

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber (Berichterstatlerin) und die weiteren Senatsmitglieder Richterin Mag.Dr. Birgitt Koran gemäß § 12 Abs. 5 BFGG, Frau KR Elfriede Fischer und Herrn Christian Sambs in der Beschwerdesache der ****Bf.+ADRESSE****, vertreten durch Engin Deniz Reimitz Hafner Rechtsanwälte KG, Marc-Aurel-Strasse 6, 1010 Wien, gegen den Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 29.08.2016 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel, Erfassungsnummer ****x1****, Abgabekontonummer ****x2****, betreffend Rechtsgebühren (Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG) in der Sitzung am 23. September 2019 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

Strittig ist,

- ob es beim streitgegenständlichen Mietvertrag durch den vertraglich vereinbarten zehnjährigen Kündigungsverzicht der Mieterin und der gleichfalls vertraglich vereinbarten Beschränkung der Kündigungsgründe der Vermieterin auf einige wenige des § 30 Abs. 2 MRG, aus gebührenrechtlicher Sicht zu einem auf bestimmte sowie unbestimmte Zeit abgeschlossenen Vertrag gekommen ist, sowie
- ob die vertraglich vereinbarte Übernahme der Kosten der Thermenwartung, des Ausmalens, der Erneuerung und Erhaltung von Warmwasser- und Heizgeräten udgl. sowie der Kosten der Installation eines Wasserzählers durch die Mieterin in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG miteinzubeziehen ist.

1. Verfahrensgang

1.1. Ausgangssituation

Bestandvertrag: Die Bf als Bestandgeberin schloss mit der ****MIETERIN****, als Bestandnehmerin am 06.10.2014 einen Bestandvertrag über die Geschäftstraummiete des im Vertrag genannten 126 m² großen Bestandobjektes in Wien zur Verwendung als Büro und Seminarräume. Das Mietverhältnis beginnt am 1.10.2014 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Monatsletzten gekündigt werden, wobei der Vermieter nur aus den gesetzlichen Kündigungsgründen des § 30 Abs. 2 MRG kündigen kann. Der Mieter verzichtet auf eine Kündigung dieses Mietverhältnisses mit Wirkung vor dem 30.9.2023 (10 Jahre).

Selbstberechnung durch die Immobilienverwaltungsgesellschaft: Die die Bf. betreuende Immobilienverwaltung ****NAME**** berechnete für die Bf. als Vermieterin die Bestandvertragsgebühr in Höhe von 501,63 Euro selbst und führte diese unter der Übertragungssteuernummer ****x3**** an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel ab. Für die Gebührenberechnung wurde die unbestimmte Dauer herangezogen, die monatliche Bemessungsgrundlage von 1.393,42 Euro ergab sich dabei aus dem Mietzins (1008,16 Euro), den Betriebskosten inkl. laufenden öffentlichen Abgaben (152,19 Euro) und der anfallenden Umsatzsteuer und Buchungsgebühr (zusammen 233,07 Euro).

1.2. Außenprüfung gemäß § 147 BAO

Im Zuge einer bei der Immobilienverwaltungsgesellschaft gemäß § 147 BAO durchgeführten Außenprüfung („Gebühren“) für den Zeitraum 01.01.2012-31.12.2015 traf das Prüfungsorgan des Finanzamtes zur selbstberechneten Bestandvertragsgebühr der Bf. im Bericht vom 22.08.2016 folgende Feststellungen:

1.2.1. Zur Bemessungsgrundlage

Gemäß Vertragspunkt 4.5. habe sich die Mieterin verpflichtet, für die gemieteten Geschäftsräume auf eigene Kosten einen Wasserzähler installieren zu lassen sowie die durch diese gesonderte Zählung ermittelten Wasser- und Abwassergebühren zu tragen. Bei der Berechnung der Gebühr seien die Kosten für die Malerei, für die Erneuerung von div. Warmwasser-, Heizgeräten udgl. sowie für die Installation eines eigenen Wasserzählers und die Kosten für die Thermenwartung – zu deren Übernahme sich die Mieterin gem. Punkt 4 des Vertrages verpflichtet habe - nicht miteinbezogen worden. Die Kosten für die Thermenwartung seien mit 150,00 Euro jährlich bekanntgegeben und die Kosten fürs Ausmalen - wie in den sonstigen im Prüfungszeitraum selbstberechneten Verträgen - mit 25,00 Euro/m² Wohnfläche angesetzt worden. Die übrigen, nicht bewerteten Kosten seien gem. § 184 BAO zu schätzen und mit 2.000,00 Euro anzusetzen. Hierin enthalten seien die Kosten für die Erneuerung von Warmwasser- und Heizgeräten udgl., sowie die Kosten für die Installation eines Wasserzählers.

1.2.2. Zur Dauer

Neben einem zehnjährigen Kündigungsverzicht durch die Mieterin sei vereinbart worden, dass die Vermieterin nur aus den im § 30 Abs. 2 MRG genannten gesetzlichen Kündigungsgründe berechtigt sei, den Vertrag vorzeitig aufzulösen. Es sei jedoch so, dass § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG sich auf Wohnungen bezögen und im vorliegenden Fall nicht in Betracht kämen. Ebenso würden die Ziffern 2, 4, 9, 10, 11, 12, 14 und 15 auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes von vornherein ausscheiden. Damit berechtigten bei weitem nicht alle in Betracht kommenden Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG zur vorzeitigen Auflösung. Es verblieben somit lediglich einige wenige Gründe, die den Vermieter zur Kündigung berechtigten, welche alle ein Fehlverhalten des Mieters voraussetzten, sodass eine Kündigungsmöglichkeit durch den Vermieter keinesfalls uneingeschränkt gegeben sei. Die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe wären daher nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Vertrages gegeben sei. Aus gebührenrechtlicher Sicht liege somit ein auf die bestimmte Dauer von 10 Jahren sowie ein auf unbestimmte Zeit (Vervielfachungsfaktor 3) abgeschlossener Vertrag vor und sei die monatliche Bemessungsgrundlage sohin mit dem 156-fachen zu vervielfachen (13 Jahre).

