

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, Herrn Mag. Jürgen Lanegger und Herrn KomzIR Christian Gerzabek in der Beschwerdesache der ****Bf.+ADRESSE**** vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, Wien 1090, gegen den Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 3. Februar 2017 des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ErfNr. ****x1**** AbgabekontoNr. ****x2****, betreffend Rechtsgebühren (Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG), in der Sitzung am 9.12.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

Genügt allein die Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG, damit ein Vertrag von unbestimmter Dauer vorliegt? Sind Eigenbedarf (Z 9) und Abbruch aus öffentlichem Interesse bei Ersatzbeschaffung (Z 15) denkmögliche Kündigungsgründe, die zu einer unbestimmten Dauer führen?

1. Darstellung des Verfahrens

1.1. Bestandvertrag

Die Bf. als Vermieterin hat am 13. Mai 2016 einen Mietvertrag über ein Geschäftslokal in einem im Jahr 1984 errichtetem Wohnungseigentumsobjekt mit einem Mieter („****NAME****“) abgeschlossen. Der Mietgegenstand wurde zu Geschäftszwecken, nämlich zum Betrieb eines Handelsgewerbes mit Waren aller Art, sowie kleinen Erzeugungstätigkeiten wie z.B. Fotoausarbeitung, Kleiderreinigung etc. in Bestand gegeben (*Punkt I.4. des Mietvertrages*).

Das Mietverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Mieter verzichtete auf die Dauer von 5 Jahren auf die Kündigung, die Bf. als Vermieterin verpflichtete sich, nur im Fall des Vorliegens wichtiger Gründe iSd § 30 Abs. 2 MR zu kündigen (*Punkt II. des Mietvertrages*).

Bemerkt wird, dass die Bf. im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses auch Eigentümerin des Geschäftslokals war.

Der Mietvertrag lautet auszugsweise:

„.... II. Beginn des Mietverhältnisses, Mietdauer

Das Mietverhältnis beginnt am 1. des auf die Übergabe folgenden Monatsersten, und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten jeweils zum 30.6. und 31.12. eines jeden Kalenderjahres durch den Vermieter gerichtlich, dies jedoch nur bei Vorliegen einer der im § 30 Abs. 2 MRG genannten Kündigungsgründe, seitens des Mieters schriftlich aus welchem Grund auch immer, aufgekündigt werden.

Der Mieter verzichtet für die Dauer von 5 Jahren auf sein Recht, gegenständliches Mietverhältnis im Sinne dieses Vertragspunktes aufzukündigen.

Die sofortige Auflösungsmöglichkeit des gegenständlichen Mietvertrages aufgrund der Bestimmungen des § 1118 ABGB bleibt von diesen Vereinbarungen jedoch unberührt.....“

1.2. Selbstberechnung durch die Immobilienverwaltungsgesellschaft

Die die Bf. betreuende Immobilienverwaltung als Parteienvertreter, die ****IMMOBILIENVERWALTUNG****, berechnete für die Bf. als Vermieterin die Bestandvertragsgebühr in Höhe 3.059,47 Euro selbst und führte diese unter ihrer „Übertragungssteuernummer“ ****x3**** an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel ab. Für die Gebührenberechnung wurde die unbestimmte Dauer herangezogen und die Bestandvertragsgebühr vom dreifachen Jahresmietentgelt (€ 305.695,08) selbstberechnet.

1.3. Außenprüfung gemäß § 147 BAO

In dem Zeitraum November 2016 bis Jänner 2017 fand eine Außenprüfung („Gebühren“) durch das Finanzamt bei der genannten Immobilienverwaltungsgesellschaft statt. Im Zuge der bei der Immobilienverwaltungsgesellschaft gemäß § 147 BAO durchgeführten Außenprüfung für den Zeitraum 01.01.2015-31.7.2018 traf das Prüfungsorgan des Finanzamtes zur selbstberechneten Bestandvertragsgebühr der Bf. in der Niederschrift vom 25.1.2017 folgende Feststellungen: Unter Berücksichtigung der Entscheidung BFG 11.02.2016, RV/5100710/2015 liege hier eine beidseitige Vertragsbindung auf zumindest 5 Jahre vor. Nach Ablauf des Kündigungsverzichtes des Mieters könne dieser jederzeit frei kündigen, die Vertragsdauer nach Ablauf der Vertragsbindung sei damit unbestimmt. Die Gebühr sei von der bestimmten 5-jährigen Bindungsdauer und der nachfolgenden

unbestimmten Dauer (3-facher Jahreswert) zu bemessen, was eine Nachforderung von 5.092,40 Euro ergab.

