

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber (Berichterstatterin) und die weiteren Senatsmitglieder Richterin Mag.Dr. Birgitt Koran gemäß § 12 Abs. 5 BFGG, Herrn Mag. Jürgen Lanegger und Herrn KomzlR Christian Gerzabek in der Beschwerdesache der ****Bf.+ADRESSE****, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, Wien 1090, gegen den Bescheid gemäß vom 3. Februar 2017 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ErfNr. ****x1****] AbgabenkontoNr. ****x2**** betreffend Rechtsgebühren (Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG), in der Sitzung am 9.12.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

Genügt allein die Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG durch die Vermieterin, damit ein auf bestimmte Zeit abgeschlossener Vertrag zu einem auf unbestimmte Dauer wird? Sind Eigenbedarf (Z 9) und Abbruch aus öffentlichem Interesse bei Ersatzbeschaffung (Z 15) denkmögliche Kündigungsgründe, die zu einer unbestimmten Dauer führen?

Hat die Auflösung des Mietvertrages nach 13 Monaten einen Einfluss auf die Bestandvertragsgebühr?

Unstrittig gestellt: Einbeziehung der Betriebshaftpflichtversicherung, sowie Gebührenbemessung des Staffelmietzinses nach tatsächlicher Leistung iSd § 22 GebG idFv VfGH 20.06.2006, G 1/06.

1. Darstellung des Verfahrens

1.1. Bestandvertrag

Die Bf. als Vermieterin schloss am 3. Dezember 2015 mit einem Generalmieter einen **Mietvertrag über ein Einkaufszentrum auf die Dauer von drei Jahren** ab (1.1.2015 bis 31.12.2017), wobei der Generalmieter nicht zur Kündigung berechtigt war, die Vermieterin nur im Fall des Vorliegens wichtiger Gründe iSd § 30 Abs. 2 MRG. Die gesetzlichen Rechte der Vertragsteile zur vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages aus wichtigen Gründen sollten dadurch unberührt bleiben. (*Punkt 5.1. des Generalmietvertrages*). Die Vermieterin räumte hinsichtlich der Dauer dem Generalmieter die **Option zur Verlängerung** ein und zwar:

- für weitere zwei Jahre (bis zum 31.12.2019),
- um ein weiteres Jahr (bis zum 31.12.2020; *Punkt 5.2. des Generalmietvertrages*),
- darüber hinaus die Option zur zweimaligen Verlängerung um jeweils weitere fünf Jahre (längstens bis zum 31.12.2030, d.h. insgesamt bis 16 Jahre; *Punkt 5.4. des Generalmietvertrages*).

Als **Entgelt** wurde im Wesentlichen ein sich bis 2020 erhöhender **gestaffelter Mietzins pro m² zuzüglich eines variablen Anteils** vereinbart (*Punkt 4.1. des Generalmietvertrages*), weiters die **Betriebs- und Nebenkosten zuzüglich USt** (*Punkt 4.2. und 4.3. des Generalmietvertrages*), sowie zu **infrastrukturellen Dienstleistungen**. In Punkt 6.13. des Generalmietvertrages verpflichtete sich der Generalmieter, dafür zu sorgen, dass die Mieter (der einzelnen Geschäfte) eine ausreichende **Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung** für ihren Betrieb im Einkaufszentrum abschließen, und diese Vorgabe an die Mieter zu überbinden und dies über Aufforderung der Vermieterin nachzuweisen.

1.2. Selbstberechnung durch die Immobilienverwaltungsgesellschaft

Die die Bf. betreuende Immobilienverwaltung als Parteienvertreter, die ******IMMOBILIENVERWALTUNG******, berechnete für die Bf. als Vermieterin die Bestandvertragsgebühr in Höhe von 63.949,38 Euro selbst und führte diese unter ihrer „Übertragungssteuernummer“ ******x3****** an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel ab. Für die Gebührenberechnung wurde die unbestimmte Dauer (dreifacher Jahresmietentgelt) herangezogen und die Bestandvertragsgebühr folgendermaßen selbstberechnet:

Miete	13 Euro pro m ² x Fläche 6.847,36 = Monatsmiete netto	89.015,68
	+USt 20%	17.803,14
	Monatsmiete brutto =	106.818,82
Betriebskosten	5,05 pro m ² x Fläche 6.847,36 = Betriebskosten netto	31.968,22
	+USt 20%	6.393,64
	Monatliche Betriebskosten brutto =	38.361,86
Sonstige Leistungen	3,95 Euro pro m ² x Fläche 6.847,36 = Leistungen netto	27.047,07

	+USt 20%	5.409,41
	Monatliche sonstige Leistungen brutto	32.456,49
Das ergab einen Wert der Leistungen pro Monat von Euro 177.637,16		
X 36 Monate		
= 6.394.937,86 x 1% = 63.949,38		

1.3. Außenprüfung gemäß § 147 BAO

In dem Zeitraum November 2016 bis Jänner 2017 fand eine Außenprüfung („Gebühren“) durch das Finanzamt bei der genannten Immobilienverwaltungsgesellschaft statt. Im Zuge der bei der Immobilienverwaltungsgesellschaft gemäß § 147 BAO durchgeführten Außenprüfung für den Zeitraum 01.01.2015-31.7.2018 traf das Prüfungsorgan des Finanzamtes zur selbstberechneten Bestandvertragsgebühr der Bf. in der Niederschrift vom 25.1.2017 folgende Feststellungen:

Zum Kriterium der Dauer: Nach dem Erkenntnis des BFG 11.2.2016, RV/5100710/2015 komme die **Beschränkung des Kündigungsrechtes durch den Vermieter auf § 30 Abs. 2 MRG** einer Bindung an das Vertragsverhältnis gleich. Es liege eine beiderseitige Vertragsbindung zumindest auf drei Jahre vor, wobei die Vertragsverlängerungsoption die Beifügung einer Potestativbedingung bedeuten würde, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert, weshalb die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten sei, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten Zeit und die vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfalle. **Im gegenständlichen Fall sei von einer 16jährigen Dauer auszugehen** [3 Jahre + (Option I) 2 Jahre + (Option II) 1 Jahr + (Option III) 5 Jahre + (Option IV) 5 Jahre]. (Seiten 11 und 17 der Niederschrift).

Zum Kriterium des Entgelts: Festzuhalten sei, dass der Mietvertrag vorzeitig aufgelöst und darüber ein Rechtstreit anhängig sei. Das sei für die Gebührenbemessung insofern von Bedeutung, als der „umsatzabhängige“ Teil des Mietzinses (~variabler Anteil/„Übermiete“) mangels entsprechender, die Grundmiete übersteigender Mietvertragsabschlüsse nicht zum Tragen kommen könne. Für den Zeitraum 1.1.2015 bis 30.6.2016 seien vom Generalmieter keine Abrechnungen über die tatsächlich erzielten Mieten vorgelegt worden. Vereinbart sei für diesen Zeitraum die Vergütung der gesamten Entgelte, die von den Mietern/Untermietern der einzelnen Geschäfte des Einkaufszentrums in diesem Zeitraum eingehen. Kalkuliert wurden auf Basis der Vorjahre monatliche Mietentgelte von 69.000 Euro, aber tatsächlich durchgereicht wurden für den gesamten Zeitraum lediglich 62.000 Euro. Die Höhe der Prämie der **Betriebshaftpflichtversicherung**, die bei der Selbstberechnung nicht berücksichtigt wurde, sei vom Generalmieter auf Anfrage des Vermieters nicht bekannt gegeben worden. Als Anhaltspunkt könnte hier die Grundstückshaftpflichtversicherung von 15.590 Euro/ pro Jahr dienen. Die festzusetzende Gebühr betrage 323.165,14 Euro. Abzüglich des selbstberechneten Betrages von 63.949,38 ergäbe das eine **Nachforderung von Euro 259.215,76.**

1.4. Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 3. Februar 2017

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfungsorgans an und setzte mit Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 3. Februar 2017 die Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG mit Euro 323.165,14 fest. Als Begründung wurden die wesentlichen Teile des Betriebsprüfungsberichtes herangezogen.

1.5. Beschwerde

Fristgerecht wurde Beschwerde, datiert mit 6. März 2017, Postaufgabe vom 6. März 2017, eingebracht. Strittig sei, ob ein Bestandvertrag von unbestimmter Dauer oder ein solcher von bestimmter Dauer vorliegt und ob eine Versicherung zur Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr zu zählen ist. Nach der stRsp des VwGH könne dann nicht mehr von einer Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle gesprochen werden, wenn im Vertrag alle Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG angeführt seien. In Bezug auf die vom Finanzamt erwähnte Entscheidung BFG 11.02.2016, RV/5100710/2015 vertritt die Bf. die Meinung, dass diese im Widerspruch zu der Judikatur des VwGH stehe. Im gegenständlichen Sachverhalt würde ein Bestandvertrag von unbestimmter Dauer vorliegen, weil im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH alle für den vorliegenden Bestandvertrag denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG vereinbart seien. Weiters sei eine Versicherung nicht zur Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr zu zählen, da der Bestandnehmer sich nicht dazu verpflichtet habe, eine Versicherung abzuschließen, sondern lediglich dazu, dafür zu sorgen, dass auch seine Unterbestandnehmer eine solche abschließen. Eine Leistung des Bestandnehmers sei mit dieser Verpflichtung daher nicht verbunden. Darüber hinaus habe das Finanzamt keine Befugnis zur Erlassung eines Bescheides nach § 201 BAO, da dem Finanzamt ein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wurde und entgegen der Auffassung des Finanzamtes der bekanntgegebene Selbstberechnungsbetrag richtig sei. Die Bf. stellte den Antrag, den Bescheid gemäß § 201 BAO über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG vom 3. Februar 2017 ersetztlos aufzuheben.

Weiters stellte die Bf. die Anträge,

- keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen und die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen, und
- eine mündliche Verhandlung vor dem Senat durchzuführen.

