

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der BF vertreten durch V über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28. Jänner 2011, betreffend gemäß § 201 BAO festgesetzter Rechtsgebühr, ErfNr. \*\*\*\*\* zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

Am 14.10.2009 schlossen die BF als Vermieterin und die T GmbH als Mieterin einen Mietvertrag über einen im Bauteil 4 der Liegenschaft „P“ gelegenen Gastronomiebetrieb sowie die angrenzenden Büro- Lager- und Geschäftsflächen im Bauteil 3 ab.

Dieser lautet auszugsweise:

§ 3 Mietdauer

*1. des Vertrages beginnt das Mietverhältnis am 1.1.2010 und endet am 31.12.2014 ohne dass es einer gesonderten Kündigung bedarf.*

*2. wird der Mieterin folgende Verlängerungsoption eingeräumt:*

*„Die Mieterin ist berechtigt, vor dem Ablauf der Mietvertragsdauer (zum 31.12.2014) das Mietverhältnis unter den nachfolgenden Bedingungen um weitere 5 Jahre zu verlängern. Die Ausübung dieser Option muss spätestens 9 Monate vor Ablauf der Mietvertragsdauer mittels eines rekommandierten Schreibens erfolgen. Für die Rechtzeitigkeit ist das Absendedatum maßgebend. Die Option kann nur ausgeübt werden, wenn zum Zeitpunkt der Ausübung keine Ansprüche der Vermieterin gegenüber der Mieterin aus diesem Vertrag offen sind (v.a. Mietzinsrückstände).“*

*Wird die Option berechtigterweise ausgeübt, verpflichtet sich die Vermieterin, einen Mietvertrag über die Optionszeit abzuschließen, dies zu den Konditionen dieses Mietvertrages und dem Mietzins in der dann gemäß diesem Vertrag aktuellen Höhe.*

3. Die Vermieterin ist berechtigt, das Mietverhältnis ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist gemäß 1118 ABGB vorzeitig aufzulösen oder zu kündigen, wenn ein wichtiger Grund zur Auflösung vorliegt. Ein wichtiger Grund liegt v.a. in den in § 13 genannten Fällen vor.

4. Die Mieterin ist zur vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses aus den in § 1117 ABGB genannten Gründen berechtigt.“

§ 9 2. des Vertrages lautet: „Ändern sich die rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten in der Mieterin entscheidend, wie etwa durch Veräußerung der Mehrheit der Anteile an der Mieterin, auch wenn die entscheidende Änderung nicht auf einmal geschieht, so ist die Vermieterin zur sofortigen Auflösung dieses Vertrages berechtigt. Die vertretungsbefugten Organe der Mieterin sind verpflichtet, solche Änderungen der Vermieterin unverzüglich anzuzeigen. Änderungen in den Beteiligungsverhältnissen der Gesellschafterin der Mieterin sind davon nicht umfasst.“

§ 13 Auflösungsgründe, Schadenersatz:

„1. Die Vermieterin ist berechtigt, das Mietverhältnis bei Vorliegen wichtiger, insbesondere nachfolgender Gründe mittels eines an die Mieterin zu richtenden eingeschriebenen Briefes zum jeweiligen Monatsende vorzeitig aufzulösen, sofern die Mieterin trotz vorheriger schriftlicher Aufforderung und 14-tägiger Nachfristsetzung in ihrem vertragswidrigem Verhalten verharrt:

- a. ihre Betriebspflicht (§ 2 Pkt. 6) verletzt, die vereinbarten Öffnungszeiten nicht einhält oder den Mietgegenstand zu einem anderen Zweck (§ 2) als vertraglich vereinbart benützt;
- b. mit der Zahlung des Mietzinses, der Nebenkosten sowie der Umsatzsteuer (§ 4) oder sonstigen finanziellen Verpflichtungen in Verzug gerät;
- c. bauliche Veränderungen oder Investitionen, die wesentlich auf die Substanz des Mietgegenstandes einwirken (§ 7 Pkt. 4) ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Vermieterin vornimmt;
- d. ihre Instandhaltungspflicht (§ 7) verletzt;
- e. die vereinbarten Benützungsregelungen (§ 8) verletzt;
- f. den Mietgegenstand vereinbarungswidrig (§ 9) einem Dritten überlässt oder, sich bei der Mieterin die rechtlichen, und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten i.S. des § 9 entscheidend ändert,
- g. die Mieterin oder ein Dritter die Eröffnung eines Konkurs- oder Ausgleichsverfahrens bzw. Vorverfahrens über das Vermögen der Mieterin beantragt und dieses eröffnet wird oder dessen Eröffnung mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird.