1.2.3. Zur Gebührenberechnung

Aufgrund dieser Feststellungen, sei die Gebühr wie folgt zu berechnen und entstehe eine Nachforderung in Höhe von 1.749,41 Euro:

Miete		€ 1.008,16	
Betriebskosten		€ 152,19	
USt/Buchungsgebühr		€ 233,07	
	Summe:	€ 1.393,42	monatlich
Kapitalisierte Leistungen: € 1.393,42 x 12 x 13 = € 217.373,52			
Thermenwartung jährlich (€ 125,00+USt =150x13=)		€ 1.950,00	
Malerei (126 qm, inkl. USt)		€ 3.780,00	einmalig
sonstige Kosten gem. Pkt. § 4 geschätzt		€ 2.000,00	einmalig
Bemessungsgrundlage: € 225.103,52			
§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG x 1%=		€ 2.251,04	
selbstberechnet		€ 501,63	
Nachforderung		€ 1.749,41	

1.3. Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 29.08.2016

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO setzte das Finanzamt die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von insgesamt 2.251,04 Euro fest, wodurch sich gegenüber der Selbstberechnung eine Nachzahlung in Höhe von 1749,41 Euro ergab und zog die Bf., die Bestandgeberin, als Gesamtschuldnerin heran. Zur Begründung wurde im Wesentlichen auf die Feststellungen und Ausführungen der Außenprüfung verwiesen.

1.4. Beschwerde

Fristgerecht wurde dagegen Beschwerde vom 23.09.2016 erhoben. Eingewendet wurde:

1.4.1. Zur Dauer (Befristung)

Die Bf. brachte vor, dass von einer Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne, im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle dann nicht mehr gesprochen werden könne, wenn im Vertrag alle Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG angeführt seien und verwies dazu auf das Erkenntnis des VwGH 16.10.1989, 88/15/0040. Die Erkenntnisse des BFG 14.7.2015, RV/7101783/2012, BFG 29.1.2015, RV/7100701/2015 und 11.2.2016, RV/5100710/2015 widersprächen diametral der bisherigen Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes. Abgesehen davon sei § 30 Abs. 2 MRG in 11 von 16 Ziffern grundsätzlich auch auf Geschäftsraummieten anwendbar. So könnten Geschäftsraummietverträge aus den in § 30 Abs. 2 ZZ 1, 2, 3, 4 (auch der Kündigungsgrund der Z 4 betreffend die gänzliche bzw. teilweise Weitergabe des Mietgegenstandes gegen überhöhtes Entgelt könne natürlich auch bei Geschäftsraummieten geltend gemacht werden, was eben daran läge, dass § 30 Abs. 2 MRG keine taxative Aufzählung der Kündigungsgründe enthalte), 7, 9, 11, 12, 13, 14 und 15 MRG geregelten Kündigungsgründen aufgekündigt bzw. hier einseitig vom Vermieter aufgelöst werden. Bereits aufgrund dieses Befundes könne die vom BFG verschiedentlich geäußerte Rechtsmeinung, dass es „bezogen auf den Fall zu bedenken (sei), dass die Bestimmungen des MRG primär auf Wohnraummiete abstellen“ (würden; vgl. beispielsweise BFG 11.02.2016, RV/5100710/2015) eigentlich nur verwundern.

Unerfindlich sei auch, warum die belangte Behörde in ihren Berichten eigens betont, dass die dem Vermieter verbleibenden Kündigungsgründe „ein Fehlverhalten des Mieters voraussetzen“ würden. Da es sich bei einer Kündigung des Vermieters gemäß § 30 MRG um eine solche aus wichtigem Grund, also nach der Dogmatik der Beendigung von Dauerschuldverhältnissen um eine sogenannte außerordentliche Kündigung handle, entspreche es geradezu dem Paradefall, dass eine außerordentliche Kündigung vom Fehlverhalten des Vertragspartners anhänge. Gerade umgekehrt würden sich die zusätzlichen Kündigungsgründe wie z.B. jene des § 30 Abs. 2 ZZ 4, 7, 9, 14 oder 15 MRG sogar als wesentliche Erweiterungen eines nach dem ABGB gar nicht bestehenden Kündigungsrechtes des Vermieters erweisen. Es sei dem ABGB keine Norm zu entnehmen, die den Vermieter allein deshalb, weil der Mieter das Mietobjekt nicht regelmäßig benütze, berechtige, das Mietverhältnis einseitig aufzukündigen. Im

Übrigen stünden der Bf. als Vermieterin neben allen in § 30 Abs. 2 MRG genannten Kündigungsgründen natürlich auch jene Auflösungsgründe des § 1113 ABGB zu Gebote. Im gegenständlichen Fall liege daher gebührenrechtlich sehr wohl ein Mietvertrag auf unbestimmte Dauer vor. Die Rechtsprechung des BFG führe diesbezüglich zu keinem gegenteiligen Ergebnis.