1.4. Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 31. Jänner 2017

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfungsorgans an und setzte mit Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vom 31. Jänner 2017 die Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG mit Euro 8.151,87 fest. Als Begründung wurden die wesentlichen Teile des Betriebsprüfungsberichtes herangezogen.

1.5. Beschwerde

Fristgerecht wurde gegen den Bescheid Beschwerde, datiert mit 6. März 2017, Postaufgabe vom 6. März 2017, eingebracht. Strittig sei, ob ein Bestandvertrag von unbestimmter Dauer oder ein solcher von bestimmter Dauer vorliege. Nach der stRsp des VwGH könne dann nicht mehr von einer Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle gesprochen werden, wenn im Vertrag alle Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG angeführt seien. In Bezug auf die vom Finanzamt erwähnte Entscheidung BFG 11.02.2016, RV/5100710/2015 vertritt die Bf. die Meinung, dass diese im Widerspruch zu der Judikatur des VwGH stehe. Im gegenständlichen Sachverhalt würde ein Bestandvertrag von unbestimmter Dauer vorliegen, weil im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH alle für den vorliegenden Bestandvertrag denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG vereinbart seien. Darüber hinaus habe das Finanzamt keine Befugnis zur Erlassung eines Bescheides nach § 201 BAO, da dem Finanzamt ein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wurde und entgegen der Auffassung des Finanzamtes der bekanntgegebene Selbstberechnungsbetrag richtig sei. Die Bf. stellte den Antrag, den Bescheid gemäß § 201 BAO über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG vom 31. Jänner 2017 ersatzlos aufzuheben.

Weiters stellte die Bf. die Anträge,

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

1.6. Vorlagebericht des Finanzamtes zur Beschwerde an das Bundesfinanzgericht

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 12. Mai 2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor, **beantragte die Abweisung der Beschwerde** und gab dazu eine umfangreiche Stellungnahme ab, die auch der Bf. zugestellt wurde. Das Finanzamt sei nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO berechtigt die Gebühr, trotz Selbstberechnung, festzusetzen, wenn die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Da sich die Selbstberechnung als unrichtig erwiesen habe, sei die Festsetzung zu Recht erfolgt.

Nach der Judikatur des VwGH bestehe das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob

nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen, nach dem zweiten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege stehe. Die Bf. könne den Vertrag während der Laufzeit nicht aus freien Stücken einseitig beenden, da die Kündigungsmöglichkeiten des § 30 MRG ein vertragswidriges Verhalten der Mieterin voraussetzen würden. Daher würde gebührenrechtlich in den ersten fünf Jahren ein auf bestimmte Dauer und danach ein auf unbestimmte Dauer abgeschlossenes Bestandverhältnis vorliegen. Somit würde sich für die Bf. eine höhere Gebühr ergeben.

1.7. Stellungnahme der Bf. vom 1. Juni 2019

Mit Schreiben an das BFG vom 1. Juni 2017, eingelangt am 7. Juni 2017, gab die Bf. eine Stellungnahme zum Vorlagebericht des Finanzamts ab. Sie verwies bezüglich der Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG auf die Ausführungen in der Beschwerde. Auch werde auf eine Abweichung der Rechtsprechung des BFG von jener des VwGH hingewiesen. Das BFG widerspreche bei der Abgrenzung von Bestandverträgen von bestimmter/unbestimmter Dauer nicht nur der Judikatur des VwGH, sondern auch den Ansichten der Gebührenrichtlinie und der Literatur. Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht die Beschwerde abweist, werde angeregt, die ordentliche Revision an den VwGH für zulässig zu erklären, da zu der (wesentlichen) Frage, ob die Vereinbarung der Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG dazu führt, dass ein Vertrag von unbestimmter Dauer vorliegt, eine zwischen Verwaltungsgerichtshof und Bundesfinanzgericht uneinheitliche Rechtsprechung bestehe.

