Grund iSd Kündigungsbestimmungen 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. Gleichermaßen steht der Mieterin bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 1117 ABGB die Möglichkeit zur sofortigen Auflösung des Mietvertrages offen. Als ein wichtiger Grund zur jederzeitigen Vertragsauflösung durch die Mieterin wird im Mietvertrag die Nichterreichung oder der mehr als 12 Monate andauernde Verlust einer der in Punkt 2.11. des Mietvertrages genannten Gebäudezertifizierungen in Gold vereinbart. Die Mieterin hat unter Punkt 4.3. des Mietvertrages für die Dauer von 20 Jahren ab Übergabe auf ihr ordentliches Kündigungsrecht verzichtet. Die Mieterin ist jedoch berechtigt nach Ablauf von 5 Jahren ab Übergabe eine Teilkündigung bis zu einem 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 € 245.281,22 (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 € 245.281,22 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 13-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 erschließt sich aus dem vorgelegten Akt und insbesondere aus dem Mietvertrag vom 28.06.2018 zwischen der Beschwerdeführerin als Vermieterin und der ***Y-GmbH*** als Mieterin.

Die Feststellung der Änderung der Firmenbezeichnung der Beschwerdeführerin in ***Bf*** erschließt sich aus dem Firmenbuchauszug zu ***FN-Nummer***.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zwischen den Parteien ist strittig, ob der gegenständlich vorliegende Bestandvertrag von Anbeginn an auf unbestimmte oder bestimmte Dauer abgeschlossen wurde. Weiters wird durch die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde gerügt, dass das Finanzamt gleichheitswidrig und unsachlich durch die getrennte Betrachtung der Bemessungsgrundlagen einerseits für das vom Finanzamt angenommene befristete Vertragsverhältnis und andererseits dem daran anschließenden Vertragsverhältnis auf unbestimmte Dauer auf eine für die Bemessungsgrundlage relevante Vertragsdauer von 21 Jahren komme und somit bei der Gebührenberechnung von einer über dem höchstzulässigen 18-fachen Jahreswert gelegenen Bemessungsgrundlage ausgehe.

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 abgeschlossenes 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 11 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 Bestandsvertrages (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 Bestandsvertrages 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 Bestandsvertrages 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 nachteiligen 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 als sehr unwahrscheinlich erscheinen lässt. 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.

In der Beschwerde verwies die Beschwerdeführerin weiters auf den Umstand, dass die Mieterin zur jederzeitigen Vertragsauflösung berechtigt sei, wenn die Vermieterin oder ihre Subunternehmer zur Herstellung des gegenständlichen Bürogebäudes nicht geeignet seien und die Vermieterin einen geeigneten Subunternehmer nicht binnen drei Monaten nach nominiere.

Diese Bestimmung findet sich ebenfalls unter Punkt 4.4. des gegenständlichen Mietvertrages. 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. Dem Bundesfinanzgericht sind auch keine Hinweise bekannt, die auf einen potenziellen Verlust der Eignung das gegenständliche Bürogebäude zu errichten schließen lassen. Der Verlust der Eignung das gegenständliche Bürogebäude zu errichten ist durch die Beschwerdeführerin nicht frei beeinflussbar und liegt somit nicht in ihrer freien Disponierbarkeit. Insgesamt erscheint dem Bundesfinanzgericht der Eintritt des Verlustes der Eignung zur Errichtung des gegenständlichen Bürogebäudes 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.

