

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 31. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 2. Juli 2019 betreffend Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG zu Mietvertrag vom 31. Oktober 2018 mit der ***Mieterin*** GmbH als Mieterin, ErfNr ***123*** zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Gebühr wird gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iHv € 25.358,49 festgesetzt.
- II. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 2.7.2019 (adressiert an die „***S*** GmbH als RNF der ***M*** GmbH und der ***T*** GmbH NFG.ÖG“) setzte die belangte Behörde gemäß § 201 BAO die Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 betreffend den Mietvertrag mit ***Mieterin*** GmbH als Mieterin vom 31.10.2018 iHv € 55.706,60 fest. Als Bemessungsgrundlage wurde die jährliche Miete iHv € 306.586,08 inkl. Betriebskosten plus € 2.895,04 Versicherung herangezogen (in Summe sohin € 309.481,12 jährlich). Nach Ansicht der Abgabenbehörde läge ein Mietvertrag auf die (bestimmte) Dauer von 10 Jahren vor, wobei dem Mieter die Option auf Verlängerung

um weitere 10 Jahre eingeräumt worden sei. Demzufolge sei die Bemessungsgrundlage mit dem 18-fachen des Jahreswertes zu vervielfachen.

Dagegen brachte die Beschwerdeführerin (in weiterer Folge Bf.) mit Schreiben vom 31. Juli 2019 Beschwerde ein. Begründend wurde ausgeführt, dass entgegen der Ansicht der belangten Behörde zunächst eine bestimmte Mietvertragsdauer von 3 Jahren und anschließend eine unbestimmte Dauer vorläge. Demzufolge sei die Bemessungsgrundlage das 6-fache Jahresentgelt.

Gemäß § 262 BAO wurde auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet.

Die belangte Behörde legte den Akt innerhalb der vom Gesetz geforderten Frist am 14.8.2019 dem Bundesfinanzgericht vor.

Die Beschwerdeführerin nahm in der Folge den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Mit Erkenntnis des BFG vom 2.3.2023, RV/7104512/2019 änderte das Bundesfinanzgericht den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass die Bestandvertragsgebühr gem § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG unter Zugrundelegung einer bestimmten Dauer von drei Jahren und anschließend einer unbestimmten Dauer des Vertrages, somit vom sechsfachen Jahreswert der vereinbarten Leistung festsetzte.

Dagegen brachte die belangte Behörde eine Amtsrevision ein, zu deren Zulässigkeit im Wesentlichen vorgebracht wird, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtsfrage, wie die Vereinbarung mehrerer einzelner Termine, welche jeweils mehrere Jahre auseinanderlägen, an denen eine Vertragspartei ohne Angabe von Gründen kündigen könne, hinsichtlich der gebührenrechtlichen Dauer auszulegen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hob dieses Erkenntnis mit seinem Erkenntnis vom 19.3.2026, Ra 2023/16/0059, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Datum 31.10.2018 wurde der Mietvertrag zwischen der ***T*** GmbH Nfg. OG (FN ***456***), ***Adr***, als Vermieterin und der ***Mieterin*** GmbH (FN ***789***), ***AdrM***, als Mieterin abgeschlossen.

Die ***T*** GmbH wurde am 23.3.2019 aus dem Firmenbuch gelöscht, da sie gemäß § 142 UGB durch die ***M*** GmbH (FN ***766***) übernommen wurde.

Die ***M*** GmbH wurde mit Vertrag vom 3.5.2019 als übertragende Firma mit der ***S*** GmbH (FN ***777***) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Der Gebührenbescheid vom 2.7.2019 erging an die ***S*** GmbH als RNF der ***M*** GmbH und der ***T*** GmbH NFG.OG.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 2.8.2019 wurde die ***S*** GmbH in ***K*** GmbH umbenannt.

Der Mietvertrag lautet auszugsweise:

„III. Vertragsdauer

1. Das Mietverhältnis beginnt mit dem Entstehen der Übernahmeverpflichtung des Mieters gemäß Punkt IV.5.

2. 2.1. Das Mietverhältnis wird auf bestimmte Zeit abgeschlossen. Es endet am 31.12.2028, ohne dass es einer gesonderten Aufkündigung bedarf.

2.2 Dem Mieter wird die Option eingeräumt, das Mietverhältnis einmalig um weitere zehn Jahre, sohin bis zum 31.12.2038, zu verlängern. Diese Option kann vom Mieter (ausschließlich) durch Abgabe einer einseitigen, schriftlichen, firmenmäßig unterfertigten und eingeschrieben oder per Boten zu übermittelnden Erklärung, in der ausdrücklich datumsmäßig der Endtermin der verlängerten Vertragsdauer anzuführen ist, ausgeübt werden. Die vorgenannte Erklärung ist dem Vermieter - bei sonstigem Verlust der Option - bis spätestens 31.12.2027 zuzustellen.

