

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache M GmbH, Adr, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41-43, 4020 Linz, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 06.03.2013, ErfNr, betreffend Mietvertragsgebühr zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die R GmbH war Eigentümerin der Liegenschaft EZ xy. Darauf hat die IGmbH, = Errichter, eine Hotelanlage mit Therapiezentrum für psychosoziale Gesundheit errichtet und der R GmbH in Bestand gegeben. Letztere war berechtigt, das Mietobjekt weiter zu vermieten.

Daraufhin hat die R GmbH, =RGmbH, mit der M GmbH, =MGmbH, (der Verein ist an beiden GesmbH's als Gesellschafter beteiligt) den folgenden Unterbestandvertrag hinsichtlich des "im Plan rot umrandeten Teiles der Anlage" samt KFZ-Abstellplätze geschlossen. Die AG war ebenfalls Unterbestandnehmerin in diesem Objekt.

Unterbestandvertrag vom 14. September 2012

2. Verwendung des Mietgegenstandes

2.1. Der Mietgegenstand darf ausschließlich für den Betrieb des Therapiezentrums verwendet werden.

2.2. Jede zweckwidrige Verwendung wird ausdrücklich als Kündigungsgrund im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 13 MRG vereinbart.

3. Vertragsdauer

3.1. Das Bestandverhältnis wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

3.2. Das Vertragsverhältnis kann von beiden Vertragsteilen ... aufgekündigt werden, von der Vermieterin jedoch nur bei Vorliegen eines Grundes gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 oder 3 MRG.

3.3. Die Mieterin verzichtet ausdrücklich und unwiderruflich darauf, das Mietverhältnis früher als nach 20 Jahren zu kündigen.

3.4. Das Bestandsrecht wird mit einer Laufzeit bis 31.12.2029 (=20 Jahre) grundbücherlich sichergestellt.

5. Bestandzins

5.1. Der Bestandzins besteht aus dem ... Bestandzins, dem ... Anteil an den Betriebskosten, den öffentlichen Abgaben sowie der Umsatzsteuer.

5.2. Der frei vereinbarte Bestandzins beträgt monatlich 130.000 € zuzüglich USt.

12. Kündigung/Auflösung

12.1. Der Mietvertrag kann aus folgenden Gründen vorzeitig, mit sofortiger Wirkung aufgelöst werden:

- a) von der Mieterin gemäß § 1117 ABGB(=Unbrauchbarkeit des Bestandobjektes);
- b) von der Vermieterin gemäß § 1118 ABGB(=nachteiliger Gebrauch, Zahlungsverzug), oder aus vereinbarten Gründen.

12.2. Bei Auflösung des Mietverhältnisses stehen der Mieterin außer bei Verschulden keinerlei Ersatzansprüche zu. Die Mieterin ist zur Erfüllung aller ihrer Vertragspflichten bis zur Räumung des Mietgegenstandes verpflichtet.

12.3. Wird der Mietvertrag durch die Vermieterin gemäß 12.1.b vorzeitig aufgelöst, so haftet die Mieterin für den der Vermieterin aufgrund der vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages entstehenden Schaden. Insbesondere hat die Mieterin der Vermieterin in diesen Fällen als Schaden alle Mietzinse für die Zeit zwischen Vertragsauflösung und Ende des Kündigungsverzichtes der Mieterin bzw. vereinbartem Ende der Vertragslaufzeit zu ersetzen und ihr weiters auch die Vermittlungshonorare und sonstige Kosten der Neuvermietung, die durch die vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses entstehen, zu bezahlen.

15. Verbot der Übertragung von Rechten an Dritte

15.1. Die gänzliche oder teilweise entgeltliche oder unentgeltliche Unterbestandgabe des Mietgegenstandes durch die Mieterin an Dritte ist ohne ausdrückliche vorherige schriftliche Zustimmung der Vermieterin unzulässig.

15.3. Im Fall einer Rechtsnachfolge sind die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag an den Rechtsnachfolger mit der Verpflichtung der weiteren Überbindung zu überbinden.