2. Beweisverfahren

2.1. Beweiserhebungen durch das Bundesfinanzgericht

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben,

- durch Einsicht in die elektronisch vorgelegten Teile der Finanzamtsakten und der Außenprüfungsunterlagen (AuftragsbuchNr. ****x4****).

2.3. Vorbereitungsvorhalt

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

Die Bf. hat am 6. Dezember 2019 eine schriftliche Stellungnahme abgegeben: Nach Ansicht der Bf. führe die Vereinbarung sämtlicher Kündigungsgründe dazu, dass ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliege. Es sei nämlich zu berücksichtigen, dass der Vermieterin die Möglichkeit offen stehe, einen Neu- oder Umbau durchzuführen, wenn dieser im öffentlichen Interesse sei (§ 30 Abs. 2 Z 15 MRG), weiters sei der

Kündigungsgrund „Eigenbedarf“ gemäß § 30 Abs. 2 Z 9 MRG im gegenständlichen Fall durchaus möglich.

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

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

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

Anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Senat erklärten sich Parteienvertreter und Finanzamt einverstanden, zwei Beschwerdesachen, in welchen es – unter anderem - um dieselbe Rechtsfrage ging, dieselbe Immobilienverwaltungsgesellschaft selbstberechnet hat, und bei denen die zwei Bf. durch denselben Parteienvertreter vertreten wurden, verhandlungsmäßig zusammenzufassen, dass über diese Beschwerden der zwei Bf. eine (1) mündliche Verhandlung stattfand, über die getrennt verhandelt wurde und zwei Niederschriften aufgenommen wurden. Der vorliegende Fall wurde als erstes verhandelt.

Der Parteienvertreter hielt namens der Bf. die Anträge, nämlich die Bescheide ersatzlos aufzuheben, aufrecht und verwies auf die bisherigen Schriftsätze. Der Parteienvertreter hob hervor, dass die gewählte Vertragspraxis einer jahrzehntelangen Verwaltungspraxis entspricht, vgl Rz 705 der Gebührenrichtlinien alt. Diese Verwaltungsmeinung sei auch nach der Revision der GebR im Februar 2019 nach wie vor aufrecht, so die Rz 689 und 690 GebR 2019. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besage, dass die Vereinbarung aller Kündigungsgründe gemäß § 30 Abs. 2 MRG zu einer unbestimmten Vertragsdauer führe. Der Verwaltungsgerichtshof habe ausgesprochen, dass bei Geschäftsraummieten nicht alle Kündigungsgründe verwirklicht werden müssen. Nach dem Verwaltungsgerichtshof führe bereits 1 denkbar möglicher Kündigungsgrund dazu, dass ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliege. Dazu verwies der Parteienvertreter auf die bisherige Judikatur, die in der Beschwerde vom 6. März 2017 dargestellt worden sei und auf die bisherige Praxis der Finanzverwaltung.

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

Das FAGVG verwies auf das bisher Vorgebrachte, auf die Begründung des Bescheides und den Vorlagebericht. Diese Rz 705 der GebR alt zitieren das Erkenntnis VwGH 17.9.1990, 90/15/0034. Dort kam der Verwaltungsgerichtshof zu dem Schluss,

dass es aufgrund eines Präsentationsrechtes zu einer unbestimmten Dauer kam. Man dürfe die Rz 705 nicht allein lesen, sondern auch die folgenden Randziffern und die Verweise, zB Rz 706. 2018 ist der Verwaltungsgerichtshof der Einzelfallbetrachtung nicht entgegengetreten.

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

Das FAGVG verwies auf das bisher Vorgebrachte und beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Bf. verwies auf das bisher Vorgebrachte und beantragte, der Beschwerde stattzugeben.

3. Gesetzliche Grundlagen

Gebührengesetz

§ 17 . (1) *Für die Festsetzung der Gebühren ist der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.*

....

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

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

...

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

(1) *Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert*

1. *im allgemeinen 1 v.H.;*

2. *beim Jagdpachtvertrag 2 v.H.*

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

(3) Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

....

§ 33 TP 5 Abs. 5 Z 4 lautet: Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftstreuhänder sowie Immobilienmakler und Immobilienverwalter im Sinne der Bestimmungen der Gewerbeordnung 1994, 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.