2. Weitergehende gesetzliche Bestimmungen, insbesondere § 1118 ABGB, bleiben von der Regelung des Abs. 1. unberührt.

3. Dem Verhalten der Mieterin ist auch das Verhalten ihrer Mitarbeiter und Dienstnehmer gleichzuhalten; ferner auch das Verhalten ihrer Lieferanten und Kunden, soferne die Mieterin deren Verhalten entweder veranlasst hat oder nicht sofort alle rechtlich

*und faktisch möglichen Maßnahmen ergriffen hat, um Abhilfe zu schaffen oder Wiederholungen zu vermeiden.*

*4. Wird das gegenständliche Mietverhältnis aus Verschulden der Mieterin vorzeitig beendet und stehen die Mietgegenständlichen Flächen der Mietgegenstand nach Auszug der Mieterin bis zum vertragsgemäßen Ende des Mietvertrages oder kürzer leer oder kann - trotz nachweislicher Bemühungen zur bestmöglichen Verwertung – nur billiger vermietet werden, so hat die Mieterin den dadurch entstandenen Schaden der Vermieterin zu ersetzen. Dieser Schaden umfasst bis zur Neumietung des Mietgegenstandes auch die auf den Mietgegenstand entfallenden Nebenkosten.“*

#### *§ 15 Rechtsnachfolge der Vermieterin*

*1. Die Vermieterin ist berechtigt, alle seine Rechte und Pflichten aus dem gegenständlichen Mietverhältnis auf einen Dritten zu übertragen, wobei der neue Vermieter an die Stelle des bisherigen tritt.*

*2. Im Fall einer Veräußerung der in der Präambel genannten Liegenschaft gehen sämtliche Rechte und Pflichten der Vermieterin aus dem Mietverhältnis auf den Erwerber der Liegenschaft über, welcher an die Stelle der bisherigen Vermieterin tritt.“*

Der monatliche Mietzins wurde in § 4 für alle vertragsgegenständlichen Flächen mit netto € 4.019,47 vereinbart zuzüglich der anteiligen Nebenkosten und der gesetzlichen Ust.

Am 28. Jänner 2011 erließ das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel einen Bescheid gemäß § 201 BAO. Hierin bemaßte das Finanzamt die Gebühr für diesen Mietvertrag gemäß § 33 TP 5 GebG in Höhe von € 10.689,17, brachte von diesem Betrag die seitens der M selbstberechneten Gebühr in Höhe von € 5.344,57 in Abzug und erhob desweiteren eine Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG in Höhe von € 267,23.

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

*„Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:*

*Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Zi. 3 BAO da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Feststellungen der Außenprüfung stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.*

*Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden.*

*Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.*

*Die Wiederaufnahme erfolgt wegen Hervorkommen neuer Tatsachen: die Dauer wurde ausgehend von einer bestimmten Dauer von 5 Jahren berechnet, laut Bestandvertrag § 3 2. wurde eine Option zur Verlängerung der Bestanddauer um weitere 5 Jahre vereinbart. Die Vergebühr erfolgte jedoch ohne Einbeziehung des Optionszeitraumes.*

*Vertragsverlängerungen durch Optionsausübung bedeuten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert und ist eine solche Bedingung nach § 26 GebG zu behandeln (z.B. Erk. v. 31.5.1995, ZI. 94/16/0237), sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt.*