1.4.2. Wartungs- und Erhaltungspflichten gemäß § 8 Abs. 1 MRG, Vertragspunkt 4.1. und 2.:

Die Bf. bestritt weiters die Aufnahme von Kosten der Thermenwartung, des Ausmalens und der Erneuerung von Warmwasser-/Heizgeräten in die Bemessungsgrundlage dem Grunde und der Höhe nach. Vertragsbestimmungen, die dem Gesetzestext des zwingenden § 8 Abs. 1 MRG entsprächen und in diesem Umfang Wartungs- und Instandhaltungspflichten des Mieters vorsehen würden, würden dem Mieter keine über das gesetzliche Ausmaß hinausgehenden Verpflichtungen aufbürden. Die Leistungspflicht könne nicht als Entgelt für die Überlassung des Mietgegenstandes verstanden werden. Sie gelte eben auch ohne Erwähnung im Mietvertrag im Vollenwendungsbereich des MRG für alle Bestandnehmer automatisch. Gleiches gelte für die Verpflichtung des Mieters zur Wartung der Gaskombitherme.

1.4.3. Installation eines Wasserzählers, Mietvertragspunkt 4.5

Die Bf. bestritt auch die Aufnahme der Kosten der Installation eines Wasserzählers in die Bemessungsgrundlage dem Grunde und der Höhe nach. Auch bei den Kosten für den Einbau eines Wasserzählers handle es sich nicht um ein Entgelt für die Zurverfügungstellung des Mietgegenstandes, sondern um genau das Gegenteil. Mit der besagten Vertragsbestimmung werde bezweckt, dass über entsprechendes Verlangen der Bestandgeberin die Bestandnehmerin verpflichtet sei, dafür zu sorgen, dass sie für die Wasserversorgung einen eigenen Bezugsvertrag mit den Versorgungsträgern abschließe und dann die Wassergebühren im direkten Vertragsverhältnis zu den Versorgungsträgern zu entrichten habe. Die Voraussetzung dafür sei die Installation eines Wasserzählers. Entgegen der Sichtweise der belangten Behörde liege daher keine bedingte Leistung iSd § 26 GebG vor, die zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Bewertung der Bestandsvertragsgebühr führe, sondern vielmehr eine bedingte Vereinbarung über die nachträgliche Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Bestandsvertragsgebühr vor. Diesbezüglich wäre daher allenfalls die Vertragsgebühr zu reduzieren.

1.5. Beschwerdeentscheidung vom 29.11.2016

Das Finanzamt wies die Beschwerde als unbegründet ab. Die Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle sei eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss. Sohin würden § 30 Abs. 2 Z 5, 6, 8 und 16 MRG im vorliegenden Fall nicht in Betracht kommen, da sie sich auf Wohnungen bezögen. Die Z 1, 2, 3 und 7 seien auf ein Fehlverhalten des Mieters abgestellt. Ist die Geltendmachung des Kündigungsgrundes

von einem schuldhaften Verhalten des anderen Vertragspartners abhängig, könne keine Rede davon sein, dass die Möglichkeit einer vorzeitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses gewährleistet sei. Daraus folge, dass die Vermieterin kein schrankenloses Kündigungsrecht habe. Für eine längerfristige Bindung spreche auch die Tatsache, dass die Mieterin auf ihr Kündigungsrecht bis zum 30.9.2024 verzichtet habe.

Zwischen der Gebrauchsüberlassung und den Kosten des Ausmalens der Wohnung nach Beendigung des Mietverhältnisses, sowie den Kosten der Thermen-Wartung sei ein wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben, denn durch eine funktionierende Therme werde ein besserer Gebrauch des Bestandsobjektes erreicht. Überdies diene die Heizung auch der Erhaltung der Bestandsache. Durch die Installation des Wasserzählers sei eine genaue Abrechnung der Kosten erst möglich.

1.6. Vorlageantrag und Antrag auf Entscheidung durch den Senat

Die Bf. wiederholte im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen und stellte den Antrag auf Entscheidung durch den Senat.

Weiters stellte die Bf. den Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO.

2. Beweiserhebung und Sachverhalt

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben,

- durch Einsicht in die elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes des Finanzamtes,
- durch Internetrecherche ****INTERNETRECHERCHE****
- durch Einsicht in das Bundesgesetz über die ****Bf.**** sowie in die Erläuterungen des Agrarrechtsänderungsgesetzes 2013.
- durch Einsicht in das Grundbuch der Bf. zu ****x4****
- durch Einsicht in den Straßenzug „****STRASSE****“ und die Fassade der Liegenschaft in Streetview, <https://maps.google.at>, electronic document 12.08.2019, aufgenommen im August 2017

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

Am 6.10.2014 wurde zwischen der Bf. als Vermieterin und der ****MIETERIN**** als Mieterin ein Mietvertrag über den Mietgegenstand ****ADRESSE**** beginnend mit 1.10.2014 geschlossen. Das Mietobjekt hat eine Nutzfläche von 126 m² und vereinbart wurde dessen Nutzung als Büro- und Seminarräumlichkeit.

Bei der Bf. handelt es sich um eine Körperschaft öffentlichen Rechtes welche neben einer Warenbörse diverse Dienstleistungen mit landwirtschaftlichem Bezug anbietet. Zu ihren Aufgaben zählen neben der Preisnotierung für Getreide, der Festlegung und Definition von Handelsusancen auch die Bereitstellung von Sachverständigen und Sachverständigenkommissionen zur Expertise oder Beweissicherung. Weiters stellt sie ein

Schiedsgericht und betreibt die ****ANSTALT****. Die Bf. ist seit 1933 als Eigentümerin der gut erhaltenen Liegenschaft **ADRESSE** eingetragen.