Bundesabgabenordnung

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

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

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

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

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

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

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

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

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

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

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

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

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

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

...“

4. Erwägungen

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

Maßgeblich ist der beurkundete Inhalt des Rechtsgeschäftes, wobei der Urkundeninhalt in einer Gesamtschau aller in der Urkunde enthaltenen Bestimmungen zu ermitteln ist (vgl. BFG 23.7.2019, RV/7100718/2018). Die Bemessungsgrundlage der

Rechtsgeschäftsgebühr für Bestandverträge setzt sich aus dem Entgelt und der Bestandsdauer zusammen. Hinsichtlich des Kriteriums „Dauer“ wurde Beschwerde erhoben.

4.1. Bestimmte oder unbestimmte Dauer

Die Bf. besitzt ein Geschäftslokal, das sie an den Mieter vermietete. Das Mietverhältnis wurde ursprünglich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Mieter kann den Vertrag in den ersten fünf Jahren nicht kündigen, danach kann er den Vertrag jederzeit kündigen. Die Bf. kann den Vertrag nur im Falle des Vorliegens wichtiger Gründe im Sinne des § 30 Abs. 2 MRG unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten jeweils zum 30.6. und 31.12. eines jeden Kalenderjahres kündigen. Dies ergibt sich aus Punkt I.2 des vorliegenden Mietvertrages.

Nach Meinung des Finanzamtes liegt hier ein Vertrag von bestimmter Dauer von 5 Jahren und von unbestimmter Dauer, auf die der Kapitalisierungsfaktor von 3 Jahren angewendet wird, vor.

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

Ob ein **Bestandvertrag auf bestimmte oder unbestimmte Dauer** abgeschlossen wurde, orientiert sich nicht nur nach der Bezeichnung, sondern nach dem gesamten Vertragsinhalt, vor allem nach den Kündigungsvereinbarungen. (VwGH 21.5.1958, 1974/55; VwGH 8.4.1964, 0840/62, VwGH 3.12.1964, 0143/63; VwGH 5.6.1978, 114, 454/77; VwGH 27.1.2000, 99/16/0017; VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149; VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040; *Twardosz*, GebG⁶ § 33 TP 5 Rz 37). Wird ein Bestandvertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und nur ein (1) Vertragsteil gibt einen Kündungsverzicht ab, der andere Vertragsteil kann jederzeit kündigen, bleibt es bei der unbestimmten Dauer, weil der Vertrag trotz des Kündungsverzichtes 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 Kündungsverzicht 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 und nicht bloß auf die Erklärung. (BFG 12.4.2018, RV/7100526/2018; BFG 9.8.2017, RV/7104265/2009; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017; BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017).

Informativ sei bemerkt, dass die Gebührenrichtlinien für die Gerichte zwar den Status eines Fachkommentars haben können, aber als „Erlässe“ keine Rechtsquellen im formellen Sinn iSd Art. 18 Abs. 1 B-VG sind, die eine Rechtsgrundlage der Entscheidungsfindung des Bundesfinanzgerichtes bilden können (VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139; VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062; BFG 30.09.2015, RV/3100155/2015; BFG

30.11.2015, RV/3101018/2015; BFG 29.01.2015, RV/7102780/2012; BFG 29.05.2018, RV/7106271/2016; Wiesner in Lang/Schuch/Staringer, Soft Law 81; Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Tz 93).

GebR 2007 Rz 705 lautet: „Im Falle einer uneingeschränkten Kündigungsmöglichkeit liegt grundsätzlich ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vor. Ebenso liegt bei Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG ein Vertrag von unbestimmter Dauer vor (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034). Nähere Ausführungen siehe Rz 710.“