Ebenfalls unter Punkt 4.4. des gegenständlichen Mietvertrages ist die Nichterreichung oder der mehr als 12 Monate andauernde Verlust einer der in Punkt 2.11. genannten Gebäudezertifizierungen als ein möglicher wichtiger Grund zur jederzeitigen Vertragsauflösung vereinbart. Unter Punkt 2.11. des Mietvertrages ist vereinbart, dass die Vermieterin den Neubau bei Erfüllung sämtlicher Anforderungen zur Erreichung des Gebäudezertifikates im System LEED V.4 BD+C in der Zertifizierungsstufe Platin und im System ÖGNI NBV 2014.1 in der Zertifizierungsstufe Platin zu errichten und diese Qualitätsstandards für die Dauer des Mietverhältnisses aufrecht zu erhalten hat. Bei in der Sphäre der Vermieterin gelegenem Nichterreichen des Zertifikates „ÖGNI Platin“ und/oder „LEED Platin“, jedoch Erreichen dieser Zertifikate in Gold, reduziert sich das Mietentgelt pro Zertifikat, das nicht in Platin, sondern nur in Gold erreicht wird, um 5%, somit um 10% falls beide Zertifikate nur in Gold erreicht werden. Eine Reduktion des Mietentgeltes erfolgt jedoch dann nicht, wenn nachweislich zumindest 77% des ÖGNI-Gesamterfüllungsgrades und zumindest 77 Punkte gemäß der LEED-Bewertungstabelle erreicht werden, die Vermieterin der Mieterin nachweist, dass sie ausgehend von den Vorzertifikaten fortgesetzte, laufende Audits, welche auf die Erlangung der Zertifikate „ÖGNI Platin“ und „LEED Platin“ abzielen, mit der jeweiligen Zertifizierungsstelle durchgeführt hat und die Vermieterin der Mieterin zumindest halbjährlich den jeweiligen Status der Audits vorlegt.

Zum einen liegen dem Bundesfinanzgericht keine Hinweise dafür vor, die an einer Erreichung der jeweiligen Gebäudezertifizierungen zweifeln lassen. Zum anderen geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Mieterin im Falle der Nichterreichung bzw des Verlustes der jeweiligen Gebäudezertifizierungen auf eine Reduktion des Mietzinses drängen wird und nicht den Vertrag auflösen wird. Dies auch im Hinblick darauf, dass es für die Mieterin mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist ein adäquates Ersatzmietobjekt von gleicher Größe und Qualität in kurzer Zeit zu finden. Insgesamt ist dieser Vertragsauflösungsgrund von seiner Gewichtung und der Wahrscheinlichkeit seiner Realisierung her nicht so bedeutend,

dass aus ihm auf eine unbestimmte Vertragsdauer ab Beginn des Mietverhältnisses geschlossen werden könnte.

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 zeige die allgemeine Lebenserfahrung, dass es im Zuge der Bauausführung regelmäßig zu inhaltlichen Abweichungen gegenüber dem ursprünglichen Baukonzept komme.

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 5% von der ursprünglich vereinbarten Gesamtfläche ist angesichts der erfahrungsgemäß detaillierten Planungsunterlagen, welche auch vor Baubeginn baubehördlich einzureichen und zu genehmigen sind, als sehr unwahrscheinlich anzusehen. Die Argumentation der Beschwerdeführerin, dass es durch neu hinzukommende gesetzliche Vorschriften bzw baurechtliche Auflagen bzw Änderungen der Bauordnung in Zusammenhang mit den Allgemeinflächen, Fluchtwegen oder Schutzräumen 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.

Angesichts der in Punkt 5.2. des Mietvertrages vereinbarten Konventionalstrafe in der Höhe von € 100.000,- pro Monat und der darüber hinausgehenden Haftung für Schäden und Rechtsfolgen durch die Vermieterin erscheint die Wahrscheinlichkeit einer Kündigung durch die Mieterin wegen einer verzögerten Fertigstellung bzw Übergabe als unwahrscheinlich. Die Mieterin würde im Falle einer Verzögerung wohl eher auf die im Mietvertrag zugesicherte Konventionalstrafe und einer darüberhinausgehenden Haftung greifen, als zum Mittel der Kündigung des Vertrages. 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 einer Gesamtschau der einzelnen im Vertrag vereinbarten Kündigungs- bzw. Lösungsmöglichkeiten 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 20-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 15 Jahren an, in welchem die Mieterin für 25% der Gesamtfläche eine uneingeschränkte Kündigungsmöglichkeit hat. Es liegt somit für 75% der Gesamtfläche für die folgenden 15 Jahre (bis zum Auslaufen des Kündigungsverzichtes der Mieterin) ein Mietverhältnis von bestimmter Dauer vor, welches sich bei der Berechnung der Bestandvertragsgebühr allerdings nur mit weiteren 13 Jahren niederschlägt. Nach Wegfall des Kündigungsverzichtes der Mieterin schließt sich ein Vertragszeitraum von unbestimmter Dauer an.