16.3. Die Parteien stimmen darin überein, dass auf den gegenständlichen Vertrag die Bestimmungen des MRG nicht Anwendung finden. Insoferne auf einzelne Bestimmungen

des MRG Bezug genommen wird, gelangen nur diejenigen Bestimmungen zur Anwendung, auf die ausdrücklich verwiesen wird.

Gang des Verfahrens

Die MGmbH hat den obigen Unterbestandvertrag zur Vergebühung angezeigt. Über Vorhalt vom 15. Jänner 2013 hat sie die anfallenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben, welche gemäß Punkt 5.1. zum Bestandzins hinzukommen, in Höhe von 5.642,33 € bekannt gegeben.

In der Folge hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) mit **Gebührenbescheid vom 6. März 2013** für dieses Rechtsgeschäft gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG die 1 %-ige Bestandvertragsgebühr in Höhe von 351.584,93 € festgesetzt.

Für die Berechnung der Gebühr hat das GVG zunächst den Jahreswert des Bestandverhältnisses ermittelt (monatlicher Bestandzins 130.000 € zuzüglich Betriebskosten 5.642,33 € und USt 27.128,47 € = 162.770,80 € x 12 = 1.953.249,60 €). Da der auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Bestandvertrag nach Ansicht des GVG während einer bestimmten Dauer (20 Jahre) für beide Vertragsteile unkündbar war, hat das GVG sodann die Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes mit 35.158.492,80 € bestimmt.

Dagegen hat die MGmbH die gegenständliche **Berufung vom 5. April 2013** eingelegt und beantragt, die Gebühr wegen der unbefristeten Dauer des Bestandvertrages vom dreifachen Jahreswert mit 58.597,48 € festzusetzen.

Die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr sei dem Grunde nach zu Recht erfolgt, bestritten werde die Bemessungsgrundlage, welche wesentlich von der Vertragsdauer beeinflusst werde. Für den Fall sei daher entscheidend, ob die Vertragsparteien ein befristetes oder unbefristetes Bestandverhältnis abgeschlossen hätten. Gemäß Vertragspunkt 3.1. hätten Vermieterin und Mieterin eine unbestimmte Vertragsdauer vorgesehen. Nach einer Darstellung der Rechtslage und der bezug habenden Judikatur führt die MGmbH zu dem konkreten Sachverhalt aus: Wie bei der Gestaltung von Bestandverträgen im Rahmen der Vertragsautonomie allgemein üblich, hätten die Vertragsparteien einige Einschränkungen hinsichtlich der Auflösung des Unterbestandvertrages vorgesehen, wodurch sie jedoch keine Befristung der Vertragsdauer bewirken wollten. Die Vertragsparteien hätten sich nicht in einem solchen Ausmaß in ihren Auflösungsmöglichkeiten beschränkt, dass gleichsam von einem beidseitigen Kündigungsverzicht und damit von einer bestimmten Vertragsdauer auszugehen wäre. Für beide Seiten seien mehrere Auflösungsmöglichkeiten vorgesehen gewesen.

Kündigungsmöglichkeiten der Vermieterin:

Das Kündigungsrecht der Vermieterin sei trotz Beschränkung auf Z 1 und 3 sinngemäß für alle denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vereinbart worden, da nur die explizit angeführten Kündigungsgründe bei genauer Betrachtung der Spezialtatbestände auf den Sachverhalt auch anwendbar seien:

Z 2 würde einen in Dienstleistungen bestehenden Mietzins voraussetzen,
Z 4 (Weitergabe) scheide aus, weil im Vertrag Punkt 15. der Mieterin das Recht zur Untervermietung eingeräumt worden sei,
Z 5 (Tod des Mieters), 6 (dringendes Wohnbedürfnis) und 9 (Eigenbedarf) fänden nur für natürliche Personen Anwendung,
Z 7 (vertragswidrige Nutzung) finde sich sinngemäß in Vertragspunkt 2.2.,
Z 8 und 16 bezögen sich nur auf Wohnungen,
Z 10 und 11 seien nicht denkmöglich, da der Vertragsgegenstand weder zur Unterbringung von Betriebsangehörigen vorgesehen sei, noch im Eigentum von Bund Ländern oder Gemeinden stehe,
Z 12 (Untermietverhältnis) scheitere ebenfalls, weil es sich bei der Vermieterin um eine Gesellschaft handle.
Z 13 beinhalte keinen gesetzlichen Kündigungsgrund, sondern sehe lediglich die Möglichkeit der Vereinbarung bestimmter Gründe vor, wovon die Vertragsparteien im Punkt 2.2. Gebrauch gemacht hätten,
Z 14 und 15 (bei einem Abbruch) wäre nicht notwendig, da es sich um einen Neubau handle.