3. 3.1. Ungeachtet dieser Befristung ist der Vermieter berechtigt, den Mietvertrag nur bei Vorliegen eines der Kündigungsgründe der §§ 30, 31 MRG unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsletzten aufzukündigen, wobei ein wichtiger Grund gemäß § 30 Abs 2 Z 13 MRG auch dann vorliegt, wenn (i) die Kautions gemäß Punkt VI. nicht oder nicht rechtzeitig erlegt wird, diese nach Inanspruchnahme nicht oder nicht rechtzeitig ergänzt wird, oder diese nicht gemäß Punkt V.(10) aufgestockt wird.

3.2. Ungeachtet dieser Befristung ist der Mieter berechtigt, den Mietvertrag unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist

*a) gegen Leistung einer Kündigungsentschädigung von € 60.000,00 - zahlbar binnen 14 Tagen nach Abgabe der Kündigungserklärung - mit Wirkung zum 31.12.2021
oder*

b) ohne Leistung einer Kündigungsentschädigung mit Wirkung zum 31.12.2023 und zum 31.12.2026 bzw. - im Falle der Inanspruchnahme der Verlängerungsoption - zum 31.12.2031, zum 31.12.2033 und zum 31.12.2036 aufzukündigen.

4. Das Recht der Vertragsparteien zur Auflösung des Mietvertrages gemäß §§ 1117, 1118 ABGB bleibt unberührt.

[...]“

Beginn des Mietverhältnisses war der 1.1.2019.

Die Miete beträgt monatlich inkl. der PKW Abstellplätze € 17.266,50 netto, sohin € 20.719,80 brutto. Die Betriebskosten betragen monatlich inkl. Strom, Heizung und Kühlung € 4.024,20 netto, sohin € 4.829,04 brutto.

Die Gesamtmiete inkl. Betriebskosten beträgt sohin monatlich € 25.548,84.

Die jährliche Versicherungsprämie beläuft sich auf € 2.895,04.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist insoweit unstrittig und ergibt sich aus dem vorgelegten Mietvertrag und Verwaltungsakten, zu denen auch die Bescheidbeschwerde und der Vorlagebericht gehören.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Der VwGH bestätigte in seinem Erkenntnis vom 19.3.2026, Ra 2023/16/0059 zunächst die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts, dass im streitgegenständlichen Fall ein Vertrag von bestimmter Dauer und anschließend einer unbestimmten Dauer vorliegt.

Entgegen der Ansicht des BFG (Anm: das Bundesfinanzgericht ging von einer bestimmten Dauer von 3 Jahren und anschließend einer unbestimmten Dauer aus) liegt jedoch ein Vertrag von einer bestimmten Dauer von fünf Jahren und anschließend einer unbestimmten Dauer aus folgenden Gründen vor:

„Rn 21 Der verfahrensgegenständliche Mietvertrag wurde - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes - auf die Dauer von 10 Jahren abgeschlossen, wobei dem Mieter die einmalige Option einer Verlängerung um weitere 10 Jahre eingeräumt wurde. Wie das Bundesfinanzgericht zutreffend ausführt, ist eine derartige Option nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Potestativbedingung, die nach § 26 GebG als unbedingt zu behandeln ist (vgl. etwa VwGH 18.8.2020, Ra 2020/16/0115; 29.8.2013, 2013/16/0126; 24.11.1994, 94/16/0235, jeweils mwN). Dementsprechend liegt im vorliegenden Fall aus gebührenrechtlicher Sicht grundsätzlich ein Bestandvertrag mit einer bestimmten Dauer von 20 Jahren vor.

Rn 22 Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes reichten die Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters im Ergebnis nicht aus, um - trotz Vereinbarung einer bestimmten Vertragsdauer - von einem Mietvertrag mit unbestimmter Dauer auszugehen. Das Bundesfinanzgericht ist somit von einer Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausgegangen (vgl. erneut VwGH 29.3.2024, Ra 2021/16/0055, mwN).

Rn 23 Das dem Mieter (der Mitbeteiligten) vertraglich eingeräumte Recht auf Kündigung des Mietvertrags unter Einhaltung jeweils einer zwölfmonatigen Frist zu insgesamt sechs Terminen - erstmalig mit Ablauf des dritten Jahres - während der insgesamt (gebührenrechtlich) zwanzigjährigen Vertragslaufzeit wurde vom Bundesfinanzgericht hingegen als uneingeschränkte Kündigungsmöglichkeit angesehen, die den Willen beider Parteien zeige, einen Vertrag auf die Dauer von zumindest drei Jahren abschließen zu wollen. Die im Fall der Kündigung zum ersten möglichen Termin - zum 31. Dezember 2021, demnach mit Ablauf des dritten Jahres - zu leistende Kündigungsentschädigung sei zwar eine wirtschaftliche Erschwernis, diese habe aber keinen Einfluss auf die uneingeschränkte Kündigungsmöglichkeit der Mitbeteiligten.