*Berechnung:.....*

*Nachforderung € 5.344,60*

*Im Sinne des § 9 Abs.2 GebG kann das Finanzamt zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige eine Gebührenerhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben.*

*Bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung ist insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung dieses Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde sowie ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist.*

*In Ausübung des Ermessens - unter Berücksichtigung der Ermessenskriterien - wird eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 5 % der verkürzten Gebühr festgesetzt .“*

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.4.2011 wie das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

*„Vertragsverlängerungen durch Optionsausübung bedeuten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert und ist eine solche Bedingung nach § 26 GebG. zu behandeln (z.B. Erk. v. 31.5. 1995, ZI. 94/16/0237), sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt.*

*Laut § 3 2. des Mietvertrages muss die Ausübung der Option spätestens 9 Monate vor Ablauf der Mietvertragsdauer mittels eines rekommandierten Schreibens erfolgen. Abweichend von den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes sind gemäß 5 26 GebG*

*bedingte Leistungen als unbedingte zu behandeln. Für die Bewertung von Leistungen, somit für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer Rechtsgebühr, wird im § 26 die Unbeachtlichkeit einer Bedingung bestimmt.*

*Die Option wurde unter der Bedingung vereinbart, dass keine Ansprüche der Vermieterin gegenüber der Mieterin aus diesem Vertrag offen sind (v.a. Mietzinsrückstände). Diese Bedingung ist jedoch gem. § 26 GebG unbeachtlich.*

*Laut Vertrag können Vermieterin und Mieterin nach dem ABGB nur aus wichtigen Gründen kündigen. Dabei handelt es sich nur um bestimmte angeführte Gründe, es liegen keine umfassenden Kündigungsmöglichkeiten vor.*

*Dem Umstand, dass die Auflösung eines Mietvertrages wegen der in §§ 1117, 1118 ABGB normierten Gründen nicht ausgeschlossen wurde, kommt keine Gewichtung in der Frage der Bindung der Vertragsparteien auf bestimmte Zeit zu. "*

Mit Schriftsatz vom 17. Mai 2011 brachte die Bf einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz ein und führt darin aus:

*„Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge "die Behörde") setzt sich mit dem Vorbringen der Berufungswerberin in ihrer Berufung vom 01.03.2011 und mit den Regelungen des gegenständlichen Mietvertrages nur sehr selektiv und in keiner Weise umfassend auseinander. So zieht die Behörde bei ihrer rechtlichen Beurteilung nur einen Teil der hier wesentlichen Regelung des § 3 Absatz 2. des Mietvertrages heran und lässt aber den hier ebenfalls entscheidungswesentlichen letzten Satz dieser Regelung stillschweigend unbeachtet. Dieser letzte Satz lautet:*

*"Wird die Option berechtigterweise ausgeübt, verpflichtet sich die Vermieterin, einen Mietvertrag über die Optionszeit abzuschließen, dies zu den Konditionen dieses Mietvertrages und dem Mietzins in der dann gemäß diesem Vertrag aktuellen Höhe. "*

*Durch diese verkürzende Vorgangsweise unterstellt die Behörde der Regelung des § 3 Absatz 2 des gegenständlichen Mietvertrages und dem Willen der Vertragsparteien einen anderen Inhalt, als sich dieser bei vollständiger Berücksichtigung der vertraglichen Regelung eindeutig ergibt.*

*4. Die Mieterin kann daher bei korrekter Lesart der Regelung des § 3 Absatz 2. des Mietvertrages im konkreten Fall lediglich bei Vorliegen der vereinbarten Voraussetzungen (zeitgerechte Abgabe ihrer Erklärung, keine Ansprüche der Vermieterin aus dem Mietvertrag offen) den Abschluss eines weiteren Mietvertrages durch die Vermieterin verlangen. Kommt die Vermieterin einem berechtigten Verlangen auf Abschluss eines neuen Vertrages nicht nach, müsste die Mieterin auf Abschluss eines derartigen Vertrages und nicht auf Erfüllung des bestehenden Vertrages klagen. Darüber hinaus muss auch noch vor Abschluss des neuen Mietvertrages eine Willenseinigung zwischen den Vertragsparteien über das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen (v.a. dass keine offene Ansprüche der Vermieterin gegenüber der Mieterin bestehen) erzielt werden.*