Der VwGH bringe in seinen Entscheidungen klar zum Ausdruck, dass auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen und anhand des Vertragsinhaltes zu prüfen sei, ob die Kündigungsgründe so stark eingeschränkt wurden, dass von einem Kündigungsverzicht auszugehen sei. Es sei somit nicht erforderlich, gegenstandslose Bestimmungen in einen Vertrag aufzunehmen.

Darüber hinaus seien noch zusätzliche Kündigungsmöglichkeiten nach § 1118 ABGB, § 23 KO und § 20c AO vorgesehen worden.

Auflösungsmöglichkeiten der Mieterin:

Auch die Mieterin könne gemäß Punkt 12.1. wegen § 1117 ABGB oder gemäß Punkt 15. durch Untervermietung das Vertragsverhältnis jederzeit auflösen, was ein derartiges Maß an Ungewissheit der Vertragsdauer schaffe, dass von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen sei.

Zusammengefasst sei daher festzuhalten, dass aufgrund der vertraglichen Gestaltung sowohl die Vermieterin als auch die Mieterin das Vertragsverhältnis auflösen können und daher nicht davon auszugehen sei, dass sich die Vertragsparteien für eine bestimmte Zeit binden wollten, was zusätzlich durch eine Konventionalstrafe bekräftigt worden sei.

Das GVG hat die Berufung am 12. August 2013 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Streitpunkt

Einzigster Streitpunkt der gegenständlichen Beschwerde ist die Frage, ob das Bestandverhältnis auf bestimmte oder unbestimmte Dauer vereinbart wurde.

Das GVG hat diesen Bestandvertrag aufgrund seines Punktes 3.3. als auf bestimmte Dauer abgeschlossen qualifiziert und dementsprechend die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG vom Achtzehnfachen des Jahreswertes in Höhe von 351.584,93 € ermittelt. Demgegenüber beantragt die MGmbH, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., die Gebühr wegen der unbefristeten Dauer des Bestandvertrages vom dreifachen Jahreswert mit 58.597,48 € festzusetzen.

Beweiswürdigung

Im Übrigen ist der Sachverhalt und insbesondere die Höhe des Jahreswertes aufgrund des Vertrags- und Akteninhaltes erwiesen.

Rechtslage

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG beträgt die Gebühr für Bestandverträge (1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, im allgemeinen 1 vH.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch 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 (erster und zweiter Satz).

Erwägungen

Zur Bewertung von Bestandverträgen hat der VwGH in zwei Erkenntnissen durch jeweils einen verstärkten Senat (VwGH 08.04.1964, 840/62; 3.012.1964, 143/63) Richtlinien aufgestellt, die durch spätere Erkenntnisse bestätigt worden sind:

Ein seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist als Vertrag auf bestimmte Dauer anzusehen, wenn nach seinem Inhalt das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist (zB VwGH 28.09.1998, 98/16/0176).

Ob ein Vertrag auf bestimmte oder unbestimmte Zeit abgeschlossen ist, hängt davon ab, **ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein wollen oder nicht**, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem letzten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege steht (zB VwGH 19.12.2002, 99/16/0405).

Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (zB VwGH 29.06.1992, 91/15/0040).

Von einer Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne, im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle (die es rechtfertigen würden, von einer Bindung auf bestimmte Zeit zu reden) kann dann nicht mehr gesprochen werden, wenn im Vertrag alle Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG angeführt sind (VwGH 16.10.1989, 88/15/0040, mit der dort angeführten Vorjudikatur).

Während die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit darstellt, vermögen ausnahmsweise bestehende Kündigungsmöglichkeiten die grundsätzliche Bindung einer Vertragspartei an ein nach dem Vertragsinhalt auf bestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis nicht aufzuheben (zB VwGH 17.09.1990, 90/15/0034; 6.03.1989, 88/15/0037; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040).