Die ****MIETERIN**** betreibt *****ADRESSE***** ein Ferienhaus im ländlichen Bereich mit dem hauptsächlichen Ziel, Kinder und Jugendlichen den Aufenthalt und die damit verbundenen Erfahrungen in freier Natur zu ermöglichen. Auch wird das Ferienhaus für Firmenmeetings, Klausuren, Events, Seminare und Workshops bereitgestellt. Mit dem streitgegenständlichen Mietvertrag wurde eine Zweigstelle zur Abhaltung von Seminaren in Wien errichtet. Die Gesellschaftergeschäftsführerin ****GESCHÄFTSFÜHRERIN**** ist weiters die vertretungsberechtigte Obfrau des Vereins **VEREIN**, welcher über 20 zum Großteil bilinguale Kindergärten in Wien betreibt.

Im streitgegenständlichen Mietvertrag wurde in Punkt 1.2. darauf hingewiesen, dass die Mieterin auf eigene Kosten Investitionen in das Bestandsobjekt wird tätigen müssen, um den von ihr verfolgten Geschäftszweck verwirklichen zu können. Diese Tatsache sei bei der Vereinbarung der Höhe des Hauptmietzinses schon entsprechend mindernd berücksichtigt worden. Weiters wurde in Punkt 1.5. vereinbart: *„Der Vermieter übernimmt keine Haftung für die tatsächliche oder rechtliche Tauglichkeit des Mietobjektes zu dem vom Mieter beabsichtigten Verwendungszweck. Insbesondere da das Mietobjekt baurechtlich als Wohnung gewidmet ist. Der Mieter beabsichtigt, auf seine Kosten und Gefahr, den Mietgegenstand als Seminar und Büroräumlichkeiten samt notwendiger Sozial- und Lagerräume zu nutzen. In diesem Zusammenhang hat der Mieter die von ihm allfällig geplanten Umbauarbeiten dem Vermieter durch Vorlage von Bauplänen und Entwürfen zur Kenntnis zu bringen und dürfen diese Arbeiten nur dann durchgeführt werden, wenn der Vermieter diesen ausdrücklich zustimmt. Der Vermieter verpflichtet sich, diese Zustimmung bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 9 MRG zu erteilen und sämtliche für das Erlangen der notwendigen verwaltungsbehördlichen Bewilligungen notwendigen Unterschriften zu leisten und Erklärungen abzugeben; dies jedoch nicht auf seine Kosten.“*

In Punkt 2.1 wurde festgehalten, dass das Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird und dieses von jeder Partei schriftlich unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten zum Letzten eines Kalendermonates aufgekündigt werden kann. Die Kündigung durch die Vermieterin kann (neben den Gründen des § 1118 ABGB) nur aus Gründen des § 30 Abs. 2 MRG erfolgen. Die Mieterin verzichtet (neben den Gründen des § 1117 ABGB) für die Dauer von 10 Jahren ab dem Übergabetag auf die Kündigung des Vertrages.

Weiters wurden - unter Bezugnahme auf § 30 Abs. 2 Z 13 MRG - explizit die folgenden Kündigungsgründe aus wichtigem Grund vereinbart:

- Verstoß gegen die Hausordnung oder andere Vereinbarungen dieses Vertrages
- Sollte über das Vermögen des Mieters das Konkurs-, und/oder Ausgleichsverfahren eingeleitet werden, ist der Vermieter berechtigt, das Mietverhältnis sofort aufzukündigen.

In diesem Fall hat der Mieter zum Kündigungstermin das Bestandsobjekt geräumt von seinen Fahrnissen an den Vermieter zurückzustellen.

- Die Verwendung des Mietgegenstandes zu anderen als zu den unter § 1, Abs.2 vereinbarten Zwecken.

In Punkt 4 des Vertrages ging die Bestandnehmerin unter anderem die folgenden relevanten Verpflichtungen ein:

- 4.1: Analog zu § 8 MRG „den Mietgegenstand und die für den Mietgegenstand bestimmten Einrichtungen, Installationen und Geräte wie im Besonderen die Elektroleitungs-, Gasleitungs-, Wasserleitungs-, Beheizungs- und sanitären Anlagen sowie Gas-, und Elektrogeräte und Öfen [...] auf seine [ihre] Kosten unter einverständlichem Ausschluss der Bestimmungen der §§ 1096 f (1036 f) ABGB in gutem und brauchbarem Zustand zu erhalten und zu warten (insbesondere auch die Erneuerung von Warmwasser-/ Heizgeräten udgl)“.

- 4.5: „Über Verlangen des Vermieters für die gemieteten Geschäftsräume auf eigene Kosten einen Wasserzähler installieren zu lassen und instand zu halten und die durch diese abgesonderte Zählung ermittelten Wasser- und Abwassergebühren zu tragen“. Dies solle auch dann sinngemäß gelten, wenn bei Mietvertragsabschluss bereits ein eigener Wasserzähler für den Mietgegenstand vorhanden sei.“

Ferner verpflichtete sich die Mieterin in Punkt 5., das Bestandsobjekt „komplett gereinigt und von einer konzessionierten Fachfirma neu weiß ausgemalt zurückzustellen“.

Aus der gleichfalls am 6.10.2014 unterfertigten Inventarliste, auf welche im Mietvertrag Bezug genommen wird, ergibt sich die weitere Verpflichtung der Bestandnehmerin, auf ihre Kosten eine jährliche Wartung der Vaillant Gaskombitherme gemäß den Herstellerempfehlungen durchführen zu lassen. Die diesbezüglich zu erwartenden Kosten wurden mit 125,00 Euro exkl. USt je Gerät und Wartung angegeben.