*Zusammenfassend hat die Behörde, unter Außerachtlassung eines wesentlichen Teils dieser Regelung, der Regelung des § 3 Abs 2 des Mietvertrages daher fälschlicher*

Weise eine Bedeutung unterstellt, wie sie ihr nach dem Vertragstext und dem Willen der Vertragsparteien nicht zukommt. Die Behörde hat daher unrichtigerweise eine Option (= Gestaltungsrecht, wodurch einem Vertragspartner ermöglicht wird, ein inhaltlich vorausbestimmtes Vertragsverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen) angenommen, bei richtiger rechtlicher Beurteilung der vollständigen Regelung des § 3 Abs 2. des Mietvertrages hätte sie aber zum Ergebnis kommen müssen, dass im gegenständlichen Fall ein einseitig verpflichtender Vorvertrag vorliegt, der dem Mieter bei Vorliegen der vertraglichen Voraussetzungen lediglich den Anspruch auf Abschluss eines neuen Hauptvertrages einräumt.

In diesem Fall löst die Einräumung eines solchen Rechtes durch die Vermieterin noch keine Gebührenpflicht aus. Erst der Abschluss des Hauptvertrages löst in diesem Fall die Gebührenpflicht aus (vgl. Arnold Rechtsgebührenkommentar, 8. Aufl., g 15 Rz 11, Gaier Kommentar zum Gebührengesetz 1957, 5. Aufl., 5 15 Rz 70 sowie VwGH v. 3.11.1983, 82/15/0168).

Ähnlich verkürzt ist die Argumentation der Behörde im Zusammenhang mit den umfassenden Kündigungsmöglichkeiten der Vermieterin nach dem Mietvertrag.

.....

Die Behörde ist offenbar der unrichtigen Ansicht, der gegenständliche Vertrag könne lediglich aus den Gründen der §§ 1117 und 1118 ABGB aufgelöst werden. Dies ist vor dem Hintergrund der vertraglichen Regelungen aber unhaltbar.

Wie sich aus dem gesamten Vertragstext eindeutig ergibt, kann der Mietvertrag aufgrund von umfassend vereinbarten Auflösungs- und Kündigungsgründen auch vor Ablauf der Befristung beendet werden. Dafür stehen u.a. folgende Möglichkeiten offen:

- 9.1. Vorzeitige Auflösung des Mietvertrages aus den Gründen des § 1117 ABGB.
  - 9.2. Vorzeitige Auflösung des Mietvertrages aus den Gründen des § 1118 ABGB.
  - 9.3. Kündigung aus wichtigen Gründen, welche in § 13 Abs 1 und 2 des Bestandvertrages beispielhaft aufgezählt sind, wobei weitergehende gesetzliche Bestimmungen von dessen Absatz 1 unberührt bleiben.
  - 9.4. Daraus ergibt sich, dass der Vertrag von Seiten der Vermieterin auch aus sonstigen wichtigen Gründen, welche im Vertrag nicht ausdrücklich geregelt sind, gekündigt werden kann. Da weitergehende gesetzliche Gründe von der vertraglichen Regelung unberührt bleiben, sind dies vor allem auch alle wichtigen Gründe im Sinne des § 30 MRG.
  - 9.5. Weitergabe der Mietrechte an einen Dritten (§ 15 Abs 1 des Mietvertrages).
  - 9.6. Veräußerung der Liegenschaft (§ 15 Abs 2 des Mietvertrages) dabei wurde das Kündigungsrecht nach § 1120 ABGB nicht ausgeschlossen.
- .....

*Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Präsentationsrecht ist auch auf den konkreten Fall anwendbar. Beim vorliegenden Sachverhalt hat die Vermieterin die Möglichkeit, die Rechte und Pflichten jederzeit an eine neue Vermieterin zu übertragen (§ 15 Abs 1 des Mietvertrages) und dadurch das Bestandsverhältnis vor Ablauf der Grundmietzeit zu beenden. Der vorliegende Fall wäre somit analog der Judikatur zum gleichartigen Recht der Mieter zu beurteilen und die Vertragsdauer als unbestimmt anzunehmen.*

*Im konkreten Fall kann die Vermieterin weiters durch entsprechende Vermögenstransaktionen (Veräußerung der Liegenschaft) ohne Zutun der Mieterin den Vertrag jederzeit auflösen. Die Veräußerung der Liegenschaft in verschiedenen Ausformungen ist eine im Wirtschaftsleben gebräuchliche Gestaltung. Neben der Veräußerung an fremde Dritte ist auch die Veräußerung im Konzern ein gangbarer Weg den Bestandsvertrag zu beenden. Des weiteren kann auf die Finanzierungsmöglichkeit im Wege des so genannten „sale and lease back“, bei dem es auch zu Beginn der Transaktion zu einem Veräußerungsvorgang kommt, hingewiesen werden. Durch diverse im Wirtschaftsleben gebräuchlichen Transaktionen ist es der Vermieterin anheim gestellt, den Bestandsvertrag zu beenden. Weiters kommen Untermiet- oder Leasingvarianten, bei denen die Rechte und Pflichten aus dem gegenständlichen Bestandsvertrag auf einen Dritten - beispielsweise dem Hauptmieter oder dem Leasingnehmer - übertragen werden in Betracht, die das Mietverhältnis vor Ablauf der bestimmten bezeichneten Dauer beenden.*

*Mit einem dem vorliegenden Sachverhalt entsprechenden Fall hat sich der VwGH bereits mit Erkenntnis vom 27.1.2000 (GZ 99/16/0017) befasst, in dem er den gegenständlichen Pachtvertrag als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen ansah.*

*Des weiteren hat die Vermieterin im konkreten Fall zusätzlich noch die Möglichkeit, den Bestandsvertrag vor Ablauf der bestimmten Zeit aufzulösen, wenn sich die rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten bei der Mieterin entscheidend ändern (§13 Abs 1 lit f des Mietvertrages). Eine Veräußerung der Mehrheit der Gesellschaftsanteile an der Mieterin – die so eine Änderung der rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten darstellt - ist eine im Wirtschaftsleben jederzeit übliche Transaktion, mit deren Realisierung durchaus jederzeit gerechnet werden kann.*

*Die mietvertraglich vereinbarten Auflösungs- und Kündigungsklauseln sind somit ihrem Gewicht und ihrer Realisierungswahrscheinlichkeit nach umfassender Natur.*

*Die Mietentgelte für den „Verlängerungszeitraum“ sind somit im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundmietvertrages noch nicht Bestandteil der Gebührenbemessungsgrundlage.“*

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

Das Bundesfinanzgericht hat Einsicht genommen in den Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ErfNr. \*\*\*\*\*.

Im Akt befindet sich u.a. ein Schreiben der P mit dem der Mietvertrag in 2facher Ausfertigung an die M mit der Bitte um Vergebührung übersendet wird, wobei in diesem Schreiben ausdrücklich hervorgehoben wird, dass als Basis der Vergebührung die 5jährige Befristung gilt.

An Hand deines Stempels auf der ersten Seite des Mietvertrages lässt sich erkenne, dass die M am 12. November 2009 eine Gebühr für diesen Vertrag selbst berechnet hatte.

Anläßlich einer Überprüfung von Verträgen Ende 2010 beanstandete das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel jedoch die Vergebührung des gegenständlichen Mietvertrages, was zur Erlassung des beschwerdegegenständlichen Bescheides vom 28. Jänner 2011 führte.

### **Über die Beschwerde wird erwogen:**

§ 201 BAO lautet:

(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,
4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Das Finanzamt hat den gegenständlichen Bescheid auf die Vorschrift des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO gestützt und ausführlich dargestellt inwieweit eine Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt ist.

Dagegen wurden in der Beschwerde auch keine Einwände erhoben.

Gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG 1957 beträgt der Tarif der Gebühren für Bestandverträge (§§ 1090ff 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 1vH.

Im Sinne des § 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.

Gemäß § 15 Abs.1 Bewertungsgesetz 1955, (BewG 1955), ist der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, die Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung der Zinseszinsen. Daher ist von einem Zinssatz in der Höhe 5,5 v.H auszugehen. Der Gesamtwert darf das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht übersteigen.

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.

Gemäß § 17 Abs.5 GebG hebt die Vernichtung einer Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

Bei dem zu beurteilenden Rechtsgeschäft handelt es sich, unbestrittener Weise, um einen Mietvertrag iSd. § 33 TP 5 Abs.1 Z 1. Es handelt sich dabei um ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft bei welchem gemäß § 16 Abs.1 Z 1 lit.a GebG 1957 die Gebührenschuld mit Unterfertigung des Mietvertrages entstanden ist.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob

A) die im Mietvertrag enthaltene Verlängerungsoption zu Recht in den Wert gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG 1957 miteinbezogen worden ist

oder

B) es sich im gegenständlichen Fall auf Grund der im Vertrag vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten nicht überhaupt um einen auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Vertrag handelt.

Ad A)

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis VwGH 20.04.1967, 37/67 betont, dass in der Einräumung einer Option (=Gestaltungsrecht, wodurch einem Partner ermöglicht wird, ein inhaltlich vorausbestimmtes Vertragsverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen) ein unter einer aufschiebenden Bedingung (Potestativbedingung) stehendes Rechtsgeschäft zu verstehen ist.

In den Erkenntnissen vom 01.09.1994, 93/16/0159 und vom 31.05.1995, 94/16/0237 hat der VwGH ausdrücklich klargestellt, dass das Wesen der Option auch für die Verlängerungsoption gilt.

In seinem Erkenntnis vom 31.5.1995, ZI. 94/16/0237 (auf das das FA die Ausführungen der Berufungsvorentscheidung stützt) hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 19. Jänner 1994, ZI. 93/16/0159 ausgeführt, „dass unter einer Option ein vertraglich eingeräumtes Gestaltungsrecht zu verstehen ist, das einer Partei, dem Optionsberechtigten, das Recht einräumt, durch einseitige Erklärung ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen (vgl. z.B. Koziol-Welser, Grundriss I9, 118). Dies hat nicht nur für die Begründung eines Vertragsverhältnisses, sondern in gleicher Weise auch für die Verlängerung eines ursprünglich zeitlich befristeten Vertrages zu gelten. Es spricht nämlich nichts dagegen, einer der Vertragsparteien das einseitig ausübbare Gestaltungsrecht zur Vertragsverlängerung einzuräumen. Einer "neuerlichen Willenseinigung" beider Vertragsparteien betreffend die Vertragsverlängerung bedarf es im Optionsfall nicht und bewirkt eine optionsweise herbeigeführte Vertragsverlängerung auch nicht den Abschluß eines neuerlichen Vertrages, sondern eben nur die Verlängerung der ursprünglich befristeten Vertragsdauer. Zu Fällen von Vertragsverlängerungen durch Optionsausübung hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, daß dies im Ergebnis nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung bedeutet, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert und daß eine solche Bedingung nach § 26 GebG zu behandeln ist (vgl. dazu die hg. Erkenntnisse vom 26. März 1952, ZI. 1454/49, Slg. N.F. 559/F; 2. Mai 1956, ZI. 1175/54; 18. Dezember 1961, ZI. 867/61 und 20. April 1967, ZI. 37/67), sodaß die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfaßten Verlängerungszeiten entfällt (in diesem Sinn auch Warnung-Dorazil, Die Stempel- und Rechtsgebühren4, 280 letzter Absatz).“