1.6. Vorlagebericht des Finanzamtes zur Beschwerde an das Bundesfinanzgericht

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 12. Mai 2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor, **beantragte die Abweisung der Beschwerde und den Bescheid insoweit abzuändern, als das Entgelt für die Übermiete bis zum Höchstbetrag auch der Gebühr zu unterziehen sei** und gab dazu eine umfangreiche Stellungnahme ab, die auch der Bf. zugestellt wurde. Das Finanzamt sei nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO berechtigt die Gebühr, trotz Selbstberechnung, festzusetzen, wenn die Voraussetzungen für eine

Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Da sich die Selbstberechnung als unrichtig erwiesen habe, sei die Festsetzung zu Recht erfolgt.

Nach der Judikatur des VwGH bestehe 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 zweiten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege stehe. Die Bf. könne den Vertrag während der Laufzeit nicht aus freien Stücken einseitig beenden, da die Kündigungsmöglichkeiten des § 30 MRG ein vertragswidriges Verhalten der Mieterin voraussetzen würden. Daher würde gebührenrechtlich ein auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis vorliegen.

Nach der Ansicht des Finanzamtes sei es die stRsp des VwGH, dass eine Vertragsverlängerung durch Optionsausübung einer Beifügung einer Potestativ-Bedingung gleichkomme, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert, und dass eine solche Bedingung nach § 26 GebG zu behandeln sei, sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten sei, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt.

Die Versicherungsprämien würden nach allgemeinem Verständnis (§ 21 Abs. 1 Z 4 bis 6 MRG) zu den Betriebskosten gehören. Im Erkenntnis VwGH 25.10.2006 2006/16/0112 habe der VwGH geurteilt, dass auch die im Mietvertrag vereinbarte Verpflichtung zum Abschluss einer Betriebshaftpflicht-bzw. Betriebsunterbrechungsversicherung zum Wert ISd § 33 TP 5 GebG 1957 gehören würden.

Weiters merkt das Finanzamt an, dass eine vorzeitige Kündigung des Vertrages keine gebührenrechtliche Auswirkung habe, da gemäß § 17 Abs. 1 GebG für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend sei. Somit würde sich für die Bf. eine Gebührenerhöhung ergeben.

Das Finanzamt beantragte, die Übermiete bis zum jeweiligen Höchstbetrag laut Punkt 4.1. b) bis e) des Generalmietvertrages neu zu berechnen und diesbezüglich zu verbösern (Euro 42.398,85).

1.7. Stellungnahme der Bf. vom 29. Mai 2019

Mit Schreiben an das Bundesfinanzgericht vom 29. Mai 2017, eingelangt am 1. Juni 2017, gab die Bf. eine Stellungnahme zum Vorlagebericht des Finanzamts ab. Sie verwies bezüglich der Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG auf die Ausführungen in der Beschwerde. Auch werde auf eine Abweichung der Rechtsprechung des BFG von jener des VwGH hingewiesen. Das BFG widerspreche bei der Abgrenzung von Bestandverträgen von bestimmter/unbestimmter Dauer nicht nur der Judikatur des VwGH, sondern auch den Ansichten der Gebührenrichtlinie und der Literatur. Die Bf. weise nochmals darauf hin, dass sie, anders als im Vorlagebericht dargestellt,

keine Prämien zu übernehmen habe und auch keine Verpflichtung bestehen würde, dass die Bestandnehmerin eine Versicherung abzuschließen habe. Es bestehe in der gegenständlichen Urkunde in diesem Zusammenhang keine Leistungsverpflichtung der Bestandnehmerin, weder an die Bestandgeberin noch an einen Dritten.

Darüber hinaus würde das Finanzamt im Vorlageantrag auch beantragen, dass die vertraglich vereinbarte Übermiete im Höchstmaß bei der Berechnung der Gebühr zu berücksichtigen sei. Dies widerspreche der geltenden Rechtslage, da aufgrund der Aufhebung der Teile des § 22 GebG, die bei Vereinbarung einer Höchstgrenze diese Höchstgrenze als Bemessungsgrundlage heranzogen, eben gerade nicht eine vereinbarte Höchstgrenze der Gebührenbemessung zugrunde zu legen sei. Eine Gebührenbemessung auf Basis des Höchstbetrags angesichts der Tatsache, dass eine solche nicht erzielt wurde, sei nicht zulässig.

Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht die Beschwerde abweist, werde angeregt, die ordentliche Revision an den VwGH für zulässig zu erklären, da zu der (wesentlichen) Frage, ob die Vereinbarung der Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG dazu führt, dass ein Vertrag von unbestimmter Dauer vorliegt, eine zwischen Verwaltungsgerichtshof und Bundesfinanzgericht uneinheitliche Rechtsprechung bestehe.

2. Beweisverfahren

2.1. Beweiserhebungen durch das Bundesfinanzgericht

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben,

- durch Einsicht in die elektronisch vorgelegten Teile der Finanzamtsakten und der Außenprüfungsunterlagen (AuftragsbuchNr. ****x4****),
- durch Einsicht in das Firmenbuch der Bf. ****x5****
- durch Einsicht in das Firmenbuch der Mieterin ****x6****
- durch Einsicht in das Grundbuch der gegenständlichen Liegenschaft der Bf. ****EZ*KG****
- durch Internetrecherche **** (*electronic document* [25.10.2019]);
- ****electronic*document**** (*electronic document* [25.10.2019]);

2.2. Einsicht in das Firmenbuch

Die Einsicht in das Firmenbuch ergab, dass die Bf. (Vermieterin) im Zeitpunkt des gegenständlichen Vertragsabschlusses die einzige Gesellschafterin der Gesellschaft, welche das Einkaufszentrum mietete, war. Zum heutigen Zeitpunkt hat die Gesellschaft jedoch anderen Firmennamen, bei gleichbleibender Firmenbuchnummer, und einen anderen Gesellschafter, welcher nicht der Bf. zuordenbar ist.

2.3. Vorbereitungsvorhalt

Mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurde der Bf. und dem Finanzamt der Vorbereitungsvorhalt zur mündlichen Verhandlung vom 25. Oktober 2019 mitgereicht, und beiden Parteien die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen.

In diesem Vorhalt wurden zwei Anfragen an die Bf. gestellt und sie gebeten, diese noch vor dem Senatstermin zu beantworten:

- Betreffend Sorgetragung für die Versicherungen: In Punkt 6.13 verpflichtet sich der Generalmieter, die Vorgabe, Versicherungen abzuschließen, an die „Untermieter“ zu überbinden. Was wäre, wenn er dies nicht macht, und ein Versicherungsfall tritt ein?
- Hinsichtlich der vom Finanzamt im Vorlagebericht beantragten Verböserung: 1. Mit welchem Datum wurde der Generalmietvertrag aufgelöst? 2. Die tatsächliche Höhe der „Übermieten“, soweit sie ab 1.7.2016 bis zum Zeitpunkt der Auflösung des Mietvertrages gezahlt wurden.

Die Bf. hat am 6. Dezember 2019 eine schriftliche Stellungnahme abgegeben und die Fragen beantwortet.

Nach Ansicht der Bf. führe die Vereinbarung sämtlicher Kündigungsgründe dazu, dass ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliege. Es sei nämlich zu berücksichtigen, dass der Vermieterin die Möglichkeit offen stehe, einen Neu- oder Umbau durchzuführen, wenn dieser im öffentlichen Interesse sei (§ 30 Abs. 2 Z 15 MRG), weiters sei der Kündigungsgrund „Eigenbedarf“ gemäß § 30 Abs. 2 Z 9 MRG im gegenständlichen Fall durchaus möglich.

Der Generalmietvertrag wurde mit 31.12.2016 aufgelöst.

Bezüglich der Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung wurde eine Rechtsfolge für das Nichtnachkommen des Generalmieters zur Überbindung der Versicherungspflicht nicht ausdrücklich im Vertrag geregelt. Wäre ein solcher Fall eingetreten, wäre dies nach Ansicht der Bf. im Rahmen des allgemeinen Schadenersatzrechtes zu prüfen gewesen. Die Bf. vertrete daher die Ansicht, dass keine Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für die Gebühren zu erfolgen habe.

Staffelmietzins: Die Generalmieterin habe die Mieten nicht wie vereinbart entrichtet, weshalb gegen sie am 14. November 2016 eine Mietzins- und Räumungsklage eingebracht worden sei. Der Streitwert sei gewesen 1.746.739,95 Euro (davon der Mietzins 694.789,67 Euro). Insbesondere hätte die Generalmieterin die Übermieten bekanntzugeben gehabt. Es lägen keine ausreichenden Informationen vor, aus denen sich die Übermieten berechnen lassen, da die Generalmieterin ihrer Pflicht zur ordnungsgemäßigen Bekanntgabe der einzelnen Mieten nicht nachgekommen sei bzw. die Generalmieterin die Mieten auch nicht vereinbarungsgemäß entrichtet habe. Dazu verwies die Bf. auf die beigelegte Räumungsklage.

Die Stellungnahmen wurden am 6.12.2019 mit E-Mail dem Finanzamt weitergereicht.

Das Finanzamt hat bis zum Tag vor der mündlichen Verhandlung keine schriftliche Stellungnahme abgegeben.