Hatte die Vermieterin ihr Kündigungsrecht auf jene wichtigen Kündigungsgründe im Sinne des MRG eingeschränkt, die auf Umständen beruhen, die die Mieterin zu vertreten hat, war aber die Vermieterin nicht berechtigt, wegen aller Kündigungsgründe eine Kündigung vorzunehmen, so waren die der Vermieterin verbliebenen Kündigungsmöglichkeiten ihrem Gewicht und ihrer Wahrscheinlichkeit nach nicht umfassender Natur (VwGH 16.06.1983, 82/15/0019).

Dem Umstand, dass die Auflösung eines Mietvertrages wegen der in den §§ 1112, 1117 und 1118 ABGB normierten Gründen nicht ausgeschlossen wurde, kommt kein Gewicht in der Frage der Bindung der Vertragsparteien auf bestimmte Zeit zu (VwGH 24.03.1994, 93/16/0133).

Die Bestandgeberin hatte während der Laufzeit des Vertrages keineswegs die Möglichkeit, ihn ohne Beschränkung auf einzelne, in der Urkunde ausdrücklich bezeichnete Gründe durch Kündigung zu beenden. Vielmehr war sie dazu nur aus bestimmt angeführten Gründen berechtigt, die überdies sämtlich in der Person der Beschwerdeführerin gelegen und jeglichem Einfluss der Bestandgeberin entzogen waren (VwGH 28.03.1974, 1102/73).

Siehe auch Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5, Rzn. 130, 131

Unter Beachtung dieser durch Rechtsprechung und Lehre geklärten Rechtslage entscheidet den vorliegenden Beschwerdefall, ob der seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Vertragsdauer abgeschlossene Unterbestandvertrag nach dem Willen der Vertragspartner für die ersten zwanzig Jahre de facto bindend sein sollte.

Für die Entscheidung dieser Frage ist zunächst im Wesentlichen auf den Inhalt des Vertragspunktes **3. "Vertragsdauer"** abzustellen. Danach kann von der RGmbH der Vertrag gemäß Punkt 3.2. nur im Falle eines Rückstandes bei der Bezahlung des Bestandzinses oder bei erheblich nachteiligem Gebrauch des Bestandgegenstandes (§ 30 Abs. 2 Z 1 und Z 3 MRG) gekündigt werden. Die Bf. verzichtet gemäß Punkt 3.3. ohne Ausnahme für einen Zeitraum von 20 Jahren auf die Kündigung.

Aufgrund dieser Vertragslage ist zunächst ohne Zweifel anzunehmen, dass der Unterbestandvertrag zwar auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde, die Vertragsteile aber für eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein wollten. Der Kündigungsverzicht der Bf. und die eingeschränkte Kündigungsmöglichkeit der RGmbH machen somit den seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Unterbestandvertrag für den Zeitraum von 20 Jahren gebührenrechtlich zu einem Vertrag auf bestimmte Zeit.

Das Unterscheidungsmerkmal zwischen einem auf bestimmte Zeit und einem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandvertrag ist nach der oben angeführten Rechtsprechung des VwGH darin zu erblicken, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein wollten oder nicht.

Aus dem vorliegenden Vertragswerk insgesamt kann nach Ansicht des BFG nur auf einen starken Bindungswillen beider Vertragsteile innerhalb der ersten 20 Jahre geschlossen werden. Die RGmbH kann nämlich in diesem Zeitraum tatsächlich nur aus drei Gründen kündigen (zweckwidrige Verwendung, Mietzinsrückstand, erheblich nachteiliger Gebrauch). Diese nur ausnahmsweise bestehenden Kündigungsmöglichkeiten setzen alle ein grobes Fehlverhalten der Bf. voraus, sodass die Vertragsauflösung nicht aufgrund einer freien Entscheidung der RGmbH erfolgen kann. Überdies soll Vertragspunkt 12.3. offenbar die Einhaltung des Vertrages bis zum Ende des Kündigungsverzichtes durch die Bf. gewährleisten, indem ihr ansonsten schwere wirtschaftliche Nachteile drohen. Diese auf lange Zeit beabsichtigte Bindung der Vertragspartner erklärt auch die grundbücherliche Eintragung des Unterbestandsverhältnisses. Nicht zuletzt kann die Bf. das Bestandsverhältnis gemäß Punkt 15.1. lediglich mit vorheriger Zustimmung der RGmbH übertragen.

