

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der A, vertreten durch B, gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 29.05.2012, Steuernummer, betreffend Rechtsgebühr für den Hauptmietvertrag vom xxxx, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Am xxxx schlossen die D als Verpächterin und E (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Pächterin einen Hauptmietvertrag über das Geschäftslokal Nr. 1 samt Nebenräumlichkeiten und Sanitärräumen an der Adresse F, ab.

Punkt III. des Hauptmietvertrages lautet:

"Das Mietverhältnis beginnt mit Montag, 18.4.2011 und wird auf 7 Jahre abgeschlossen. Der Mietvertrag verlängert sich ab 19.4.2018 auf weitere 5 Jahre sollte 6 Monate davor (bis zum 31.10.2017) keine gegenteilige Mitteilung beim Vermieter oder Mieter schriftlich eingehen. Danach (ab 18.4.2023) ist das Mietverhältnis quartalsweise zum letzten des Monats unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist von beiden Seiten aufkündbar."

Punkt V. des Hauptmietvertrages lautet auszugsweise:

"1. Der monatliche Mietzins besteht aus:

Dem Hauptmietzins in Höhe von € 1632,57

Dem auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil an Betriebskosten und öffentlichen Abgaben einschließlich der Auslagen für die Verwaltung gemäß §22 MRG, das sind € 193,79 und dem jeweils für die Vermietung von Geschäftsräumen geltenden Umsatzsteuersatz von derzeit 20 %; das sind insgesamt € 2.191,63.

...

5. Der Mieter ist damit einverstanden, dass zusätzlich zu den § 21 Abs. 1 Z 4 und 5 MRG genannte Versicherungen, wie insbesondere Glasbruch und Sturmschäden, abgeschlossen und als Betriebskosten verrechnet werden. Für seinen angemieteten Bereich hat der Mieter eine entsprechende Betriebshaftpflichtversicherung abzuschließen und dem Vermieter eine Polizzenkopie vorzulegen sowie die laufende Prämienzahlung geeignet nachzuweisen.

Es gilt als vereinbart, dass im Zeitraum der ersten fälligen Monatsmiete auf den vereinbarten monatlichen Hauptmietzins als Unterstützungsmaßnahme des Vermieters verzichtet wird. Ab dem 1. Juni 2011 ist der vertraglich vereinbarte Mietzins in voller Höhe zu entrichten.“

2. Verfahren vor dem Finanzamt

Von der Realkanzlei G wurde die Selbstberechnung der Gebühr mit € 394,49 durchgeführt.

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid vom 29. Mai 2012 erfolgte gemäß § 201 BAO die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 im Ausmaß von 4.038,71 € (1% einer Bemessungsgrundlage von € 403.871,40). Die Gebühr in Höhe von 394,49 € wurde angerechnet.

Das Finanzamt begründete wie folgt:

„ Laut Punkt III des Mietvertrages wurde das Bestandverhältnis auf eine bestimmte Dauer von 7 Jahren abgeschlossen. Der Mietvertrag verlängert sich automatisch um weitere 5 Jahre, sollte 6 Monate davor keine gegenteilige Mitteilung beim Vermieter oder Mieter schriftlich eingehen. Danach ist das Mietverhältnis quartalsweise zum letzten des Monats unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist von beiden Seiten aufkündbar.

Die Möglichkeit der Auflösung mit Ablauf der ersten bestimmten Dauer ist gebührenrechtlich unbeachtlich. Für die Gebührenbemessung ist die erste **und** die weitere verlängerte bestimmte Vertragsdauer maßgeblich. Für die über die bestimmte Zeit hinausgehende Vereinbarung ist eine unbestimmte Vertragsdauer gegeben. Gemäß § 33 TP 5 GebG sind bei einer unbestimmten Dauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten.

Die Vertragsdauer für das Rechtsgeschäft ist daher folgende:

12 Jahre bestimmte Dauer + 3 Jahre für die unbestimmte Dauer = 15 Jahre.

Gemäß Punkt V Abs. 5. ist der Mieter verpflichtet eine Betriebshaftpflichtversicherung abzuschließen und die Prämie aus Eigenem zu finanzieren .

Bei vertraglicher Verpflichtung des Bestandnehmers, das Bestandobjekt versichern zu lassen und die Prämie aus Eigenem zu finanzieren, ist auch die Prämie in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Für die Festsetzung der Gebühr ist gemäß § 17 GebG der Inhalt der Urkunde maßgeblich.

Da das Rechtsgeschäft Gegenstand der Gebühr ist, muss nur sein Inhalt, nicht aber auch die Bemessungsgrundlage in der Urkunde enthalten sein. Enthält die Urkunde nicht alle für die Gebührenbemessung maßgeblichen Umstände, sodass die Besteuerungsgrundlage nicht allein aus dem Urkundeninhalt ermittelt werden kann, und liegen auch nicht die Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 GebG vor, ist der maßgebliche Sachverhalt in einem Ermittlungsverfahren festzustellen.

Vom Bestandnehmer wurde die vierteljährliche Prämie mit € 156,30 (exkl. Versicherungssteuer) dem Finanzamt bekanntgeben.