2.4. Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 9. Dezember 2019 statt

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat erklärten sich Parteienvertreter und Finanzamt einverstanden, zwei Beschwerdesachen, in welchen es – unter anderem - um dieselbe Rechtsfrage ging, dieselbe Immobilienverwaltungsgesellschaft selbstberechnet hat, und bei denen die zwei Bf. durch denselben Parteienvertreter vertreten wurden, verhandlungsmäßig zusammenzufassen, dass über diese Beschwerden der zwei Bf. eine (1) mündliche Verhandlung stattfand, über die getrennt verhandelt wurde und zwei Niederschriften aufgenommen wurden. Der vorliegende Fall wurde als Zweiter verhandelt. **Zu Beginn der Verhandlung zog das Finanzamt den „Verböserungsantrag“ zurück und die Bf. zog den Antrag hinsichtlich „Versicherung“ zurück.** Die Bf. und das Finanzamt erklärten sich damit einverstanden, dass die Vorbringen zu § 30 Abs. 2 MRG aus der Niederschrift zu RV/7102434/2017 hereinkopiert wurden, da es sich in beiden Fällen um die identen Rechtsfragen handelt: „ *Der Parteienvertreter hielt namens der Bf. die Anträge, nämlich die Bescheide ersatzlos aufzuheben, aufrecht und verwies auf die bisherigen Schriftsätze. Der Parteienvertreter hob hervor, dass die gewählte Vertragspraxis einer jahrzehntelangen Verwaltungspraxis entspricht, vgl Rz 705 der Gebührenrichtlinien alt. Diese Verwaltungsmeinung sei auch nach der Revision der GebR im Februar 2019 nach wie vor aufrecht, so die Rz 689 und 690 GebR 2019. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besage, dass die Vereinbarung aller Kündigungsgründe gemäß § 30 Abs. 2 MRG zu einer unbestimmten Vertragsdauer führe. Der Verwaltungsgerichtshof habe ausgesprochen, dass bei Geschäftsraummieten nicht alle Kündigungsgründe verwirklicht werden müssen. Nach dem Verwaltungsgerichtshof führe bereits 1 denkbar möglicher Kündigungsgrund dazu, dass ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliege. Dazu verwies der Parteienvertreter auf die bisherige Judikatur, die in der Beschwerde vom 6. März 2017 dargestellt worden sei und auf die bisherige Praxis der Finanzverwaltung.*

Auf eine überwiegende Wahrscheinlichkeit in Bezug auf den Eintritt der Kündigungsgründe könne es nicht ankommen, da Verträge im Interesse aller Beteiligten zumindest auf gewisse Zeit Bestand haben sollen. Parteien schließen in der Praxis keine Verträge ab, die mit überwiegender Wahrscheinlichkeit vorzeitig wieder gelöst werden. Maßgeblich sei daher nur, dass eine Kündigung unter Berücksichtigung der denkbaren Gründe möglich ist. Gegenständlich sei eine Auflösung möglich, da denkbare Gründe vereinbart wurden, das sei im vorbereitenden Schriftsatz, eingebracht am 6.12.2019 dargelegt worden. Diese Meinung werde auch im einschlägigen Fachschrifttum vertreten, nämlich Pinetz/Schaffer, Bestimmte vs unbestimmte Vertragsdauer gemäß § 33 TP 5 GebG. Kehrtwende in der Rechtsprechung des VwGH? SWK 1/2019, 37ff.

Das FAGVG verwies auf das bisher Vorgebrachte, auf die Begründung des Bescheides und den Vorlagebericht. Diese Rz 705 der GebR alt zitieren das Erkenntnis VwGH 17.9.1990, 90/15/0034. Dort kam der Verwaltungsgerichtshof zu dem Schluss, dass es aufgrund eines Präsentationsrechtes zu einer unbestimmten Dauer kam. Man dürfe die Rz 705 nicht allein lesen, sondern auch die folgenden Randziffern und die Verweise, zB Rz 706. 2018 ist der Verwaltungsgerichtshof der Einzelfallbetrachtung nicht entgegengetreten.

Dazu entgegnete der Parteienvertreter, dass die Finanzverwaltung auch in der Neufassung der GebR nach wie vor dieselbe Rechtsprechung wie in der ursprünglichen Fassung zitiere. In Kenntnis der Tatsache, dass Verwaltungsmeinungen natürlich nicht für das Bundesfinanzgericht bindend sind, halte die Bf. die in der Neufassung der GebR dargestellte Zusammenfassung der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für korrekt. Das Höchstgericht habe – auch wenn mit Beschluss entschieden wurde – für wesentlich erachtet, ob alle denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vereinbart wurden. Korrekt sei auch, dass im jeweiligen Einzelfall untersucht werden müsse, ob die denkmöglichen Kündigungsgründe vereinbart wurden. Im vorliegenden Sachverhalt seien solche denkmöglichen Kündigungsgründe vereinbart worden.“

Der PV wies darauf hin, dass im vorliegenden Fall tatsächlich die Kündigung eingetreten ist. Das Argument, dass eine vorzeitige Auflösung als unwahrscheinlich und nicht denkmöglich von der Finanzverwaltung beurteilt werde, gehe bei einer tatsächlich erfolgten Kündigung ins Leere. Die vom Verwaltungsgerichtshof geforderte Voraussetzung, dass eine gewisse Wahrscheinlichkeit für ein mögliches Schlagendwerden der Kündigungsgründe gefordert wird, sei nur so zu verstehen, dass denkmögliche Auflösungsgründe vereinbart werden. Wenn man hingegen ein weiteres Verständnis anwenden möchte, dass auch eine tatsächliche Wahrscheinlichkeit für die vorzeitige Auflösung bestehen müsse, dann kann sich diese Wahrscheinlichkeit nur aus den praktischen Verhältnissen ergeben. Im vorliegenden Sachverhalt ist ein solcher Fall der tatsächlichen vorzeitigen Auflösung eingetreten.

Das Finanzamt entgegnete, dass gemäß § 17 Abs. 5 GebG auf nachträgliche Ereignisse nicht Bedacht zu nehmen sei. Im Zeitpunkt der Entstehung der Gebührenschuld war der tatsächliche Eintritt der Kündigung nicht vorhersehbar. Es ist der Urkundeninhalt im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu beurteilen. Was danach geschehe, habe keinen Einfluss auf die Beurteilung. Wesentlich ist die Dauer im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Das, was tatsächlich eingetreten ist, könne man immer nur nachträglich beurteilen, aber nicht im Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld.

Das FA verwies auf das bisher Vorgebrachte und beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, eingeschränkt auf die Dauer.

Die Bf. verwies auf das bisher Vorgebrachte und beantragte, der Beschwerde statzugeben, eingeschränkt auf die Dauer.

3. Gesetzliche Grundlagen

Gebührengesetz

§ 17 . (1) Für die Festsetzung der Gebühren ist 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.

...

(4) Auf die Entstehung der Gebührenschuld ist es ohne Einfluß, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäfts von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

(5) Die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäfts oder das Unterbleiben seiner Ausführung heben die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

...

§ 22 idF BGBI I 2006/121 lautet: *Ist zwischen zwei oder mehreren Rechten oder Verbindlichkeiten eine Wahl bedungen, so ist die Gebühr nach dem größeren Geldwerte der zur Wahl gestellten Leistungen zu entrichten.*

§ 26 . Für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände gelten, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBI. 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 der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist. (BGBI. Nr. 7/1951, Art. I Z 7; BGBI. Nr. 116/1957, Z 2; BGBI. Nr. 148/1955, § 86 Abs. 2 und 3.)

...

§ 33 . Tarif der Gebühren für Rechtsgeschäfte. Tarifpost 5 Bestandverträge

(1) 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

1. im allgemeinen 1 v.H.;

2. beim Jagdpachtvertrag 2 v.H.

(2) Einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart werden, zählen auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

(3) Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt

des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

....

§ 33 TP 5 Abs. 5 Z 4 lautet: *Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftstreuhänder sowie Immobilienmakler und Immobilienverwalter im Sinne der Bestimmungen der Gewerbeordnung 1994, BGBI. Nr. 194, in der jeweils geltenden Fassung, (Parteienvertreter) und gemeinnützige Bauvereinigungen im Sinne der Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes 1979, BGBI. Nr. 139, in der jeweils geltenden Fassung, sind befugt, innerhalb der in der Z 1 angeführten Frist die Gebühr für Rechtsgeschäfte gemäß § 33 Tarifpost 5 als Bevollmächtigte des Bestandgebers selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Monats an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Im Übrigen ist § 3 Abs. 4a, 4b und 4c sinngemäß anzuwenden.*

Bundesabgabenordnung

„...§ 201. (1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBI. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBI. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen....

§ 303 . (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamem Umstände zu bestimmen.

...“

4. Erwägungen

Unstrittig ist, dass es sich im vorliegenden Fall um einen Bestandvertrag iSd §§ 1090 ff ABGB handelt, der nach § 33 TP 5 GebG im selbstberechneten Ausmaß der Gebühr unterliegt. Strittig ist die Höhe der Bemessungsgrundlage. Die Bf. beantragte, den Bescheid gemäß § 201 BAO aufzuheben und die Bestandvertragsgebühr im Ausmaß der Selbstberechnung zu belassen.

Maßgeblich ist der beurkundete Inhalt des Rechtsgeschäftes, wobei der Urkundeninhalt in einer Gesamtschau aller in der Urkunde enthaltenen Bestimmungen zu ermitteln ist (vgl. BFG 23.7.2019, RV/7100718/2018). Die Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr für Bestandverträge setzt sich aus dem Entgelt und der Bestanddauer zusammen. Hinsichtlich beider Kriterien wurde Beschwerde erhoben.

4.1. Wert des Entgelts

Zum Wert des Entgelts zählen alle wiederkehrenden und einmaligen Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss der Bestandsache zu gelangen. Dazu zählt auch ein Entgelt des Bestandnehmers an den Bestandgeber für die Übernahme anderstypischer Verpflichtungen des Bestandgebers

zur Sicherung der Erhaltung der Bestandsache bzw. ihres besseren störungsfreien Gebrauches (VwGH 22.6.1987, 86/15/0138; VwGH 17.2.1994, 93/16/0160; VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111; VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055, 2008/16/0086). Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Benützungsrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandnehmer neben der bloßen Überlassung des Gebrauches auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises. (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 5 Rz 75 und 76). Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr einzubeziehen (vgl. VwGH 27.9.1960, 812, 813/60, VwGH 30.5.1974, 974/73, 367/73, VwGH 17.2.1994, 93/16/0160).

4.1.1. Versicherungsprämie für das Bestandsobjekt

Dieser Beschwerdepunkt wurde anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 9. Dezember 2019 von der Bf. zurückgezogen.

Bemerkt wird dazu: Auch die vertraglich übernommene Verpflichtung für entsprechenden Versicherungsschutz zu sorgen kann wertmäßig mit dem Abschluss eines entsprechenden Versicherungsvertrages verglichen werden, weil beide Vereinbarungen demselben Zweck dienen, nämlich dem Ausgleich allenfalls eintretender Nachteile im Bereich der durch den Versicherungsschutz abzudeckenden Risikosphäre. Versicherungsprämien für das Bestandsobjekt gehören zur Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG, da zum „Wert“ des Entgeltes auch ein Entgelt des Bestandnehmers an den Bestandgeber, oder über dessen Verlangen an einen Dritten, für die Übernahme anderstypischer Verpflichtungen des Bestandgebers zur Sicherung der Erhaltung der Bestandsache bzw. ihres besseren störungsfreien Gebrauches zählt (VwGH 18.12.1961, 867/61; VwGH 22.6.1987, 86/15/0138; VwGH 17.2.1994, 93/16/0160; VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111; VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055, 2008/16/0086).