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

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

GebR 2019 Rz 689 lautet: *Im Falle einer uneingeschränkten Kündigungsmöglichkeit liegt grundsätzlich ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vor. Ebenso liegt bei Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG ein Vertrag von unbestimmter Dauer vor (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034). Die Frage, welche Kündigungsgründe denkmöglich sind, ist aus Sicht der Vertragsparteien einzelfallbezogen zu beurteilen (vgl. VwGH 26.04.2018, Ra 2018/16/0040 und VwGH 19.09.2017, Ra 2017/16/0111). Nähere Ausführungen siehe Rz 694.* Die Rz 694 lautet: *Bestandverträge sind dann auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, wenn die Vereinbarung auf unbestimmte Zeit lautet oder eine Vereinbarung über die Dauer fehlt und auch sonst im Vertrag kein Anhaltspunkt enthalten ist, auf welche Dauer sich die Vertragsparteien binden wollten.*

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

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

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

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

§ 30 Abs. 2 Z 1-3 und 7 MRG betreffen Vertragsverletzungen des Mieters (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]; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017). Diese Kündigungsgründe setzen ein schuldhaftes Verhalten des anderen Vertragspartners voraus, womit die Kündigungsgründe der Vermieterin nicht nach Belieben ausgeübt werden können (Zurückweisungsbeschluss VwGH 26.4.2018, 2018/16/0040 zu BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017). Dem Geschäftsraummieter kann überdies gekündigt werden, wenn die Räume nicht zu der vertraglich bedungenen oder einer gleichwertigen geschäftlichen Betätigung verwendet werden. (Welser/Zöchling-Jud, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 1048).

Der Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 2, wenn der Mieter die bedungenen Dienste vertragswidrig verweigert, setzt einen in Dienstleistungen bestehenden Mietzins voraus (BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012; BFG 29.1.2015, RV/7100701/2015; BFG 20.2.2017, RV/7100225/2012; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017). Besteht das Entgelt für die Überlassung der Bestandsache in einem monatlichen Mindestpachtzins, einem Umsatzpachtzins und der Tragung diverser Nebenkosten, ist das kein Mietzins, der in

Dienstleistungen besteht. Eine Betriebspflicht der Pächterin hat keinen Entgeltcharakter (BFG 21.02.2018, RV/7101156/2016; BFG 12.4.2018, RV/7100526/2018). Der Mietzins ist in Punkt III des Mietvertrages geregelt und besteht durchwegs „in Geld“, somit ist dieser Kündigungsgrund nicht anwendbar. § 30 Abs. 2 Z 2 MRG kommt hier nicht zur Anwendung, weil die Gegenleistung nicht in einer Dienstleistung besteht.

Der Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 3, erheblich nachteiliger Gebrauch des Mietgegenstandes, Vernachlässigung des Mietgegenstandes, 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; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017).

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

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

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

Nach § 30 Abs. 2 Z 4 (gewisse Fälle von 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) . Untervermietung setzt uU ein schuldhaftes Verhalten des anderen Vertragspartners voraus, womit die Kündigung durch einen Vermieter nicht nach Belieben ausgeübt werden kann (BFG 19.12.2017, RV/7101160/2017). Im vorliegenden Fall ist der Mieter laut Punkt VII/1. des Mietvertrages nur berechtigt, seine Rechte aus diesem Vertrag an die ****VERBUNDENES*UNTERNEHMEN**** abzutreten oder unterzuvermieten. Er ist auch berechtigt, Dritten in räumlich untergeordnetem Maße entgeltlich oder unentgeltlich die Mitbenutzung des Mietgegenstandes zu gestatten, dies jedoch nicht gegen einen unverhältnismäßigen Zins. Abgesehen davon ist jegliche Untervermietung durch den Mieter, in welcher Form auch immer, untersagt. 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 ein gänzlich Verbot der Untervermietung an

Dritte und stellen keine jederzeitige Kündigungsmöglichkeit des Vermieters dar. Es wurde lediglich die Untervermietung oder Abtretung der Mietrechte an eine bestimmte Person eingeräumt, mit der die Mieterin gesellschaftsrechtlich verbunden ist.

§ 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 ein Geschäftslokal zur Nutzung zum Betrieb eines Handelsgewerbes mit Waren aller Art, und nicht zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses gemietet hat (vgl. BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012; 29.1.2015, RV/7100701/2015; BFG 4.4.2017, RV/1100501/2016 [Ablehnung der Behandlung der Beschwerde Beschluss VfGH 26.6.2018, E 1739/2017, E 1740/2017; Zurückweisungsbeschluss VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und VwGH 3.10.2017, Ra 2017/16/0112] zu errichtendes Hotelgebäude).