Aus der Einsicht in den Straßenzug „****STRASSE****“ und der Fassade der Liegenschaft ***LIEGENSCHAFT*** (Streetview, <https://maps.google.at>, electronic document 12.08.2019, aufgenommen im August 2017) ergibt sich der äußerlich gute Erhaltungszustand der Liegenschaft.

3. Über die Beschwerde wurde erwogen

3.1. Gesetzliche Grundlagen

§ 33 TP 5 GebG, übertitelt mit „Bestandverträge“ lautet auszugsweise :

(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.*

2. Für Fälle, in denen die vom Bestandnehmer zu erbringenden Nebenleistungen in der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde der Höhe nach nicht festgehalten sind, können weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen für Gruppen von Bestandobjekten Durchschnittssätze aufgestellt werden; diese sind auf Grund von Erfahrungen über die Höhe der bei der jeweiligen Gruppe von Bestandobjekten üblicherweise anfallenden Kosten festzusetzen.

4. Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftstreuhänder sowie Immobilienmakler und Immobilienverwalter im Sinne der Bestimmungen der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194, in der jeweils geltenden Fassung, (Parteienvertreter) und gemeinnützige Bauvereinigungen im Sinne der Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes 1979, BGBl. 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.

....“

§ 15 Abs. 1 GebG lautet: „*Rechtsgeschäfte sind nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, daß in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.*“

§ 17 GebG lautet auszugsweise :

„(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 Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt “

§ 26 GebG lautet: *„Für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände gelten, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, daß bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und daß bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist. (BGBl. Nr. 7/1951, Art. I Z 7; BGBl. Nr. 116/1957, Z 2; BGBl. Nr. 148/1955, § 86 Abs. 2 und 3.)“*

§ 184 Abs. 1 BAO lautet: *„Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.“*

§ 1096 Abs. 1 ABGB, übertitelt mit Wechselseitige Rechte: 1) In Hinsicht auf Ueberlassung; Erhaltung; Benützung lautet:

„ Vermieter und Verpächter sind verpflichtet, das Bestandstück auf eigene Kosten in brauchbarem Stande zu übergeben und zu erhalten und die Bestandinhaber in dem bedungenen Gebrauche oder Genusse nicht zu stören. Ist das Bestandstück bei der Übergabe derart mangelhaft oder wird es während der Bestandszeit ohne Schuld des Bestandnehmers derart mangelhaft, daß es zu dem bedungenen Gebrauche nicht taugt, so ist der Bestandnehmer für die Dauer und in dem Maße der Unbrauchbarkeit von der Entrichtung des Zinses befreit. Auf diese Befreiung kann bei der Miete unbeweglicher Sachen im voraus nicht verzichtet werden .“

§ 8 Abs. 1 MRG übertitelt mit Umfang des Benützungsrechts, lautet auszugsweise

„(1) Der Hauptmieter hat den Mietgegenstand und die für den Mietgegenstand bestimmten Einrichtungen, wie im besonderen die Lichtleitungs-, Gasleitungs-, Wasserleitungs-, Beheizungs- (einschließlich von zentralen Wärmeversorgungsanlagen) und sanitären Anlagen so zu warten und, so instand zu halten, daß dem Vermieter und den anderen Mietern des Hauses kein Nachteil erwächst.“

3.2. Rechtlich folgt daraus:

Dass es sich im vorliegenden Fall um einen Bestandvertrag iSd §§ 1090 ff ABGB handelt, der nach § 33 TP 5 GebG der Gebühr unterliegt, wird nicht bestritten.

3.2.1. Einbeziehung div. Kosten in die Bemessungsgrundlage

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).

Wert des Entgelts : Die Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr für Bestandverträge setzt sich aus dem Entgelt und der Bestandsdauer zusammen. 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).

Nach dem dem **Erkenntnis des VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112** zugrundeliegenden Sachverhalt ging es um die Einbeziehung von Leistungen für die im Mietvertrag übernommene Verpflichtung zum Abschluss einer „ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung“ sowie den Bestandgegenstand neu ausgemalt zurückzustellen in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr. Auch hier war einerseits der wirtschaftliche Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache wesentlich. (BFG 20.10.2014, RV/7103401/2010). Andererseits war wesentlich, dass Bestandobjekte gemäß § 1109 ABGB in dem Zustand zurückzustellen sind, in dem sie übernommen wurden, jedoch mit den Verschlechterungen, die sich aus der gewöhnlichen Abnutzung ergeben, wie eben auch das Altern der Wandfarbe. Wurde über das Gesetz hinausgehend, vereinbart, dass die Mieterin den Bestandgegenstand neu ausgemalt zurückzustellen hat, zählt diese Leistung zum „Wert“. (VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111).

Wartungs- und Erhaltungspflichten der Mieterin über das ABGB hinaus: Ebenso sind die Verpflichtungen, die die Mieterin in § 4.1. des Mietvertrages, teilweise konkretisiert in der dem Mietvertrag beigelegten Inventarliste vom 2.10.2014, übernommen hat, nämlich die für den Mietgegenstand bestimmten Einrichtungen, Installationen und Geräte wie im Besonderen die Elektroleitungs-, Gasleitungs-, Wasserleitungs-, Beheizungs- und sanitären Anlagen, sowie Gas- und Elektrogeräte und Öfen auf seine Kosten unter einverständlichem Ausschluss der Bestimmungen der §§ 1096ff ABGB in gutem und brauchbarem Zustand zu erhalten und zu warten (insbesondere auch die Erneuerung

von Warmwasser/Heizgeräten, udgl.), die Wartungs- und Instandhaltungspflicht erstreckt sich auch auf vorhandene Antennenanlagen und allenfalls mitvermietete Inventargegenstände, sowie die die Mieterin in § 4.5. über Verlangen des Vermieters übernommen hat, auf eigene Kosten einen Wasserzähler installieren zu lassen und instand zu halten und die durch diese abgesonderte Zählung ermittelten Wasser – und Abwassergebühren zu tragen, selbst dann, wenn bereits ein eigener Wasserzähler für den Mietgegenstand vorhanden ist, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Denn dadurch hat sich die Bestandnehmerin auf ausdrückliches Verlangen der Vermieterin zur Erbringung besonderer Leistungen verpflichtet, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. (*Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG Rz 77).