4.1.2. Keine Einbeziehung der Übermieten (variabler Teil) zum vereinbarten Höchstbetrag gemäß § 26 GebG

Dieser Beschwerdepunkt wurde anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 9. Dezember 2019 vom Finanzamt zurückgezogen.

Bemerkt wird dazu: Für solche Fälle gab der Verfassungsgerichtshof VfGH 20.06.2006, G1/06 folgende Vorgangsweise vor: Nach der Teilaufhebung des § 22 GebG enthält das Gebührengesetz für Urkunden mit unbestimmtem Leistungsinhalt und Höchstbetragsvereinbarungen keine Sonderregelung mehr. Bei Urkunden mit Höchstbetragsvereinbarungen hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach jenen Regeln zu erfolgen, die für Urkunden mit unbestimmtem Leistungsinhalt angewendet werden, wenn diese kein Höchstmaß enthalten (Ermittlung der tatsächlichen Leistung). Nach der Literatur ist auch ein allfälliger Differenzbetrag zwischen tatsächlicher Leistung und vereinbartem Höchstbetrag nicht als bedingte Leistung anzusehen und daher

auch nicht gemäß § 26 GebG in die Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen. (Arnold, SWK 2006, S 641-S 642, Glega/Marschner, RdW 2006, 664; Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹ § 22 Rz 10b). Der genaue Betrag der variablen Miete war im gegenständlichen Fall im Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld nicht bekannt. Die variable Miete ist im Sinn des § 17 Abs. 3 BewG als Nutzung oder Leistung zu qualifizieren, die in ihrem Betrag ungewiss ist oder schwanken. Der Jahreswert ist zu schätzen, wobei eine Zukunftsprognose, bei der alle Umstände, die im Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld bekannt sind, zu berücksichtigen sind. (Schaffner in Kreutzinger/Schaffner/Stephany, (Deutschland) Bewertungsgesetz-Kommentar⁴ § 15 Rn 4 und 5). Nach den Schreiben der Bf. samt vorgelegter Räumungsklage betrug der durchschnittliche Mietzins der vergangenen drei Jahre 7,21 Euro pro m² , der Generalmietvertrag wurde nach 13 Monaten aufgelöst, da die Generalmieterin die Mieten nicht entrichtet und keine Übermieten bekanntgegeben hatte. Es war daher davon auszugehen, dass tatsächlich mit keinen variablen Leistungen gerechnet wurde und diese auch nicht erbracht wurden.

4.2. Dauer

4.2.1. Bestimmte oder unbestimmte Dauer

Das Mietverhältnis wurde grundsätzlich auf die Dauer von drei Jahren abgeschlossen. Der Generalmieter kann den Vertrag jedoch einseitig durch mehrmalige Optionsausübung verlängern, sodass sich eine maximale Vertragsdauer von 16 Jahren ergeben kann. Der Generalmieter ist nicht zur Kündigung des Vertrages berechtigt, die Bf. kann den Vertrag nur im Falle des Vorliegens wichtiger Gründe im Sinne des § 30 Abs. 2 MRG kündigen. Dies ergibt sich aus Punkt 5 des vorliegenden Generalmietvertrages.

Nach Meinung des Finanzamtes liegt hier ein Vertrag von bestimmter Dauer von 16 Jahren vor.

Die Bf. geht davon aus, dass der Mietvertrag auf drei Jahre, so wie in der ursprünglichen Selbstberechnung, vorliegt. Die Bf. beruft sich auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (insbesondere VwGH 22.12.1976, 2163/74; 22.5.1978, 2943/76; VwGH 6.3.1989, 88/15/0037; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0072) und GebR 2007 Rz 705, idF GebR 2019 wonach bei einer Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG von einem Vertrag von unbestimmter Dauer auszugehen ist.

Ob ein **Bestandvertrag auf bestimmte oder unbestimmte Dauer** abgeschlossen wurde, orientiert sich nicht nur nach der Bezeichnung, sondern nach dem gesamten Vertragsinhalt, vor allem nach den Kündigungsvereinbarungen. (VwGH 21.5.1958, 1974/55; VwGH 8.4.1964, 0840/62 , VwGH 3.12.1964, 0143/63 ; VwGH 5.6.1978, 114, 454/77; VwGH 27.1.2000, 99/16/0017; VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149; VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; Twardosz, GebG⁶ § 33 TP 5 Rz 37). Wird ein Bestandvertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und nur ein (1) Vertragsteil gibt

einen Kündigungsverzicht ab, der andere Vertragsteil kann jederzeit kündigen, bleibt es bei der unbestimmten Dauer, weil der Vertrag trotz des Kündigungsverzichtes von dem anderen jederzeit aufgelöst werden kann. (VwGH 8.4.1964, 0840/62, VwGH 3.12.1964, 0143/63; VwGH 5.6.1978, 114, 454/77; VwGH 29.4.1985, 84/15/0184, VwGH 2.7.1981, 15/0701/80; VwGH 16.3.1987, 85/15/0155; VwGH 12.11.1997, 97/16/0027, 97/16/0038). Wird ein Bestandvertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, und geben Mieter und Vermieter einen Kündigungsverzicht auf bestimmte Dauer, z.B. 10 Jahre, ab, liegt gebührenrechtlich ein Vertrag auf bestimmte +unbestimmte Dauer vor. (ständige Rechtsprechung, VwGH 19.2.1988, 95/16/0281). Eine bestimmte Dauer liegt auch vor, wenn die Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne ausdrücklich bezeichnete Fälle eingeschränkt werden. (VwGH 21.5.1958, 1974/55; VwGH 22.12.1976, 2163/74; VwGH 17.2.1986, 85/15/0112; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102; VwGH 6.3.1989, 88/15/0037; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040, VwGH 19.12.2001, 99/16/0405). **Wird ein Bestandvertrag auf bestimmte Zeit abgeschlossen, kann er aber vor Ablauf dieser Zeit von einem oder von beiden Vertragsteilen beliebig aufgelöst werden, liegt gebührenrechtlich ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vor** (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band I Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 5 Rz 141 unter Verweis auf VwGH 8.4.1964, Slg 3058/F; VwGH 3.12.1964, Slg 3190/F; VwGH 5.6.1978, 114, 454/77).

Werden „alle Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG“ vereinbart, spricht dies auf den ersten Blick für eine jederzeitige Kündigungsmöglichkeit und damit eine unbestimmte Dauer. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH, ob Bestandverträge auf unbestimmte Zeit, bei denen der Mieter für eine bestimmte Zeit auf die Kündigung verzichtet und der Vermieter „aus allen Gründen des § 30 Abs. 2 MRG“ kündigen kann, gebührenrechtlich als auf bestimmte + unbestimmter Dauer oder auf unbestimmte Dauer abgeschlossen gelten, kommt es darauf an, ob sich tatsächlich alle (dann unbestimmte Dauer) oder tatsächlich nur einige Kündigungsgründe (dann bestimmte Dauer) realisieren können. (z.B. VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0072; VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 05.10.1987, 86/15/0102; VwGH 16.6.1983, 82/15/0019). Ob die eingeräumten Kündigungsgründe gemäß § 30 Abs. 2 MRG so umfassend sind, dass keine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit vorliegt und man daher von einer Vertragsdauer auf unbestimmte Zeit auszugehen hat, ist von Fall zu Fall verschieden zu beantworten (BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017 unter Verweis auf VwGH 17.9.1990, 90/15/0034). Es ist unerheblich, ob das MRG dezidiert auf einen Bestandvertrag anwendbar ist oder nicht, denn es steht den Vertragsparteien iSd Vertragsautonomie frei, den Inhalt des MRG oder Teile davon zum Vertragsinhalt zu machen (BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012; BFG 12.4.2018, RV/7100526/2018). Bei der gebührenrechtlichen Beurteilung macht es keinen Unterschied, ob die Kündigungsgründe im Vertrag selber genau umschrieben werden oder die Definitionen aus dem MRG, in einer Art „Verweistechnik“ übernommen werden (BFG 21.02.2018, RV/7101156/2016).

Bei der Vergebührung kommt es aber auf den gesamten Inhalt des konkreten einzelnen Mietvertrages an. Bei der schriftlichen Bestandvertragsvereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe gemäß § 30 MRG für die Vermieterin, geht das Urkundenprinzip nicht so weit, dass allein der Verweis auf § 30 Abs. 2 MRG genügt, um gebührenrechtlich von einem Bestandvertrag auf unbestimmte Dauer auszugehen. Das Urkundenprinzip schränkt die Besteuerung nur auf „*Text und Unterschrift*“ ein, greift aber nicht in den Inhalt des Textes, den Steuergegenstand „*Rechtsgeschäft*“ ein (§ 17 Abs. 1 GebG). Eine Einzelfallprüfung, „*wie verhält sich der individuelle Bestandvertragsinhalt zu den einzelnen Ziffern des § 30 Abs. 2 MRG*“ ist schon deshalb geboten, weil auf den erklärten Vertragswillen abzustellen ist und nicht bloß auf die Erklärung. (BFG 12.4.2018, RV/7100526/2018; BFG 9.8.2017, RV/7104265/2009; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017; BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017).

Informativ sei bemerkt, dass die Gebührenrichtlinien für die Gerichte zwar den Status eines Fachkommentars haben können, aber als „*Erlässe*“ keine Rechtsquellen im formellen Sinn iSd Art. 18 Abs. 1 B-VG sind, die eine Rechtsgrundlage der Entscheidungsfindung des Bundesfinanzgerichtes bilden können (VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139; VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062; BFG 30.09.2015, RV/3100155/2015; BFG 30.11.2015, RV/3101018/2015; BFG 29.01.2015, RV/7102780/2012; BFG 29.05.2018, RV/7106271/2016; Wiesner in Lang/Schuch/Staringer, Soft Law 81; Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Tz 93).