Wenn nun die Bf meint, im gegenständlichen Fall läge kein Optionsrecht der Mieterin vor, sondern es könne die Mieterin bestenfalls den Abschluss eines neuen Vertrages begehren, so ist sie damit im Unrecht. Die Mieterin ist unter Einhaltung einer bestimmten Frist und unter der gemäß § 26 GebG unbeachtlichen Bedingung - dass sie ihren Zahlungen ordnungsgemäß nachgekommen ist – berechtigt, das Mietverhältnis um weitere 5 Jahre zu verlängern. Die Mieterin kann alleine - ohne dass es einer neuerlichen Willenseinigung der Vertragspartner bedarf - die Verlängerung des bestehenden Mietvertrages in Gang setzen. Punkt 3.2. (Verlängerungsoption) beinhaltet lediglich eine Zusatzverpflichtung der Vermieterin im Fall der Optionsausübung auch einen Mietvertrag über die Optionszeit abzuschließen, was aber in keiner Weise eine neuerliche Willenseinigung voraussetzt.

Wenn die Bf in ihrer Stellungnahme vom 30.4.2018 zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes, mit dem ihr die obige Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zur Kenntnis gebracht wurde, ausführt, es sei unrichtig dass es keiner neuerlichen Willenseinigung bedürfe, dies sei vertraglich ausdrücklich vereinbart und jede andere

Auslegung widerspräche dem diesbezüglichen eindeutigen Vertragstext, so kann ihr diesbezüglich nicht gefolgt werden.

§ 3 Absatz 2. des Mietvertrages spricht expressis verbis wiederholt von Option und übertitelt den nachfolgenden Passus mit „Der Mieterin wird folgende Verlängerungsoption eingeräumt:“

Im Weiteren ist die Rede von: „Die Mieterin ist berechtigt ..... um weitere 5 Jahre zu verlängern. Die Ausübung dieser Option muss spätestens 9 Monate vor Ablauf der Mietvertragsdauer ..... erfolgen.

Erst im Fall der Optionsausübung tritt die ausdrückliche und einseitige Verpflichtung der Vermieterin zum Abschluss eines Mietvertrages zu den bestehenden Konditionen hinzu (die entsprechende Formulierung im Vertrag lautet: „*Wird die Option berechtigterweise ausgeübt, verpflichtet sich die Vermieterin, einen Mietvertrag über die Optionszeit abzuschließen, dies zu den Konditionen dieses Mietvertrages und dem Mietzins in der dann gemäß diesem Vertrag aktuellen Höhe.*“)

Im gegenständlichen Fall haben die Vertragsparteien eindeutig eine Option auf Vertragsverlängerung der Mieterin vereinbart.

Damit ist das Finanzamt - vorbehaltlich der folgenden Prüfung - zu Recht von einem Bestandvertragsverhältnis auf 10 Jahre ausgegangen.

Ad B)

Zu prüfen bleibt weiters, ob die Vertragsparteien so umfassende Auflösung- und Kündigungsrechte vereinbart haben, dass trotz der Befristung des Mietvertrages von einem Bestandverhältnis auf unbestimmte Zeit auszugehen ist.

Nach der ständigen 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 nicht im Wege steht.

Was eine Beschränkung der Kündigtmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (vgl zB das Erkenntnis vom 17. September 1990, ZI 90/15/0034, vom 27. Jänner 2000, ZI. 99/16/0017).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht die von den Parteien gewählte Bezeichnung des Vertrages (etwa als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen), sondern der gesamte Vertragsinhalt maßgeblich (VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149).

Im Beschwerdefall ergeben sich sämtliche im Vertrag in § 13 aufgeführten Kündigungsgründe aus der Verletzung von Vertragspflichten sowie insbesonders aus § 1118 ABGB (erheblich nachteiliger Gebrauch, Vernachlässigung der Mietzahlungen,...).

Alle setzen ein schuldhaftes Verhalten des anderen Vertragspartners voraus, womit die Kündigungsrechte der Bf. nicht nach Belieben ausgeübt werden können und vielmehr jeglichem Einfluss der Bf. entzogen sind. Es liegen auch keine Anhaltspunkte für die Wahrscheinlichkeit eines solchen Fehlverhaltens vor.