Auf Grund des Hervorkommens neuer Tatsachen war der Bescheid unter Bedachtnahme auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu erlassen.

Die Bemessungsgrundlage für die Gebühr wurde wie folgt ermittelt :

<i>Monatliches Entgelt</i>	€ 2.191,63
<i>(Miete, Betriebskosten inkl. Ust.)</i>	
<i>Jährliche Versicherungsprämie</i>	€ 625,20
<i>Vertragsdauer: 15 Jahre = 180-faches Monatsentgelt</i>	€ 394.493,40
<i>Versicherungsprämie für die Vertragsdauer</i>	€ 9.378,00
<i>Bemessungsgrundlage für die Gebühr</i>	€ 403.871,40

In der dagegen eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wandte die Beschwerdeführerin (Bf) im Wesentlichen ein, die belangte Behörde übersehe, dass ein Vertragsverhältnis nur *eine* Vertragsdauer haben könne. Entweder habe es nach dem Parteiwillen eine bestimmte Vertragsdauer oder es habe eben eine unbestimmte Vertragsdauer. Es widerspreche den Gesetzen der Denklogik, die Bemessungsgrundlage durch Kombination von bestimmter Vertragsdauer und entsprechender Heranziehung als Bemessungsgrundlage mit einer zusätzlichen unbestimmten Vertragsdauer zu erhöhen. Es handle sich in gegenständlichem Fall tatsächlich um ein Mietverhältnis, das nach dem Willen der Parteien mit unbestimmter Dauer abgeschlossen worden sei. Aus Gründen der Vorsicht werde für den Fall, dass die logikwidrige Zulässigkeit der Kombination von bestimmter und eben im Gegenteil unbestimmter Vertragsdauer als zulässig erachtet werde, darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Fall dennoch nur von einer siebenjährigen bestimmten Vertragsdauer auszugehen sei. Ausgehend vom maßgeblichen Vertragsinhalt sei festzustellen, dass die Vertragsteile lediglich bis 18. 04. 2018 an den gegenständlichen Vertrag gebunden seien. Solcherart errechne sich die bestimmte Vertragsdauer für das gegenständliche Rechtsgeschäft mit 7 Jahren. Dies entspreche der Formulierung, dass „das Mietverhältnis auf sieben Jahre abgeschlossen“ werde. Ebenso gehe aus der Formulierung des Vertrages hervor, dass die Vertragsparteien eben nur 7 Jahre gebunden seien, sodass weder eine weitere fünfjährige bestimmte Dauer oder eine unbestimmte Dauer als weitere Bemessungsgrundlage heranzuziehen seien. Unter

Berücksichtigung der bereits selbst berechneten und bezahlten Gebühr in der Höhe von Euro 394,49 würde ein Nachzahlungsbetrag in der Höhe von 1.490,24 Euro resultieren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2012 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung als unbegründet ab:

„Als Vertrag auf bestimmte Dauer ist eine Vereinbarung anzusehen, nach der sich ein Mietvertrag auf bestimmte Dauer um eine weitere bestimmte Dauer verlängert, falls er vor Ablauf der ersten bestimmten Dauer nicht aufgekündigt wird. Die Möglichkeit der Aufkündigung mit Ablauf der ersten bestimmten Dauer ist in diesem Fall gebührenrechtlich unbeachtlich.“

Wird der Mietvertrag - wie im gegenständlichen Fall - auf 7 Jahre abgeschlossen und verlängert er sich um weitere 5 Jahre falls er nicht spätestens 6 Monate vor Ablauf der vereinbarten 7 Jahre aufgekündigt wird, ist für die Gebührenbemessung von einer bestimmten Dauer von 12 Jahren auszugehen.

Dazu kommt die unbestimmte Dauer, da nach Ablauf der 12 Jahre eine quartalsweise Aufkündigung des Mietvertrages möglich ist.

Eine Verlängerung eines Vertrages, der zunächst auf bestimmte Dauer abgeschlossen wurde, auf unbestimmte Zeit liegt vor, wenn der Vertrag nach Ablauf der bestimmten Dauer ausdrücklich auf unbestimmte Zeit oder auf eine unbestimmte Anzahl bestimmter Zeiträume verlängert wird. Die Bemessungsgrundlage für die Gebühr ist aus der Summe der Jahreswerte der bestimmten und der unbestimmten Dauer zu ermitteln.“

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden keine neuen Argumente vorgebracht.

3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

3.1 Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

3.2 Erwägungen

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 unterliegen Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im Allgemeinen einer Gebühr von 1vH.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG 1957 sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die

Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechts einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß § 17 Abs. 1 GebG 1957, 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 § 17 Abs. 4 GebG 1957 ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

Gemäß § 26 GebG 1957 gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug von Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet eine Vertragsverlängerung durch "Optionsausübung" nichts anderes als die Beifügung einer Potestativ-Bedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert, und dass eine solche Bedingung nach § 26 GebG zu behandeln ist, sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt (vgl. ua VwGH 19.1.1994, 93/16/0159; VwGH 31.5.1995, 94/16/0237; VwGH 24.1.2001, 2000/16/0562; VwGH 23.11.2005, 2005/16/0237).