Wartungs- und Erhaltungspflichten der Mieterin über das MRG hinaus:

Die Erhaltungspflichten des Vermieters und Mieters iSd MRG, hier § 8 MRG sind Spezialnormen im Vollenwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes gegenüber § 1096 ABGB (vgl. *Iro/Rassi* in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, Kurzkommentar ABGB⁵ § 1096 Rz 13-15), auf dessen Anwendung im gegenständlichen Bestandvertrag ausdrücklich verzichtet wurde. Dem Vorbringen der Bf, dass es sich lediglich um eine Wiederholung der gesetzlich bereits bestehenden Verpflichtungen des § 8 MRG handele, ist entgegenzuhalten, dass es sich bei der in Vertragspunkt 4.1. vorliegenden Erneuerungsverpflichtung von Warmwasser-, Heizgeräten und dergleichen gerade um keine in § 8 MRG normierte Verpflichtung handelt. Selbiges ist zur jährlich vorgeschriebenen Thermenwartung auszuführen. Während die genannte Regelung des Mietrechtsgesetzes zwar eine Wartungspflicht unter anderem für Heizungs- und Sanitäreanlagen vorsieht, so ergibt sich aus dieser keinesfalls die hier vorliegende zeitlich präzise Verpflichtung einer jährlich stattfindenden Wartung durch ein entsprechendes Fachunternehmen. Gleichwenig normiert das MRG eine Verpflichtung zum vollständigen Ausmalen eines Bestandobjekts als Maßnahmen einer Endrenovierung. All diese Verpflichtungen gehen sohin weit über den § 8 MRG (oder sonstigen gesetzlichen Verpflichtungen der Mieterin) hinaus und sind sie aus den bereits dargelegten Gründen bei der Gebührenberechnung zu berücksichtigen.

Zahlungen an Dritte über Verlangen des Vermieters: Die Formulierung „über Verlangen des Vermieters“ ist im Ergebnis als Potestativbedingung anzusehen, welche iSd § 26 GebG als unbedingte Last zu betrachten ist. Während grundsätzlich die Mieterin Gebührenschildnerin gemäß § 20 iVm § 7 Abs. 1 lit. d des Wasserversorgungsgesetzes ist, kommt als weitere Gebührenschildnerin jedoch gemäß § 7 Abs. 1 lit. a des Wasserversorgungsgesetzes die Bf als Hauseigentümerin in Betracht. Ähnliches gilt für die Abwassergebühr nach dem Kanalräumungs- und Kanalgebührengesetz: Hier ist gemäß § 14 Abs. 2 iVm § 12 Abs. 2 Z 2 Gebührenschildner der Schuldner der Grundsteuer für den Grundbesitz. Die Bf als Liegenschaftseigentümerin ist hier also sogar originäre Abgabenschildnerin. Die Mieterin hat sich verpflichtet, diese Zahlungen zu übernehmen, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache

zu gelangen und gleichzeitig befreien diese Leistungen jedenfalls die Bf. von der jeweiligen Gebührenschuld. Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG ist es nicht entscheidend, dass die Verpflichtung gegenüber der Bestandgeberin selbst zu erbringen ist (VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111). Es macht sohin im Ergebnis keinen Unterschied, ob die Mieterin die Wasser- und Abwassergebühren nun als Teil der anfallenden Betriebskosten oder aufgrund einer im wirtschaftlichen Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache stehenden Verpflichtung direkt dem dritten Versorgungsunternehmen gegenüber begleicht. Wie sich aus dem eingangs und soeben Erörterten ergibt, sind beide Fälle bei der Gebührenbemessung auf die gleiche Weise zu berücksichtigen. Dadurch kommt es aus gebührenrechtlicher Sicht keinesfalls zur vorgebrachten „Herausnahme“ dieser Kosten aus dem Entgelt für die Zurverfügungstellung wodurch der zu installierende Wasserzähler dieser auch nicht dienen kann.

Aufgrund des Dargelegten sind die Installations- und Instandhaltungskosten des Wasserzählers als Teil der Bemessungsgrundlage zu behandeln. Der Beschwerde muss daher auch in diesem Punkt der Erfolg versagt bleiben.

3.2.2. Höhe der in die Bemessungsgrundlage einbezogenen Kosten

Das Finanzamt schätzte die Kosten für die Erneuerung von Warmwasser-, Heizgeräten und dergleichen sowie die Kosten für die Installation eines Wasserzählers mit 2.000,00 Euro. Weiters veranschlagte es die Kosten der Thermenwartung mit 150,00 Euro je Gerät und Wartung (insgesamt € 1.950,00) und jene des Ausmalens mit 25,00 Euro je Quadratmeter (insgesamt € 3.780,00).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde zu schätzen, wenn sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann. Es ist Ziel der Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand von Unterlagen der Bf. und deren Angaben zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen. (*Stoll*, BAO-Kommentar 1914; *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 1336). Bei den zukünftigen Kosten für die Erneuerung von Geräten wie Warmwasser-, Heizgeräten und dergleichen liegt es gerade in der Natur der Sache, dass diese noch nicht konkret nachweisbar sind, wodurch mangels konkreter Ermittlungs- und Berechenbarkeit die Schätzung dieser zulässig ist.