GebR 2007 Rz 705 lautete: „*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.*“ Dem angeführten Erkenntnis lag ein zwischen zwei Gesellschaften auf unbestimmte Dauer abgeschlossener Mietvertrag über die Anmietung von Geschäftsräumen zu Grunde. Der Mieter gab einen Kündigungsverzicht ab und der Vermieter konnte nur bei Vorliegen von wichtigen Gründen kündigen, darüber hinaus wurde dem Mieter ein Präsentationsrecht eingeräumt. Der Verwaltungsgerichtshof entschied, dass ein Bestandvertrag von unbestimmter Dauer abgeschlossen wurde, denn durch die Einräumung eines Präsentationsrechtes kann der Mieter einen Dritten namhaft machen, mit dem der Vermieter den Vertrag abschließt, d.h. der Mieter kann jederzeit den Vertrag auflösen, wodurch ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliegt. (bestätigt durch VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0072). Die Bf. kann für ihren Standpunkt nichts gewinnen, da der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsmeinung über die unbestimmte Dauer ausschließlich auf das vereinbare Präsentationsrecht stützte und ein solches Präsentationsrecht im vorliegenden Fall nicht eingeräumt wurde. Hinzu kommt, dass in Rz 705 ausdrücklich auf Rz 710 verwiesen wurde, wonach Bestandverträge dann als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen zu gelten haben, wenn die Vereinbarung auf unbestimmte Zeit lautet oder eine Vereinbarung über die Dauer fehlt und auch sonst im

Vertrag kein Anhaltspunkt enthalten ist, auf welche Dauer sich die Vertragsparteien binden wollten. Diese Voraussetzungen fehlen dem vorliegenden Mietvertrag.

Anlässlich der mündlichen Verhandlung brachte die Bf. vor, dass diese Verwaltungsmeinung auch nach der Revision der GebR im Februar 2019 nach wie vor aufrecht sei, so die Rz 689 und 690 GebR 2019:

GebR 2019 Rz 689 lautet: *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). Die Frage, welche Kündigungsgründe denkmöglich sind, ist aus Sicht der Vertragsparteien einzelfallbezogen zu beurteilen (vgl. VwGH 26.04.2018, Ra 2018/16/0040 und VwGH 19.09.2017, Ra 2017/16/0111). Nähere Ausführungen siehe Rz 694.* Die Rz 694 lautet: *Bestandverträge sind dann auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, wenn die Vereinbarung auf unbestimmte Zeit lautet oder eine Vereinbarung über die Dauer fehlt und auch sonst im Vertrag kein Anhaltspunkt enthalten ist, auf welche Dauer sich die Vertragsparteien binden wollten.*

GebR 2019 Rz 690 lautet: *Ob eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einige im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle vorliegt, ist eine Frage, die nach Gewicht und der Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH 27.1.2000, 99/16/0017).*

Dem Vorbringen des Finanzamtes in der mündlichen Senatsverhandlung ist zu folgen, dass der Verwaltungsgerichtshof VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040 der Einzelfallbetrachtung nicht entgegengetreten ist. Die Bf. kann sich mit der Darstellung der Gebührenrichtlinien nicht auf eine der jetzigen BFG-Judikatur entgegenstehende bisherige Verwaltungspraxis berufen.

4.2.2. Bestimmte oder unbestimmte Dauer des Vertrags bei Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG

Da es bei der Frage, ob Bestandverträge, bei denen der Mieter auf die Kündigung verzichtet und der Vermieter aus allen Gründen des § 30 Abs. 2 MRG kündigen kann, gebührenrechtlich als auf bestimmte Dauer oder auf unbestimmte Dauer abgeschlossen gelten, darauf ankommt, ob sich tatsächlich alle (dann unbestimmte Dauer) oder tatsächlich nur einige Kündigungsgründe (dann bestimmte Dauer) realisieren können, werden im Folgenden die einzelnen Gründe inhaltlich geprüft.

§ 30 Abs. 2 Z 1-3 und 7 MRG betreffen Vertragsverletzungen des Mieters (Weiser/Zöchling-Jud, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 1048):

§ 30 Abs. 2 Z 1 (der Mieter ist mit der Bezahlung des Mietzinses im Rückstand), Z 3 (erheblich nachteiliger Gebrauch des Mietgegenstandes) und Z 7 (Verwendung nicht zur vereinbarten geschäftlichen Betätigung) des § 30 Abs. 2 MRG fallen unter „Verletzung von

Vertragspflichten“, und stellen keine jederzeitige Kündigungsmöglichkeit des Vermieters dar (BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012; BFG 29.1.2015, RV/7100701/2015; BFG 20.2.2017, RV/7100225/2012; BFG 19.07.2017, RV/4100310/2010; BFG 27.09.2017, RV/7105121/2016 [Zurückweisungsbeschluss VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040]; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017). Diese Kündigungsgründe setzen ein schuldhaftes Verhalten des anderen Vertragspartners voraus, womit die Kündigungsgründe der Vermieterin nicht nach Belieben ausgeübt werden können (Zurückweisungsbeschluss VwGH 26.4.2018, 2018/16/0040 zu BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017). Dem Geschäftsraummieter kann überdies gekündigt werden, wenn die Räume nicht zu der vertraglich bedungenen oder einer gleichwertigen geschäftlichen Betätigung verwendet werden. (*Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 1048).

Der Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 2, wenn der Mieter die bedungenen Dienste vertragswidrig verweigert, setzt einen in Dienstleistungen bestehenden Mietzins voraus (BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012; BFG 29.1.2015, RV/7100701/2015; BFG 20.2.2017, RV/7100225/2012; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017). Besteht das Entgelt für die Überlassung der Bestandsache in einem monatlichen Mindestpachtzins, einem Umsatzpachtzins und der Tragung diverser Nebenkosten, ist das kein Mietzins, der in Dienstleistungen besteht. Eine Betriebspflicht der Pächterin hat keinen Entgeltcharakter (BFG 21.02.2018, RV/7101156/2016; BFG 12.4.2018, RV/7100526/2018). Der Mietzins ist in Punkt 4 des Mietvertrages geregelt und besteht aus einem fixen und einem variablen Teil, somit ist dieser Kündigungsgrund nicht anwendbar. § 30 Abs. 2 Z 2 MRG kommt hier nicht zur Anwendung, weil die Gegenleistung nicht in einer Dienstleistung besteht.

Der Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 3, erheblich nachteiliger Gebrauch des Mietgegenstandes, Vernachlässigung des Mietgegenstandes, rücksichtloses, anstößiges und grob ungehöriges Verhalten, Straftat gegen Vermieter, setzt ein Fehlverhalten des Mieters voraus und stammt sohin aus der Sphäre des Mieters. Dem Vermieter sind sämtliche Möglichkeiten, das Bestandverhältnis von sich aus frühzeitig zu beenden, entzogen (BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017).

§ 30 Abs. 2 Z 7 (Verwendung nicht zur vereinbarten geschäftlichen Betätigung) fällt unter „Verletzung von Vertragspflichten“, und stellen keine jederzeitige Kündigungsmöglichkeit des Vermieters dar, da dieser Kündigungsgrund ein schuldhaftes Verhalten des anderen Vertragspartners voraussetzen, womit der Mieter nicht nach Belieben gekündigt werden kann (BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017).

Generell kann zu den Kündigungsgründen betreffend Vertragsverletzungen des Mieters gesagt werden, dass diese 4 Kündigungsgründe nicht nach Belieben der Bf. als Vermieterin ausgeübt werden können, sondern ein schuldhaftes Verhalten der Mieterin voraussetzen, und jeglichem Einfluss der Bf. entzogen sind.

Die Z 4-6 handeln vom mangelnden Bedarf des Mieters (*Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 1049):

Nach § 30 Abs. 2 Z 4 (gewisse Fälle von Unter Vermietung) können Wohnungs- und Geschäftsraummieter nach Z 4 Fall 2 gekündigt werden, wenn sie den Mietgegenstand durch gänzliche oder teilweise Überlassung an einen Dritten zu einem unverhältnismäßig hohen Entgelt verwerten. Dem Geschäftsraummieter kann nach Z 4 Fall 1 nur gekündigt werden, wenn bei der Weitergabe die Verwertung des Bestandgegenstandes, nicht des in diesem betriebenen Unternehmens im Vordergrund steht. (Welser/Zöchling-Jud, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 1049). Unter Vermietung setzt uU ein schuldhaf tes Verhalten des anderen Vertragspartners voraus, womit die Kündigung durch einen Vermieter nicht nach Belieben ausgeübt werden kann (BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017).

Im vorliegenden Fall wurde ein Generalmietvertrag über ein Einkaufszentrum abgeschlossen. Der Mietgegenstand wird im Mietvertrag auch als „Vermietungsflächen“ umschrieben. (Punkt 1.1. des Vertrages). Laut Punkt 3. des Mietvertrages ist der Generalmieter zur Erreichung des Mietzwecks zum Abschluss von Untermietverträgen für Vermietungsflächen berechtigt, der Einfachheit halber werden auch zukünftige Untermieter für Zwecke dieses Generalmietvertrages als Mieter bezeichnet. Die Unter Vermietung der gemieteten Geschäftsflächen durch den Generalmieter zur Erreichung des Zwecks des gegenständlichen Mietvertrages ist sogar von beiden Vertragsseiten erwünscht und in Punkt 3 und 8 geregelt. Der Mietzins des Generalmietvertrages orientiert sich sogar am Mietentgelt der Untermietverträge. Da dieser Kündigungsgrund einerseits ein schuldhaf tes Verhalten des Mieters voraussetzt und andererseits im vorliegenden Fall bei Vermietung von Geschäftsflächen in einem Einkaufszentrum an den Generalmieter nach dem Sinn und Zweck des Vertrages von einem mangelnden Bedarf des Mieters, den dieser Kündigungsgrund 4 voraussetzt, nicht gesprochen werden kann, kommt dieser Kündigungsgrund gleich aus mehreren Gründen nicht zum Tragen.

§ 30 Abs. 2 Z 5 (Tod des Mieters) scheidet aus, wenn die Mieterin eine juristische Person ist, die weder sterben kann, noch über eintrittsberechtigte Angehörige verfügt (BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016 [Ablehnung der Behandlung der Beschwerde Beschluss VfGH 26.6.2018, E 1739/2017, E 1740/2017; Zurückweisungsbeschluss VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und 0112, VwGH 3.10.2017, Ra 2017/16/0112]). Im vorliegenden Fall ist die Mieterin eine juristische Person, eine GmbH, weswegen dieser Kündigungsgrund im vorliegenden Fall ausscheidet.