(vgl. oben VwGH 28.03.1974, 1102/73; VwGH 16.06.1983, 82/15/0019; und auch UFSI vom 16.08.2005, RV/0189-I/05, wo die gleichen Kündigungsmöglichkeiten vereinbart waren, jedoch nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung nicht dagegen sprachen, dass beide Vertragsteile für die Zeit des abgegebenen Kündigungsverzichtes an den Vertrag gebunden sein wollten)

Nach dem gesamten Inhalt des gegenständlichen Vertragskonstruktes kann daher das Vertragsverhältnis vor Ablauf von 20 Jahren von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden, bzw. ist diese Möglichkeit nur auf drei im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle grober Vertragsverletzungen durch die Bf. beschränkt.

An dem Bindungswillen beider Vertragsteile auf zwanzig Jahre ist auch in Anbetracht des Mietgegenstandes und der Rechtskonstruktion nicht zu zweifeln. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass eine neu errichtete, auf den konkreten Bedarf der Bf. zugeschnittene Hotelanlage mit Therapiezentrum, nur auf lange Sicht vermietet wird und freie Kündigungsmöglichkeiten ausgeschlossen werden. In Hinblick auf die hohen Investitionen, die spezielle Einrichtung und damit eingeschränkte Verwertbarkeit des Objektes, muss es im Interesse beider Seiten sein, das Bestandsverhältnis auf lange

Zeit zu garantieren. Nicht zuletzt ist in die Beurteilung einzubeziehen, dass der Verein Gesellschafter beider Vertragsparteien ist und somit quasi ein Naheverhältnis zwischen der R-GmbH und der M-GmbH besteht.

An dieser Beurteilung ändern auch die zusätzlich im Vertragspunkt **12. "Kündigung/Auflösung"** des Unterbestandvertrages vereinbarten Kündigungsgründe nach §§ 1117 und 1118 ABGB nichts, da sie einerseits ein außerordentliches Kündigungsrecht des Mieters normieren, dessen Voraussetzungen die Bf. willentlich nicht herbeiführen kann (§ 1117 ABGB, ... wenn das Bestandstück in einem Zustand übergeben oder ohne seine Schuld in einen Zustand geraten ist, der es zu dem bedungenen Gebrauch untauglich macht, oder wenn ein beträchtlicher Teil durch Zufall auf eine längere Zeit entzogen oder unbrauchbar wird) und andererseits nur die bereits im Punkt 3.2. enthaltenen Kündigungsgründe für den Vermieter wiederholen (§ 1118 ABGB, Fälle einer Säumigkeit mit der Bezahlung des Zinses oder des erheblich nachteiligen Gebrauchs). Im Übrigen kommt den Kündigungsgründen nach §§ 1117 und 1118 ABGB nach Ansicht des VwGH offenbar kein besonderes Gewicht in der Frage der Bindung der Vertragsparteien auf bestimmte Zeit zu (siehe oben).

Desgleichen kann die (gesetzlich vorgesehene) Möglichkeit der Kündigung durch die Bf. im Falle ihrer Insolvenz (§ 23 KO, § 20c AO) nicht mit einer Auflösung aus freiem Willen gleichgesetzt werden, umsomehr, als in diesen Fällen alle Mietzinse für die Zeit zwischen Vertragsauflösung und Ende des Kündigungsverzichtes gemäß Punkt 12.3. zu ersetzen sind. Von einer einseitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses kann nämlich nur dann die Rede sein, wenn die durch Aufkündigung erfolgende Beendigung des Vertragsverhältnisses die Befreiung beider Vertragspartner von ihren Verpflichtungen für die Zeit nach der Wirksamkeit der Auflösungserklärung nach sich zieht.