Gemäß Artikel I § 4 der Wiener Wassergebührenordnung in der zum Vertragsabschluss geltenden Fassung betragen die für eine Wasserzählerinstallation und Instandhaltung jährlich zu entrichtenden Wasserzählergebühren abhängig von der (Wasser-)Anschlussgröße mindestens 24,15 Euro (ab 1.1.2017: 24,95 Euro; ab 1.1.2019: 25,75 Euro) bis maximal 289,75 Euro (ab 1.1.2017: 299,31 Euro; ab 1.1.2019: 308,89 Euro). Da von der Bf. lediglich eine pauschale Beschwerde gegen die Höhe der zur Berechnung der Bemessungsgrundlage herangezogenen Kosten erhoben wurde, ohne

jeglicher konkreter Angaben, wie diese korrekt zu berechnen wären und sohin auch ohne Ausführungen zur vorliegenden Anschlussgröße, ist eine diesbezügliche Schätzung mangels ausreichender Angaben der Bf über die konkret anfallenden Kosten zulässig.

Bei der Schätzung der Kosten für die Installation des Wasserzählers sowie für die Erneuerung von Warmwasser- sowie Heizgeräten und dergleichen, **ist Bedacht zu nehmen auf die faktische Befristung des Vertrages auf zumindest zehn Jahre sowie auf die Tatsache, dass bezogen auf die eingegangene Erneuerungsverpflichtung, die explizit genannten Warmwasser- und Heizgeräte lediglich beispielhaft aufgezählt wurden („udgl.“)**. Dem Vertragswortlaut folgend, ist davon auszugehen, dass nach dem Parteiwillen sich diese Verpflichtung auch auf weitere, mit dem Bestandsobjekt mitvermietete Geräte wie Handtuchtrockner oder Gasherd bezieht. Mangels konkretem gegenteiligen Vorbringen der Bf, erscheinen angesichts der recht langen ersten Befristung, der jährlich anfallenden Instandhaltungskosten des Wasserzählers und der eingegangenen sehr kostspieligen Verpflichtung div. Geräte gegebenenfalls auch zu erneuern, die geschätzten Gesamtkosten mit 2.000,00 Euro für 10 Jahre und daran anschließend auf unbestimmte Dauer als durchwegs nachvollziehbar (z.B. bei 13 Jahren wären das ca. 154 Euro pro Jahr).

Die Kosten für die Thermenwartung wurden in der Inventarliste zum Mietvertrag von der Bf. selbst mit 125,00 Euro exkl. USt je Gerät und Wartung veranschlagt. Die Kosten von 25,00 Euro exkl. USt je m² Wohnfläche für das Ausmalen wurden von der selbstberechnenden Immobilienverwaltungsgesellschaft in anderen, gleichartigen Verträgen angewendet. Angesichts der Verpflichtung, für beide Arbeiten ausschließlich entsprechend lizenzierte Fachbetriebe zu beauftragen, erscheinen die angesetzten Werte als sachgerecht. Seitens der Bf kam es zu keinem konkreten Vorbringen um die von der Behörde angenommene Kostenhöhe zu widerlegen.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3.2.3. Dauer (Befristung)

Nach Meinung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel liegt hier ein Vertrag von bestimmter (zehnjähriger) und anschließender unbestimmter Dauer (Kapitalisierungsfaktor von drei Jahren) vor. Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass ein Vertrag nur von unbestimmter Dauer vorliegt.

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).

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 „Verweisteknik“ 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 (BFG 12.4.2018, RV/7100526/2018; BFG 9.8.2017, RV/7104265/2009).

Im gegenständlichen Fall wird ein Geschäftsraum zur Nutzung als Büro- und Seminarräume vermietet.

§ 30 Abs. 2 Z 1-3 und 7 MRG betreffen Vertragsverletzungen des Mieters (Welser/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]). Diese Kündigungsgründe setzen ein schuldhaftes Verhalten des anderen Vertragspartners voraus, womit die Kündigungsgründe der Vermieterin nicht nach Belieben ausgeübt werden können (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). Besteht das Entgelt für die Überlassung der Bestandsache in einer monatlichen Miete und der Tragung diverser Nebenkosten, ist das kein Mietzins, der in Dienstleistungen besteht. (BFG 21.02.2018, RV/7101156/2016; BFG 12.4.2018, RV/7100526/2018). § 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, rücksichtsloses, 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).

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 , womit die Kündigungsrechte der Bf. nicht nach Belieben ausgeübt werden können 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 Untervermietung) 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). Im vorliegenden Fall könnten diese Kündigungsgründe durch die Mieterin realisiert werden, jedoch fallen diese unter den Kündigungsgrund „Verletzung von Vertragspflichten“, im Hinblick auf vorliegenden Vertrag besteht laut § 5 ein gänzlich Verbot der Untervermietung an Dritte und stellen keine jederzeitige Kündigungsmöglichkeit des Vermieters dar. Es wurde lediglich ein Weitergaberecht an die Geschäftsführerin der Mieterin eingeräumt.

§ 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 zur Nutzung als Büro- und Seminarräume, und nicht zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses gemietet hat (vgl. 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):

§ 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 erwüchse, 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.

Was aber die Z 9 betrifft, ist im vorliegenden Fall die Vermieterin eine juristische Person, eine Körperschaft öffentlichen Rechts. Der OGH hat 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). Im vorliegenden Fall ist die Vermieterin Eigentümerin des gesamten Hauses, ein „Eigenbedarf“ auf Seiten der Vermieterin gerade an einer Wohnung wird zwar wenig wahrscheinlich sein, ist aber grundsätzlich anwendbar.