Rn 24 Die Rechtsansicht, wonach eine zu leistende Kündigungsentschädigung (im Ergebnis) keine Relevanz für die gebührenrechtliche Beurteilung der Vertragsdauer habe, steht allerdings im Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach eine bloß einseitige Beendigungsmöglichkeit die Annahme eines Vertrages auf unbestimmte Dauer nur dann rechtfertigt, wenn die nur einem Vertragsteil zustehende Möglichkeit, den Vertrag aufzulösen, die Befreiung beider Vertragsteile von ihren Verpflichtungen für die Zeit nach der Vertragsauflösung nach sich zieht (vgl. etwa VwGH 16.4.2024, Ra 2022/16/0090, mwN). Auch wenn im vorliegenden Fall die zu leistende Kündigungsentschädigung - anders als in den bisher vom Verwaltungsgerichtshof beurteilten Fallkonstellationen - nicht dem Mietentgelt für die gesamte vertraglich festgelegte Dauer (bzw. für eine vereinbarte „Grundmietzeit“) entspricht (vgl. dazu etwa VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169, mwN), sondern lediglich der Miete für in etwa drei Monate, ändert dies nichts daran, dass der Ausspruch der Kündigung zu keinem vollständigen Entfall der Zahlungsverpflichtungen der Mieterin führt.

Rn 25 Selbst unter Ausblendung des ersten vertraglich vereinbarten Kündigungstermins hat die Mieterin im Verlauf der nachfolgenden 17 Jahre die Möglichkeit den Mietvertrag ohne jegliche Voraussetzungen (somit ohne Vorliegen besonderer Gründe) zu insgesamt fünf weiteren Terminen zu kündigen. Angesichts dieser umfassenden Kündigungsmöglichkeiten - selbst unter Berücksichtigung der langen Kündigungsfrist von 12 Monaten - kann dem Bundesfinanzgericht nicht entgegengetreten werden, wenn es dem Grunde nach von einer uneingeschränkten Kündigungsmöglichkeit der Mieterin ausgegangen ist.

[...]

Rn 27 [...]. Bei einer derartigen Anzahl an Kündigungsterminen ist - im Hinblick auf die Vertragsdauer - ein derart hoher Grad an Unbestimmtheit gegeben, dass nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden kann, der abgeschlossene Mietvertrag werde nicht vor dem Ablauf der vereinbarten Dauer (aus gebührenrechtlicher Sicht 20 Jahre) beendet werden. Darin kommt auch - wie das Bundesfinanzgericht ebenfalls zutreffend erkannt hat - der Vertragswillen beide Vertragsteile zum Ausdruck, nicht durch die gesamten (höchstens) 20 Jahre an den Vertrag gebunden sein zu wollen, zum Ausdruck.

Rn 28 Zusammengefasst liegt somit aus gebührenrechtlicher Sicht ein Vertrag mit einer bestimmten Dauer von fünf Jahren (bis zum ersten Termin, an dem die Mitbeteiligte ohne Leistung einer Entschädigung kündigen kann) und anschließend einer unbestimmten Dauer vor.“

Bemessungsgrundlage

In die Bemessungsgrundlage sind alle Leistungen einzubeziehen, die zur Einräumung des Benützungsrechts geleistet werden müsse (vgl. zB VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111). Dazu zählen alle wiederkehrenden und einmalige Leistungen.

Die monatliche Miete inkl. Betriebskosten beträgt € 25.548,84. Die jährliche Miete inkl. Betriebskosten beträgt somit € 306.586,08 zuzüglich einer jährlichen Versicherungsprämie iHv € 2.895,04.

Das Jahresentgelt beträgt sohin € 309.481,12.

Die Bemessungsgrundlage ist das 8-fache des Jahresentgeltes und beträgt € 2.475.848,96.

Auch einmalige Leistungen sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Eine einmalige Leistung liegt aber nicht nur vor, wenn die Rückerstattung einer – vorweg erbrachten – Leistung vereinbarungsgemäß unterbleibt, sondern auch dann, wenn bei vorzeitiger Beendigung (wegen der vorzeitigen Beendigung) vom Mieter eine Leistung zu erbringen ist (vgl. VwGH 14.12.1994, 94/16/0050).

Die vom Mieter zu leistenden Kündigungsentschädigung iHv € 60.000,00 ist als einmalige Leistung in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen.

Die Bemessungsgrundlage beträgt sohin in Summe € 2.535.848,96.

Die Rechtsgeschäftsgebühr ist 1% der Bemessungsgrundlage und beträgt € 25.358,49.

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.

Im Beschwerdefall wird den Ausführung des Erkenntnisses vom 19.3.2026, Ra 2023/16/0059 gefolgt, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Salzburg, am 7. April 2026