Ähnlich verhält es sich mit der Vereinbarung in § 9 2. des Vertrages wonach die Vermieterin zur Auflösung des Vertragsverhältnisses berechtigt ist, wenn sich die rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten in der Mieterin entscheidend ändern.

Auch hier ist nur ein entsprechendes Verhalten der Mieterin Voraussetzung für eine mögliche Auflösung des Vertrages. Diese auf einzelne Fälle beschränkten Kündigungsgründe sind insgesamt betrachtet nicht derart umfassender Natur, sodass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Pachtvertrages äußerst gering ist und sie sind nicht so bedeutend, dass sie den erklärten Willen der Parteien, sich auf eine bestimmte Dauer zu binden, entgegenstehen. (vgl auch BFG vom 20.02.2017, RV/7100225/2012 und BFG vom 19.12.2017, RV/7101160/2017).

Wenn die Bf in ihrem Vorlageantrag vermeint, dass § 15 Abs 1 und 2 des Vertrages weitere Kündigungsmöglichkeiten aufzeigen, so ist sie auch damit im Unrecht.

§ 15 des Vertrages regelt die Rechtsnachfolge der Vermieterin. Punkt 1. berechtigt die Vermieterin alle Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis auf einen 3. zu übertragen und legt fest, dass dann der neue Vermieter an die Stelle des bisherigen tritt. Punkt 2. sichert für den Fall der Veräußerung, dass der Erwerber der Liegenschaft an die Stelle der bisherigen Vermieterin tritt.

Der Verwaltungsgerichtshof stellt in seinem Beschluss vom 29.06.2017, Ro 2015/16/0032 klar:

„Ein Weitergaberecht liegt vor, wenn eine Vertragspartei (etwa schon im Bestandvertrag) von vornherein zustimmt und der anderen Vertragspartei das Recht einräumt, durch bloße Erklärung alle Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis auf einen Dritten mit der Wirkung zu übertragen, dass dieser an ihrer Stelle in den Vertrag eintritt, ohne dass es einer (weiteren) Erklärung der verbleibenden Vertragspartei bedarf (vgl. das Erkenntnis vom 9. September 2015, Ro 2014/16/0072, mit Verweis auf Judikatur des OGH).“

Die gebührenrechtliche Beurteilung eines solchen Weitergaberechts hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9. September 2015, Ro 2014/16/0072, geklärt. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis klar zum Ausdruck gebracht, dass ein Parteiwechsel infolge der Ausübung eines vertraglich eingeräumten Weitergaberechts keine Vertragsauflösung bewirkt und daher nicht zu einer Ungewissheit hinsichtlich der Dauer des Bestandverhältnisses führt, die die Annahme eines auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Vertrags rechtfertigen würde.

Auch im Beschwerdefall ist klargestellt, dass in beiden Fällen des § 15 (also selbst im Fall einer Rechtsnachfolge der Vermieterin) das vereinbarte Mietrecht für die Mieterin erhalten bleibt und lediglich ein Wechsel in der Person der Vermieterin erfolgt.

Einer (weiteren) Erklärung der verbleibenden Vertragspartei bedarf es hier nicht, um das Bestandverhältnis aufrecht zu erhalten.

Erst kürzlich hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 26. April 2018, Ra 2018/16/0040-3 die Ansicht des Bundesfinanzgerichtes bestätigt, dass auf Einzelfälle beschränkte Kündigungsgründe nicht umfassender Natur seien, weshalb die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages äußerst gering sei.

Wenn die Bf in ihrer Stellungnahme noch ausführt, es könne von einer Beschränkung keine Rede sein, sondern es werden alle wichtigen Gründe als mögliche Auflösungs- und Kündigungsgründe vereinbart, so ist die Wahrscheinlichkeit einer Realisierung aus einem derartigen Grund mehr als gering.

Insgesamt ist daher der Rechtsansicht des Finanzamtes zu folgen wonach im Beschwerdefall ein Bestandverhältnis von bestimmter Dauer (10 Jahre) vorliegt.

Die Beschwerde war damit als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer 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.

Auf die oa. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird verwiesen. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Mai 2018