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]). Die gegenständliche Geschäftsräumlichkeit darf nur zu dem Geschäftszweck Büro und Seminarräume verwendet werden, wird hierfür eigens durch die Mieterin umgebaut und kann damit nicht zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten des Betriebes des Vermieters dienen.

§ 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. Während die Bf. zwar eine auf Selbstverwaltung beruhende juristische Person öffentlichen Rechts ist, so ist sie insbesondere als Dienstleistungsunternehmen für die Agrarwirtschaft gedacht. Mangels besonderer hoheitlicher Tätigkeit, ist es aus aktueller Sicht als äußerst unwahrscheinlich anzusehen, dass der Kündigungsgrund der Z11 in gegenständlicher Konstellation zu tragen kommen wird. (vgl. BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015; BFG 20.2.2017, RV/7100225/2012).

§ 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). Davon wurde im streitgegenständlichen Mietvertrag gebraucht gemacht und in Punkt 2. des Mietvertrages explizite Kündigungsgründe vereinbart, die allesamt ein schuldhaftes Verhalten (zumeist der Mieterin) voraussetzen.

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 kommen nicht in Betracht, da – insbesondere in Anbetracht des guten Zustandes – ein Abbruch oder Umbau des Gebäudes als unwahrscheinlich gilt. Zudem war es der Bf. angesichts des langen Zeitraums, in welchem sie bereits die Eigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft ist, möglich sich ein umfassendes Bild über die Höhe der nötigen Instandhaltungskosten anzueignen und ihre Mietzinsforderungen über die Jahrzehnte bei neuen Verträgen entsprechend anzupassen. Unter Berücksichtigung ihres offensichtlichen wirtschaftlichen Fachwissens, ist es sohin als unwahrscheinlich anzusehen, dass durch die erwirtschafteten Hauptmietzinse die ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses nicht gewährleistet ist. (vgl. BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015; BFG 20.2.2017, RV/7100225/2012; BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016).

Der Kündigungsgrund § 30 Abs. 2 Z 16 Verweigerung einer Standardverbesserung einer „*Wohnung der Ausstattungskategorie D*“ ist nicht anwendbar, weil es sich bei dem Mietgegenstand bestehend aus Vorraum, Vorraum mit Küchenblock, Küche, 2 WC, Badezimmer, Seminarraum mit der Verpflichtung, zur Wartung und Erneuerung von Warmwasser/Heizgeräten, udgl. 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). Sämtliche ihr zustehenden und möglichen Kündigungsgründe sind – abgesehen vom Grund „Eigenbedarf“ – dem Einfluss der Bf. als Vermieterin entzogen. Der einzige der Sphäre der Vermieterin zuzurechnende Kündigungsgrund ist keinesfalls umfassender Natur, sodass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages äußerst gering und von den Parteien – unter normalen Umständen - keinesfalls beabsichtigt ist. Unterstrichen wird dies durch den zehnjährigen Kündigungsverzicht der Mieterin in Kombination mit der Bereitschaft dieser, zur Herstellung der vertragsgemäßen Nutzbarkeit des Bestandsobjektes weitere Umbauarbeiten auf eigene Kosten zu vollziehen. Wäre nicht zumindest eine zehnjährige Nutzung geplant, würde weder die Mieterin solche Investitionen tätigen noch die Vermieterin solche Arbeiten zulassen. Sohin lässt der gegenständliche Mietvertrag unzweifelhaft einen Bindungswillen der Vertragsparteien hinsichtlich der Mietdauer erkennen.

Der Vollständigkeit halber ist zum Vertragspunkt 7.6. festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof 09.09.2015, Ro 2014/16/0072, VwGH 29.06.2017, Ro 2015/16/0032 zum Weitergaberecht einer Vertragspartei eines Pachtvertrages vertreten hat, dass der Pächter den Vertrag durch die Ausübung eines Weitergaberechtes nicht einseitig vorzeitig aufzulösen vermag. Sohin kann vom Vorliegen eines Vertragsverhältnisses auf unbestimmte Dauer auch aus dem Grund keine Rede sein.

Daher ist der gegenständliche Vertrag unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des VwGH als Vertrag mit bestimmter (zehnjähriger) sowie unbestimmter Dauer zu vergebühren.

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

4. Schlussfolgerung

Entgelt: Die vertraglich vereinbarte Übernahme der Kosten der Thermenwartung, des Ausmalens, der Erneuerung und Erhaltung von Warmwasser- und Heizgeräten udgl. sowie der Kosten der Installation eines Wasserzählers durch die Mieterin in die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG sind miteinzubeziehen, 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 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).

Dauer: Beim streitgegenständlichen Mietvertrag, der auf unbestimmte Dauer vereinbart wurde, kam es durch den vertraglich vereinbarten zehnjährigen Kündigungsverzicht der Mieterin und der vertraglich vereinbarten Beschränkung der Kündigungsgründe der Vermieterin auf § 30 Abs. 2 Z 9 MRG, Eigenbedarf, aus gebührenrechtlicher Sicht zu einem auf bestimmte sowie unbestimmte Zeit abgeschlossenen Vertrag (10+3). (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).

Aus all diesen Gründen war der Beschwerde, die Bestandvertragsgebühr im Ausmaß der Selbstberechnung zu belassen, der Erfolg zu versagen.

Bemerkt wird, dass das Nachsichtsansuchen gemäß § 236 BAO in einem eigenen Verfahren behandelt wird.

5. 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 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111; 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; insbesondere VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040 Rn 20).

Wien, am 24. September 2019