§ 30 Abs. 2 Z 6 (kein dringendes Wohnbedürfnis des Mieters oder der Eintrittsberechtigten) scheidet in vorliegendem Fall aus, da die Mieterin die Geschäftsräumlichkeiten in einem Einkaufszentrum als Generalmieterin mietet, und nicht zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses gemietet hat (vgl. BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012; 29.1.2015, RV/7100701/2015; BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016 [Ablehnung der Behandlung der Beschwerde Beschluss VfGH 26.6.2018, E 1739/2017, E 1740/2017; Zurückweisungsbeschluss VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und VwGH 3.10.2017, Ra 2017/16/0112] zu errichtendes Hotelgebäude).

Die Z 8-11 betreffen den Eigenbedarf des Vermieters (Welser/Zöchling-Jud, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 1050):

Der Kündigungsgrund § 30 Abs. 2 Z 8 (Interessensabwägung bei Eigenbedarf) setzt die Vermietung von Wohnräumen voraus (BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012; 29.1.2015, RV/7100701/2015). Wird eine Geschäftsfläche vermietet, kommt diese Ziffer nicht in Betracht (BFG 11.02.2016, RV/5100710/2015; 6.2.2017, RV/7105923/2015). Im vorliegenden Fall wird eine Geschäftsfläche vermietet, Z 8 scheidet daher aus.

§ 30 Abs. 2 Z 9 regelt den Eigenbedarf für sich selbst oder für Verwandte in gerader Linie. (BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012). Der Vermieter kann kündigen, wenn er oder einer seiner Nachkommen am Mietgegenstand einen dringenden Eigenbedarf hat, wofür die Judikatur zum Teil bis in die jüngste Zeit eine Notstandslage verlangte, und ihm aus der Aufrechterhaltung des Mietverhältnisses ein unverhältnismäßig größerer Nachteil erwächst, als dem Mieter aus der Kündigung. Diese strenge Interessensabwägung entfällt bei Einfamilienhäusern oder bereits begründetem Wohnungseigentum (Z 8; Welser/Zöchling-Jud , Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 1050). Im vorliegenden Fall liegt kein Einfamilienhaus oder Wohnungseigentum vor, § 30 Abs. 2 Z 8 kann daher nicht verwirklicht werden. Für den Betreiber eines Einkaufszentrums ist dieser Kündigungsgrund nicht vorstellbar (BFG 11.02.2016, RV/5100710/2015; 27.09.2017, RV/7105121/2016), jedoch hat der OGH festgestellt, dass auch eine juristische Person den Kündigungsgrund des Eigenbedarfs geltend machen kann, wenn sie die von ihr vermieteten Räumlichkeiten zur Erfüllung ihres Zwecks dringend benötigt (BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015 unter Verweis auf RS 0067746; RS 0068576). Der Kündigungsgrund „Eigenbedarf“ liegt in der Sphäre der Vermieterin. (BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017 unter Verweis auf Beschluss VwGH 19.12.2017, Ra 2017/16/0111; BFG 11.02.2016, RV/5100710/2015; BFG 27.09.2017, RV/7105121/2016 [Zurückweisungsbeschluss VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040]; BFG 29.05.2018, RV/7106271/2016; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017). Der Mietzweck, „*Betrieb eines hochwertigen Designzentrums und Umfeld zur Präsentation von hochwertigen Einrichtungsgegenständen, Möbeln, Inneneinrichtungen und Lifestyle-Produkten mit großzügigen Produktschaubereichen unter Verwirklichung eines abgerundeten Branchenmix*“, wird in Punkt 3 des Mietvertrages detailliert beschrieben und die Erfüllung dieses Zwecks durch den Mieter ist möglich. Somit liegt es wiederum in der Sphäre des Mieters, Umstände herbeizuführen, die dem Zweck der vermietenden juristischen Person (der Bf.) widersprechen, erst **dann kommt eine Kündigung wegen Eigenbedarfs in Frage.**

Nach dem Kündigungsgrund § 30 Abs. 2 Z 10 ist eine Bedarfskündigung auch für Wohnungen vorgesehen, die als Dienstwohnungen benötigt werden, der Mietgegenstand muss zur Unterbringung von Arbeitern oder Angestellten des eigenen Betriebes des Vermieters bestimmt sein. (BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012; BFG 29.1.2015,

RV/7100701/2015). Die Z 10 greift nicht, wenn der Pachtgegenstand ein Geschäftslokal ist und nicht zur Unterbringung von Arbeitern oder Angestellten bestimmt ist (BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015; BFG 20.2.2017, RV/7100225/2012; BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016 [Ablehnung der Behandlung der Beschwerde Beschluss VfGH 26.6.2018, E 1739/2017, E 1740/2017; Zurückweisungsbeschluss VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und VwGH 3.10.2017, Ra 2017/16/0112]). Im vorliegenden Fall wird eine Geschäftsfläche vermietet, Z 10 scheidet daher aus.

§ 30 Abs. 2 Z 11 MRG betrifft den Kündigungsgrund aus öffentlichem Interesse, welcher nur gegeben ist, wenn das bisherige Mietobjekt für Zwecke der Hoheitsverwaltung benötigt wird (vgl. BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015; BFG 20.2.2017, RV/7100225/2012; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017), und kommt nicht in Betracht, wenn die Verpächterin keine Körperschaft öffentlichen Rechts ist. Die Bf. ist eine juristische Person des Privatrechts und somit ist Z 11 nicht anwendbar.

§ 30 Abs. 2 Z 12 MRG setzt ein Untermietverhältnis voraus, welches im gegenständlichen Fall nicht vorliegt (BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012; BFG 29.1.2015, RV/7100701/2015).

Nach § 30 Abs. 2 Z 13 MRG kann der Vermieter kündigen, wenn ein schriftlich als Kündigungsgrund vereinbarter Umstand eintritt, der für ihn als wichtig und bedeutsam anzusehen ist. (*Welser/Zöchling-Jud* , Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 1051). § 30 Abs. 2 Z 13 MRG ist kein eigenständiger Kündigungsgrund, sondern sieht vielmehr die Möglichkeit der Vereinbarung von weiteren Kündigungsgründen vor. (BFG 3.6.2015, RV/5100753/2013 [Zurückweisungsbeschluss VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0072]; BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015; BFG 20.2.2017, RV/7100225/2012). Da im Mietvertrag nur die Kündigungsmöglichkeiten nach § 30 Abs 2 MRG vereinbart wurden, ist Z 13 ohne Bedeutung.

Die weiteren Kündigungsgründe der Z 14-16 setzen jeweils eine Ersatzbeschaffung voraus (*Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 1052):

Der Vermieter kann kündigen, wenn das Haus abbruchreif ist (Z 14); wenn es abgetragen oder umgebaut werden soll und die Bezirksverwaltungsbehörde erkannt hat, dass der Neu- oder Umbau selbst unter Berücksichtigung schutzwürdiger Interessen der Mieter im öffentlichen Interesse liegt (Z 15); wenn der Hauptmieter einer Kategorie D-Wohnung eine Standardverbesserung verweigert (Z 16 ; *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 1052).

§ 30 Abs. 2 Z 14 und Z 15 MRG Abbruch und Umbau eines Miethauses im öffentlichen Interesse, setzen ein Miethaus voraus, in dem der Mietgegenstand untergebracht ist (BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012) und werden sehr unwahrscheinlich realisiert, wenn der Mietgegenstand ein Neubau ist (BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015). Sie kommen daher nicht in Betracht, wenn der Mietgegenstand kein Miethaus ist und in Anbetracht der Umstände ein Abbruch oder Umbau des Gebäudes als unwahrscheinlich gilt

(BFG 20.2.2017, RV/7100225/2012). § 30 Abs. 2 Z 14 MRG setzt eine wirtschaftliche Abbruchreife voraus, die voraussichtlichen Reparaturkosten der nächsten 10 Jahre können durch die zu erzielenden Mietzinse nicht mehr gedeckt werden und es wird das Vorliegen einer baubehördlichen Abbruchbewilligung im Zeitpunkt der Zustellung der Kündigung verlangt. (*Lindinger, Kündigungsgründe im Schatten der Baukonjunktur- Die Kündigungsmöglichkeiten gem § 30 Abs 2 Z 14 und 15 MRG, immolex 5/2011, 134*). Im vorliegenden Fall wurde das Gebäude, in dem sich der Mietgegenstand befindet, Ende 2010 eröffnet und der Mietvertrag Ende 2015 mit einer maximalen Laufzeit von 16 Jahren abgeschlossen, wodurch man von einem Neubau sprechen kann und ein Umbau oder Abbruch während der Vertragsdauer als unwahrscheinlich gelten. (vgl. BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015; BFG 20.2.2017, RV/7100225/2012; BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016). Es liegt keinerlei Anhaltspunkt dafür vor, dass diese Voraussetzungen auf das Einkaufszentrum im Vertragszeitraum zutreffen werden. (BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017).