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. Entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde ist die Frage, ob ein Bestandvertrag von bestimmter oder unbestimmter Dauer vorliegt, keine Ermessensfrage. Der Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben liegt gegenständlich somit nicht vor.

In der Beschwerde hat die Beschwerdeführerin auch gerügt, dass das Finanzamt durch die getrennte Betrachtung der Bemessungsgrundlagen einerseits für das angenommene befristete Vertragsverhältnis und andererseits dem daran anschließenden Vertragsverhältnis auf unbestimmte Dauer auf eine für die Bemessungsgrundlage relevante Vertragsdauer von 21 Jahren komme und somit bei der Gebührenberechnung von einem über dem höchstzulässigen 18-fachen Jahreswert gelegenen ausgehe.

Der VwGH hat in seiner jüngst ergangenen Rechtsprechung ua ausgeführt, dass auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Bestandverträge, bei denen aber zunächst für eine bestimmte Zeit ein beiderseitiger Kündigungsverzicht vereinbart wurde, für die Zeit des Kündigungsverzichtes als Verträge mit bestimmter Dauer und für anschließende unbestimmte Zeit als solche von unbestimmter Vertragsdauer zu vergewähren sind. Keineswegs soll damit der Vertrag selbst in der Weise "aufgespalten" werden, dass zwei gesonderte Verträge mit gesonderten Willensentschlüssen entstanden wären. Vielmehr liegen im Rahmen eines Vertrages zwei unterschiedliche Komponenten der Vertragsdauer vor: Zunächst eine Begrenzung auf bestimmte Zeit und danach, kraft ausdrücklicher Vereinbarung, das Element unbestimmter Vertragsdauer. Jedenfalls sind in die Bemessungsgrundlage die Jahresentgelte, die während der bestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses zu entrichten sind, einzubeziehen, vermehrt um das dreifache Jahresentgelt für die unbestimmte Dauer. Aus der zweimaligen Verwendung des Einleitungswortes "bei" zur Differenzierung zwischen der unbestimmten und der bestimmten Vertragsdauer in § 33 TP 5 Abs 3 GebG ist abzuleiten, dass die jeweilige Regelung für die Bewertung der Vertragsdauer abschließend ist. Die Formulierung "höchstens jedoch mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes" lässt zudem darauf schließen, dass sich "jedoch" auf den bei der bestimmten Vertragsdauer vorgesehenen vervielfachten Jahreswert bezieht, weil eine Überschreitung des dreifachen Jahreswertes bei der unbestimmten Vertragsdauer nicht in Betracht kommt und eine Begrenzung dieses Wertes nicht erforderlich ist. Somit spricht schon der Wortlaut des § 33 TP 5 Abs 3 GebG dafür, dass sich die Festlegung des 18-fachen Jahreswerts als Höchstbemessungsgrundlage nicht auf beide Fälle der Vertragsdauer, sondern nur auf den Fall der bestimmten Vertragsdauer bezieht. Damit besteht im Fall einer Kombination der bestimmten Vertragsdauer von mehr als 18

Jahren mit einer daran anschließenden unbestimmten Vertragsdauer im 18-fachen des Jahreswertes insgesamt keine Höchstbemessungsgrundlage der von beiden Komponenten zu berechnenden Bestandvertragsgebühr. Die Bestandvertragsgebühr ist in diesem Fall vom 18-fachen Jahreswert für die bestimmte Vertragsdauer vermehrt um den 3-fachen Jahreswert für die unbestimmte Vertragsdauer zu bemessen. (vgl dazu VwGH 15.12.2025, Ro 2025/16/0004, mwN)

Insofern stellte sich die Berechnung der Bestandvertragsgebühr durch das Finanzamt als rechtmäßig heraus. Eine durch die Beschwerdeführerin monierte Verfassungswidrigkeit liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

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 gegenständlichen Rechtsfragen, ob nämlich ein Bestandvertrag von bestimmter oder unbestimmter Dauer vorliegt und ob die Bemessung der Bestandvertragsgebühr in rechtsrichtiger Höhe vorgenommen wurde, konnte anhand der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur gelöst werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

.

Graz, am 11. Februar 2026