(vgl. VwGH 24.03.1994, 93/16/0133; und auch UFSW vom 01.06.2011, RV/0936-W/08, wo ebenfalls die Verpflichtung zur Leistung aufrecht geblieben ist, sodass von einer einseitigen Beendigung des Mietvertragsverhältnisses keine Rede sein konnte)

Die vertragliche Vereinbarung eines Präsentationsrechts, welches dem Mieter das Recht einräumt, dem Vermieter eine geeignete Person als Nachfolger vorzuschlagen, die der Vermieter grundsätzlich akzeptieren muss, kann dazu führen, dass insgesamt eine ungewisse Vertragsdauer anzunehmen ist (VwGH 17. 9. 1990, 90/15/0034). Der Annahme einer ungewissen Vertragsdauer unter Berufung auf diese Rechtsansicht des VwGH widerspricht schon die Überschrift des Vertragspunktes **15. "Verbot der Übertragung von Rechten an Dritte"**. Die Vertragsgestaltung widerspricht daher den Ausführungen der Bf., wonach eine Unterbestandgabe vertraglich vorgesehen sei. Eine Unterbestandgabe ist allenfalls nur mit der "ausdrücklichen vorherigen schriftlichen Zustimmung" der RGmbH zulässig und ist für diesen Fall eine Überbindung der Rechte und Pflichten aus dem Vertrag vorzusehen, was aber nicht mit einem Kündigungsrecht der Bf. gleichzusetzen ist. Der Bf. steht keinesfalls das Recht zu, sich nach freiem Willen durch Nennung eines Nachmieters von ihren Vertragspflichten zu befreien.

Dem Beschwerdevorbringen, das Kündigungsrecht der RGmbH sei trotz Beschränkung auf Z 1 und 3 sinngemäß für alle denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vereinbart worden, da nur die explizit angeführten Kündigungsgründe auf den Sachverhalt auch anwendbar seien, ist entgegenzuhalten:

Lt. Punkt 16.3. "allgemeine Bestimmungen" des Unterbestandvertrages finden die Bestimmungen des MRG ausdrücklich keine Anwendung. Insoferne auf einzelne Bestimmungen des MRG in diesem Vertrag Bezug genommen wird, gelangen nur diejenigen Bestimmungen zur Anwendung, auf die ausdrücklich verwiesen wird. Eine Deutung dahingehend, dass entgegen dieses eindeutigen Wortlautes mit dem vorliegenden Vertragswerk alle für den konkreten Sachverhalt denkbaren Kündigungsmöglichkeiten des MRG sinngemäß abgedeckt sein sollten erscheint unmöglich und die Folgerung, dass nicht anwendbare Kündigungsgründe eine umfassende Kündigungsmöglichkeit der RGmbH begründen, ist nicht schlüssig.

Wenn die Bf. somit behauptet, die Vertragsparteien hätten keine Befristung der Vertragsdauer bewirken wollen, so kann dem nach dem Zweck der detaillierten Regelungen, sowie nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten - welche der Bf. während der ersten 20 Jahre eine Kündigung aus freien Stücken praktisch unmöglich machen und die Kündigungsmöglichkeit der RGmbH tatsächlich auf drei von der Bf. zu setzende Fehlverhalten eingeschränkt haben - insgesamt nicht zugestimmt werden. Das Beschwerdevorbringen, nach dem wahren Willen der Parteien wären für beide Seiten mehrere Auflösungsmöglichkeiten vorgesehen gewesen, entspricht in Wahrheit nicht dem Vertragsinhalt, sodass letztlich von einem beidseitigen Kündigungsverzicht und damit von einem Vertrag auf bestimmte Dauer auszugehen ist.

Zusammenfassend ergibt sich daher für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles, dass der auf unbestimmte Zeit abgeschlossene gegenständliche Unterbestandvertrag unter Beachtung der eingangs dargelegten Lehre und Rechtsprechung für die Zeit des vereinbarten Kündigungsverzichtes von zwanzig Jahren als Vertrag mit bestimmter Vertragsdauer zu vergebühren ist. Die im bekämpften Bescheid gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG angesetzte Bemessungsgrundlage des Achtzehnfachen des Jahreswertes war folglich rechtens, weshalb wie im Spruch ausgeführt die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des VwGH zu einer Vielzahl von ähnlich gelagerten Sachverhalten erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 3. Juni 2015