Die Bf. brachte im vorbereitenden Schriftsatz vom 6. Dezember 2019 vor, dass in ihrem Fall auch der Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 15 zum Tragen kommen würde. § 30 Abs. 2 Z 15 sieht eine Kündigung vor, wenn „ *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;*“

Normzweck dieses Kündigungsgrundes ist die Schaffung der Möglichkeit, im öffentlichen Interesse privatrechtlich geschützte Rechte des Mieters zu durchbrechen. Eine Interessensabwägung ist durchzuführen. (*Lindinger, Kündigungsgründe im Schatten der Baukonjunktur- Die Kündigungsmöglichkeiten gem § 30 Abs 2 Z 14 und 15 MRG, immolex 5/2011, 134*). Unter „Miethaus“ ist jedes Gebäude zu verstehen, in dem sich zumindest ein Mietobjekt befindet, dem Wortsinn entsprechend, ist darunter jedes vermietete Gebäude zu verstehen, gleichgültig, ob darin Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten vermietet sind. (OGH 25.6.1986, 1 Ob 567/86; *Hausmann* in Hausmann/Vonklich (Hrsg.) Kommentar Österreichisches Wohnrecht – MRG³ (2013) § 30 MRG Rz 108). Grundvoraussetzung für diesen Kündigungstatbestand ist, dass die Bezirksverwaltungsbehörde in einem eigenen Verfahren mit einem Interessensbescheid feststellt, dass der geplante Neu- oder Umbau im öffentlichen Interesse liegt. Unmittelbar mit dem Abbruch oder Umbau eines Gebäudeteiles muss die Errichtung eines neuen oder auch geänderten Gebäudes in finanzieller und baurechtlicher Hinsicht sichergestellt sein. Der Vermieter hat daher die Kosten der beabsichtigten

baulichen Maßnahmen durch Kostenvoranschläge nachzuweisen, falls erforderlich, die Kreditzusagen und Kreditfinanzierungsunterlagen vorzulegen oder den Nachweis der ausreichenden Eigenmittel zu erbringen. Die mit Bescheid festzustellenden öffentlichen Interessen iSd § 30 Abs. 2 Z 15 MRG sind demonstrativ aufgezählt: Verkehrsrücksichten, Assanierungszwecke, Wohnraumvermehrung sowie die Milderung eines quantitativen oder qualitativen Wohnfehlbestandes. Daneben erfährt diese demonstrative Aufzählung eine grundsätzliche Öffnung durch „andere im öffentlichen Interesse gelegene Gründe“, darunter fallen z.B. die Schaffung einer ärztlichen Ordination zur Sicherstellung ärztlicher Versorgung, Arbeitsplatzsicherung, Ausbau eines Privatkrankenhauses, Neubau einer Großraumgarage, uä. (Lindinger, Kündigungsgründe im Schatten der Baukonjunktur- Die Kündigungsmöglichkeiten gem § 30 Abs 2 Z 14 und 15 MRG, immolex 5/2011, 134; Hausmann in Hausmann/Vonklich (Hrsg.) Kommentar Österreichisches Wohnrecht – MRG³ (2013) § 30 MRG Rz 110). Zum Beispiel ging es im Fall des VwGH 25.2.2010, 2008/06/0148 um ein Bauprojekt von öffentlicher Bedeutung, bei dem eine Trinkhalle abgebrochen und ein Musiktheater für Besucher vom Volksgarten her samt Grünanlagen erschlossen werden sollte, es ging um ein Gesamtprojekt. Es reichte aus, dass das Projekt im Verwaltungsverfahren so determiniert ist, dass auf Grund dessen die nach § 30 Abs. 2 Z 15 MRG vorzunehmende Beurteilung möglich ist; die Vorlage eines ausgearbeiteten Detailprojektes mit näheren Plänen ist in diesem Zeitpunkt noch nicht erforderlich.

Da unter „Miethaus“ jedes Gebäude zu verstehen ist, in dem Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten vermietet sind (OGH 25.6.1986, 1 Ob 567/86; Hausmann in Hausmann/Vonklich (Hrsg.) Kommentar Österreichisches Wohnrecht – MRG³ (2013) § 30 MRG Rz 108), ist dieser Kündigungsgrund grundsätzlich im gegenständlichen Fall zu untersuchen. Einerseits gilt dasselbe, was zu § 30 Abs. 2 Z 14 MRG gesagt wurde. Das Einkaufszentrum, das vermietet wurde, wurde fünf Jahre vor dem Abschluss des Mietvertrages neu errichtet. Verkehrsrücksichten, Assanierungszwecke (z.B. Stadtbilderhaltung), Wohnraumvermehrung sowie die Milderung eines quantitativen oder qualitativen Wohnfehlbestandes, sowie „andere im öffentlichen Interesse gelegene Gründe“, wären schon anlässlich der Planung des Neubaues – vermutlich vor 2010 – zur Sprache gekommen, bzw. hätte die Milderung eines quantitativen oder qualitativen Wohnfehlbestandes schon vor 2010 zu einer Änderung des Bebauungsplanes führen können, da ein Einkaufszentrum nur dort gebaut werden kann, wenn die Nutzung laut Bebauungsplan als „Einkaufszentrum“ – mit den entsprechenden Auflagen laut Bauordnung Wien - ausgewiesen wurde. Ein Umbau oder Abbruch des Einkaufszentrums vor dem Hintergrund der Z 15 während der Vertragsdauer von 16 Jahren ist eher unwahrscheinlich. Demnach dürfte auf einen solchen Kündigungsgrund nichts hindeuten. Verkehrsrücksichten, Assanierungszwecke (z.B. Stadtbilderhaltung), Wohnraumvermehrung sowie die Milderung eines quantitativen oder qualitativen Wohnfehlbestandes, sowie „andere im öffentlichen Interesse gelegene Gründe“, können sich theoretisch realisieren, auch wenn im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses

nichts darauf hingedeutet hat. (BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017; BFG 19.12.2019, RV/7102434/2017).

Der Kündigungsgrund § 30 Abs. 2 Z 16 Verweigerung einer Standardverbesserung einer „Wohnung der Ausstattungskategorie D“ ist nicht anwendbar, weil es sich bei einem neu errichteten Einkaufzentrum nicht um eine Substandardwohnung handelt (BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016 [Ablehnung der Behandlung der Beschwerde Beschluss VfGH 26.6.2018, E 1739/2017, E 1740/2017; Zurückweisungsbeschluss VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und VwGH 3.10.2017, Ra 2017716/0112]).

Zusammenfassend ergibt sich, dass die vorzeitige Kündigung des Bestandvertrages durch die Bf. iSd § 30 Abs. 2 MRG bloß eingeschränkt möglich ist. (BFG 23.05.2018, RV/7101263/2016; BFG 29.05.2018, RV/7106271/2016; BFG 23.01.2019, RV/7104470/2016; BFG 20.03.2019, RV/7102011/2017; BFG 04.07.2019, RV/7103228/2019; BFG 24.07.2019, RV/7103609/2016; BFG 29.07.2019, RV/7104448/2016; BFG 05.09.2019, RV/7100157/2017; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017; BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017). Sämtliche ihr zustehenden und möglichen Kündigungsgründe sind – abgesehen vom Grund „Eigenbedarf“ und Kündigung wegen Abbruch und Umbau des Einkaufzentrums aus Verkehrsrücksichten, Assanierungszwecken, zur Milderung eines quantitativen oder qualitativen Wohnfehlbestandes, sowie aus „anderen im öffentlichen Interesse gelegenen Gründen“ unter der Bedingung der Ersatzbeschaffung, – dem Einfluss der Bf. als Vermieterin entzogen. Die beiden der Sphäre der Vermieterin zuzurechnenden Kündigungsgründe sind keinesfalls umfassender Natur, sodass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages äußerst gering und von den Parteien – unter normalen Umständen - keinesfalls beabsichtigt ist. Sohin lässt der gegenständliche Mietvertrag unzweifelhaft einen Bindungswillen der Vertragsparteien hinsichtlich der Mietdauer erkennen.

Auf Grund der vertraglichen Bindung der Vertragsparteien für einen Zeitraum von 3 Jahren mit einer Option zur Vertragsverlängerung auf 2 Jahre und einer weiteren Option auf 1 Jahr und einer weiteren Option zur zweimaligen Verlängerung um jeweils weitere fünf Jahre wurde daher vom Finanzamt zu Recht für die Gebührenbemessung der 16-fache Jahreswert herangezogen und ist unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des VwGH als Vertrag mit bestimmter (sechzehnjähriger) Dauer zu vergebühren.

Der Beschwerde war daher auch in diesem Punkt nicht nachzukommen und diese sohin insgesamt als unbegründet abzuweisen.

4.2.3. Verlängerung durch Optionsausübung

Die Vertragsverlängerungen sind ausschließlich durch Optionsausübung des Mieters unter Beifügung des Nachweises der fristgerechten Übergabe der Garantie (nur bei Verlängerung I und II) und durch schriftliche Erklärungen, längstens bis sechs Monate vor dem Vertragsende, an die Bf. möglich. Dies ergibt sich aus Punkt 5 und 11 des gegenständlichen Mietvertrages.

Nicht nur § 26 GebG behandelt bedingte Leistungen als unbedingte, sondern auch gemäß § 17 Abs. 4 GebG 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. Der Gesetzgeber zeigt in Gestalt des § 17 Abs. 4 GebG, dass er jene Bedingung, die in der Genehmigung durch einen der Vertragsteile gelegen ist, als dem Eintritt der Gebührenpflicht nicht entgegenstehend behandeln will. Aufgrund dieses eindeutigen und klaren Gesetzeswortlautes ist daher die Bestimmung des § 17 Abs. 4 GebG auf Optionen anzuwenden. Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass vom Finanzamt bei der Bemessung der Gebühr auch der Wert der vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeit zu Recht miteinbezogen wurde (UFS 30.11.2006, RV/2012-W/06, UFS 28.8.2008, RV/0366-I/08; UFS 29.4.2009, RV/2785-W/02; RV/2786-W/02).

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. VwGH 19.1.1994, 93/16/0159; VwGH 31.5.1995, 94/16/0237; VwGH 24.1.2001, 2000/16/0562; siehe auch: *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, § 26 Rz 39-41; § 33 TP 5 Rz 123*).