Wird ein Bestandvertrag derart auf eine bestimmte Zeit abgeschlossen, dass beide Vertragsteile - abgesehen von besonders vereinbarten einzelnen Auflösungsgründen - durch die vereinbarte Zeit an den Vertrag gebunden sind, bleibt nach Ablauf dieser bedungenen Vertragsdauer der Vertrag, wenn nicht einer der Teile erklärt, das Vertragsverhältnis nicht fortsetzen zu wollen, durch einen weiteren bestimmten Zeitraum und nach Ablauf dieses Zeitraumes unter denselben Bedingungen wieder durch den gleichen Zeitraum in Kraft und ist die Zahl dieser Verlängerungen von vornherein nicht begrenzt, dann liegt ein Bestandvertrag auf eine bestimmte Zeit, nämlich auf die zunächst bedungene Vertragsdauer und weiterhin auf unbestimmte Zeit vor. Die Gebühr ist in diesem Falle von dem auf die ganze zunächst bedungene Vertragsdauer entfallenden Entgelt und darüber hinaus vom dreifachen Jahresbetrag des Entgeltes zu entrichten (vgl. VwGH 03.12.1964, 0143/63).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide

Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem letzten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege steht. Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit 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 (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102).

Was das Argument der logikwidrigen Zulässigkeit der Kombination von bestimmter und unbestimmter Vertragsdauer betrifft, sagt die Judikatur hie zu folgendes:

Eine Verlängerung eines Vertrages, der zunächst auf bestimmte Zeit abgeschlossen wurde, auf unbestimmte Zeit liegt dann vor, wenn der Vertrag nach Ablauf der bestimmten Vertragsdauer ausdrücklich auf unbestimmte Zeit oder auf eine unbestimmte Anzahl bestimmter Zeiträume („... das Vertragsverhältnis verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, falls nicht ein Vertragsteil drei Monate vorher mittels eines eingeschriebenen Briefes kündigt . . .“) verlängert wird. Wenn sich daher das Vertragsverhältnis nach Ablauf der bestimmt vereinbarten Dauer von drei Jahren unter der Bedingung der unterbleibenden Kündigung stillschweigend um jeweils ein weiteres Jahr verlängert, so liegt neben der zunächst vereinbarten bestimmten Zeit von drei Jahren außerdem noch eine weitere Vereinbarung auf unbestimmte Zeit vor. Aus diesem Grunde ist die Gebühr von dem der fest vereinbarten Zeit von drei Jahren entsprechenden dreifachen Jahreswert zuzüglich der nach dem 1. Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG mit dem dreifachen Jahreswert hinzukommenden unbestimmten Dauer zu bemessen (VwGH vom 3. Dezember 1964, Slg 3190/F, verstärkter Senat in Fellner¹⁷, Bd. I, Stempel und Rechtsgebühren, zu § 33 TP 5 GebG, Rz 146f).

Wurde der Bestandvertrag zunächst auf zehn Jahre beiderseits unkündbar abgeschlossen und ferner vereinbart, dass sich der Vertrag nach Ablauf der zehnjährigen Dauer jeweils um ein weiteres Jahr verlängern sollte, wenn er nicht längstens sechs Monate vor Ablauf des Pachtjahres von einem Vertragsteil aufgekündigt wird, so war Bemessungsgrundlage der dreizehnfache Jahresbetrag (VwGH vom 17. Dezember 1964, 1992/63).

Im gegenständlichen Fall wurde der Mietvertrag zunächst auf eine bestimmte Dauer von 7 Jahren abgeschlossen und ist die Mieterin berechtigt, den Pachtvertrag um bis zu fünf Jahre zu verlängern. Diese unter einer Bedingung stehende einseitige Option zur Vertragsverlängerung deutet auf Grund der Bestimmung des § 26 GebG darauf hin, dass für die Gebührenbemessung von einem Vertrag mit einer bestimmten Vertragsdauer von insgesamt zwölf Jahren auszugehen ist. Danach ist das Mietverhältnis quartalsweise zum letzten des Monats unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist von beiden Seiten aufkündbar, weshalb analog zu dem oben Gesagten nach Ablauf der bestimmten Dauer von zwölf Jahren ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist.

Es ist daher hinsichtlich der Dauer dem Standpunkt des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung zu folgen und der fünfzehnfache Jahreswert für die Bemessung der Rechtsgebühr heranzuziehen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

4. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da die getroffene Entscheidung nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht. Die getroffene Entscheidung entspricht sowohl der Judikatur des VwGH (vgl. zB. VwGH 03.12.1964, 0143/63; 14.12.1964, 1992/63; 19.01.1994, 93/16/0159; 31.05.1995, 94/16/0237; 23.11.2005, 2005/16/0237) als auch der ständigen Rechtsprechung des UFS (vgl. zB. UFS 13.12.2011, RV/1827-W/08).

Wien, am 19. Jänner 2015