Der VwGH hat bereits im Erkenntnis vom 20.4.1967, 37/67 betont, dass dem Gebührengesetz eine Unterscheidung zwischen einem bedingten und einem unvollständigen Rechtsgeschäft nicht bekannt ist, und dass in der Einräumung einer Option (Potestativbedingung) ein unter einer aufschiebenden Bedingung stehendes Rechtsgeschäft zu verstehen ist. In den Erkenntnissen VwGH 1.9.1994, 93/16/0159 und VwGH 31.5.1995, 94/16/0237, die in Fällen der Verlängerungsoption ergangen sind, hat der VwGH ausdrücklich klargestellt, dass das Wesen der Option als Gestaltungsrecht, wodurch einem Partner ermöglicht wird, ein inhaltlich vorausbestimmtes Vertragsverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen, auch für die Verlängerungsoption gilt. Eine Verlängerungsoption basiert auf einem bereits vorher abgeschlossenen Rechtsgeschäft. Das Gebührengesetz möchte Rechtsgeschäfte besteuern und ein solches liegt in Gestalt einer Option schon vor. Eine durch Ausübung einer Option eingeräumte Vertragsverlängerung bewirkt nicht den Abschluss eines neuerlichen Vertrages, sondern die Verlängerung der ursprünglich befristeten Vertragsdauer. Im Falle einer Option bedarf es keiner neuerlichen Willenseinigung beider Vertragsparteien, sondern lediglich der einseitigen Willenskundgebung der optionsberechtigten Partei, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Gang zu setzen. (zB VwGH 3.12.1964, 0143/63 VwGH 20.4.1967, 37/67; VwGH 19.1.1994, 93/16/0159; VwGH 24.11.1994, 94/16/0235; VwGH 31.5.1995, 94/16/0237; VwGH 23.11.2005, 2005/16/0237; VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053; VwGH 29.08.2013, 2013/16/0126; UFS 7.4.2004, RV/0767-S/02; UFS 24.5.2004, RV/3538-W/02 uvam.; zu Verlängerungsopriion bei

Mietvertrag über Geschäftslokal mit Kündigung nach § 30 MRG: UFS 1.6.2011, RV/0936-W/08; BFG 14.7.2015, RV/7101783/2012; BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015; BFG 27.9.2017, RV/7105121/2016; BFG 5.12.2017, RV/7102981/2015; BFG 23.5.2018, RV/7101263/2016; BFG 29.5.2018, RV/7106271/2016; BFG 30.5.2018, RV/7101596/2011; BFG 20.3.2019, RV/7102011/2017; BFG 22.7.2019, RV/7104384/2016; BFG 24.7.2019, RV/7103609/2016).

Zusammenfassend ist daher zu sagen, dass Optionsrecht die Befugnis bedeutet, die Rechtslage einseitig zu verändern, nämlich ein bereits vereinbartes Vertragsverhältnis einseitig in Geltung zu setzen. Im Gebührengesetz wird ein Optionsrecht als Bedingung behandelt - so auch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Bedingungen gelten im Gebührengesetz als nicht beigesetzt, hier in "zweifachem Sinn": Wird die optionale Verlängerung der vereinbarten Dauer in das Obligationenband eingelagert, liegt eine nicht beachtliche Bedingung iSd § 17 Abs. 4 GebG vor, betrachtet man die optionale Verlängerung der vereinbarten Dauer als Frage der Bemessungsgrundlage, stellt die Option eine nicht beachtliche bedingte Leistung iSd § 26 GebG dar. (UFS 29.4.2009, RV/2785-W/02; RV/2786-W/02).

4.2.4. Auflösung des Vertrages

Der Mietvertrag wurde optional auf 16 Jahre abgeschlossen, jedoch wurde er vorzeitig aufgelöst.

Dem Vorbringen der Bf., der Bestandvertrag habe nur 13 Monate gedauert, ist § 17 Abs. 5 GebG entgegenzuhalten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Gebührenberechnung der beurkundete Inhalt des Rechtsgeschäftes maßgeblich, unmaßgeblich ist hingegen, ob das Rechtsgeschäft in weiterer Folge aufrechterhalten und ob oder wie es ausgeführt wird. In der Vorschrift des § 17 Abs. 5 GebG kommt der für die Verkehrsteuern geltende Grundsatz zum Ausdruck, dass die einmal entstandene Gebührenpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann (z.B. VwGH 25.02.1993, 92/16/0159; VwGH 26.06.1997, 96/16/0150; VwGH 20.12.2001, 2001/16/0490). Dementsprechend ist bei der Bestandvertragsgebühr hinsichtlich des Kriteriums „Dauer“ die Gebühr von der ausdrücklich rechtsgeschäftlich vereinbarten Dauer und nicht ausgehend von der tatsächlichen Dauer zu entrichten. Das hat nicht nur für die tatsächliche Fortsetzung eines Bestandverhältnisses über die urkundlich vereinbarte Dauer hinaus, sondern auch für die tatsächliche Verkürzung zu gelten. Daher ist es im vorliegenden Fall auch unmaßgeblich, ob die Generalmieterin das Objekt überhaupt benutzt hat bzw. nur kurzfristig. (VwGH 28.02.2002, 2001/16/0606; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 5 Rz 122). Das Begehr der Bf., die Leistungen nur für den Zeitraum des aufrecht bestehenden Bestandverhältnisses in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und ab dem Zeitpunkt der Auflösung des Bestandvertrages dieselben außer Ansatz zu lassen, steht im Widerspruch zur Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG. (z.B. BFG 30.10.2017, RV/7101193/2012; BFG 07.02.2018, RV/7104414/2017; RV/7104415/2017).

5. Befugnis der Behörde zur Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO

Erweist sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig, kann gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO die Festsetzung erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Rahmen der Offenlegung vom 08.02.2016 wurde der gegenständliche Mietvertrag dem Finanzamt vorgelegt. Hierbei kam neu hervor, dass der Vertrag auf bestimmte Dauer mit Verlängerungsoptionen abgeschlossen war. Die Selbstberechnung erwies sich daher aus mehreren Gründen, wie bereits dargestellt, als unrichtig. Die Festsetzung gemäß § 201 BAO erfolgte daher zu Recht.

6. Schlussfolgerung

Beim Generalmietvertrag über ein Einkaufszentrum, der auf eine bestimmte Dauer von drei Jahren und über Verlängerungsoptionen insgesamt auf 16 Jahre vereinbart wurde, kam es durch den vertraglich vereinbarten Kündigungsverzicht des Generalmieters und der Vereinbarung, dass die Vermieterin aus allen Gründen des § 30 Abs. 2 MRG kündigen kann, aus gebührenrechtlicher Sicht zu einem auf die optional bestimmte Zeit von 16 Jahren abgeschlossenen Vertrag, da sich bei der Bf. als Vermieterin von den 16 Kündigungsgründen lediglich zwei theoretisch realisieren können, nämlich § 30 Abs. 2 Z 9 MRG, Eigenbedarf, und § 30 Abs. 2 Z 15 MRG, Kündigung wegen Abbruch und Umbau des Miethauses aus Verkehrsrücksichten, Assanierungszwecken, zur Milderung eines quantitativen oder qualitativen Wohnfehlbestandes, sowie aus „anderen im öffentlichen Interesse gelegenen Gründen“ unter der Bedingung der Ersatzbeschaffung. (VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149; VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169; VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0072; VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und 0112; VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040). Eigenbedarf (Z 9) der Vermieterin und Abbruch aus öffentlichem Interesse bei Ersatzbeschaffung (Z 15) durch die Vermieterin könnten zwar realisiert werden, machen jedoch die Kündigungsmöglichkeit der Vermieterin nicht zu einer jederzeitigen und unbeschränkten, sondern reduzieren die Kündigungsmöglichkeiten der Vermieterin auf diese zwei eng umgrenzten Gründe. Im Kündigungsverzicht des Generalmieters und in der Eingrenzung der Vermieterin auf zwei eng umgrenzte Kündigungsmöglichkeiten manifestiert sich ein Bindungswille beider Vertragsteile auf die bestimmte Dauer von 16 Jahren.

Der Kündigungsgrund der Z 15, Abbruch und Umbau im öffentlichen Interesse unter der Bedingung der Ersatzbeschaffung kann bei einem vermieteten Einkaufszentrum grundsätzlich verwirklicht werden, ist jedoch, da es fünf Jahre vor dem Abschluss des Mietvertrages neu errichtet wurde, wenig wahrscheinlich und im Zeitpunkt des

Vertragsabschlusses deutete nichts darauf hin. Die in Z 15 genannten öffentlichen Interessen wären schon anlässlich der Planung des Neubaues – vermutlich vor 2010 - zur Sprache gekommen, bzw. hätte die Milderung eines quantitativen oder qualitativen Wohnfehlbestandes schon vor 2010 zu einer Änderung des Bebauungsplanes führen können, da ein Einkaufszentrum nur dort gebaut werden kann, wenn die Nutzung laut Bebauungsplan als „Einkaufszentrum“ – mit den entsprechenden Auflagen laut Bauordnung Wien - ausgewiesen wurde (BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017; BFG 18.12.2019, RV/7102434/2017).

Dem Vorbringen der Bf., der Bestandvertrag habe nur 13 Monate gedauert, ist § 17 Abs. 5 GebG entgegenzuhalten. Bei der Bestandvertragsgebühr ist hinsichtlich des Kriteriums „Dauer“ die Gebühr von der ausdrücklich rechtsgeschäftlich vereinbarten Dauer und nicht ausgehend von der tatsächlichen Dauer zu entrichten. Daher ist es im vorliegenden Fall auch unmaßgeblich, ob die Generalmieterin das Objekt überhaupt benutzt hat bzw. nur kurzfristig. (z.B. VwGH 25.02.1993, 92/16/0159; VwGH 26.06.1997, 96/16/0150; VwGH 20.12.2001, 2001/16/0490; VwGH 28.02.2002, 2001/16/0606; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 5 Rz 122). Das Begehr der Bf., die Leistungen nur für den Zeitraum des aufrecht bestehenden Bestandverhältnisses in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen und ab dem Zeitpunkt der Auflösung des Bestandvertrages dieselben außer Ansatz zu lassen, steht im Widerspruch zur Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG. (z.B. BFG 30.10.2017, RV/7101193/2012; BFG 07.02.2018, RV/7104414/2017; RV/7104415/2017).

Das Vorbringen der Bf. anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat war nicht geeignet, eine andere rechtliche Beurteilung herbeizuführen.

Aus all diesen Gründen war der Beschwerde, den Bescheid gemäß § 201 BAO aufzuheben und die Bestandvertragsgebühr im Ausmaß der Selbstberechnung zu belassen, der Erfolg zu versagen.

7. Unzulässigkeit der 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes folgt. (z.B. VwGH 22.12.1976, 2163/74; VwGH 22.5.1978, 2943/76; VwGH 6.3.1989, 88/15/0037; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 12.11.1997, 97/16/0063; VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111;

VwGH 23.11.2005, 2005/16/0237; VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112; VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149; VwGH 24.06.2010, 2010/16/0053; VwGH 29.08.2013, 2013/16/0126; VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169; VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0072; VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und 0112; insbesondere VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040 Rn 20).

Wien, am 19. Dezember 2019