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

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

§ 30 Abs. 2 Z 9 regelt den Eigenbedarf für sich selbst oder für Verwandte in gerader Linie. (BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012). Der Vermieter kann kündigen, wenn er oder einer seiner Nachkommen am Mietgegenstand einen dringenden Eigenbedarf hat, wofür die Judikatur zum Teil bis in die jüngste Zeit eine Notstandslage verlangte, und ihm aus der Aufrechterhaltung des Mietverhältnisses ein unverhältnismäßig größerer Nachteil 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 Aktiengesellschaft. 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; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017). Im vorliegenden Fall ist die Vermieterin Eigentümerin des Geschäftslokals. Der Kündigungsgrund 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 Betrieb eines Handelsgewerbes mit Waren aller Art, sowie kleinen Erzeugungstätigkeiten wie z.B. Fotoausarbeitung, Kleiderreinigung etc. 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 (vgl. BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015; BFG 20.2.2017, RV/7100225/2012; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017), und kommt nicht in Betracht, wenn die Verpächterin keine Körperschaft öffentlichen Rechts ist. Die Bf. ist eine juristische Person des Privatrechts und somit ist Z 11 nicht anwendbar.

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

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

ist Z 13 ohne Bedeutung. Die sofortige Auflösung des Mietvertrages aufgrund der Bestimmungen des § 1118 ABGB bleibt von diesen Bestimmungen unberührt.

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

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

§ 30 Abs. 2 Z 14 und Z 15 MRG Abbruch und Umbau eines Miethauses im öffentlichen Interesse, setzen ein Miethaus voraus, in dem der Mietgegenstand untergebracht ist (BFG 29.1.2015, RV/7102166/2012) und werden sehr unwahrscheinlich realisiert, wenn der Mietgegenstand ein Neubau ist (BFG 6.2.2017, RV/7105923/2015). Sie kommen daher nicht in Betracht, wenn der Mietgegenstand kein Miethaus ist und in Anbetracht der Umstände ein Abbruch oder Umbau des Gebäudes als unwahrscheinlich gilt (BFG 20.2.2017, RV/7100225/2012). § 30 Abs. 2 Z 14 MRG setzt eine wirtschaftliche Abbruchreife voraus, die voraussichtlichen Reparaturkosten der nächsten 10 Jahre können durch die zu erzielenden Mietzinse nicht mehr gedeckt werden und es wird das Vorliegen einer baubehördlichen Abbruchbewilligung im Zeitpunkt der Zustellung der Kündigung verlangt. (Lindinger, Kündigungsgründe im Schatten der Baukonjunktur- Die Kündigungsmöglichkeiten gem § 30 Abs 2 Z 14 und 15 MRG, immolex 5/2011, 134). Der Mieter bestätigt nach Punkt I/1 Abs. 2 des Mietvertrages, dass er den Mietgegenstand, alle seine technischen Einrichtungen und auch die allgemeinen Teile der Liegenschaft vor Abschluss des Mietvertrages ausgiebig besichtigt hat und dass ihm Lage, Beschaffenheit, Bau und Erhaltungszustand sowie die Zugänglichkeit des Mietgegenstandes, aller seiner technischen Einrichtungen bzw. Anlagen und der allgemeinen Teile der Liegenschaft bekannt sind. Ebenso hat sich der Mieter nach Punkt I/1 Abs. 2 des Mietvertrages vor Abschluss des Mietvertrages von den behördlichen (z.B. baurechtlichen, gewerberechtlichen) Widmungen für den Mietgegenstand in Kenntnis gesetzt. Es ist nicht davon auszugehen, dass der Mieter die Geschäftsfläche mieten würde, wenn er bei einer ausführlichen Besichtigung grobe Baumängel, welche den Abriss oder Umbau notwendig machen würden, aufgefunden hätte. Darüber hinaus ist es auch unwahrscheinlich, dass solche Mängel in der kurzen Zeitspanne von fünf Jahren eintreten, womit die Z 14 nicht anwendbar ist.

Die Bf. hat im vorbereitenden Schriftsatz vom 6. Dezember 2019 nochmals dargelegt, dass bei der Bf. der Kündigungsgrund des öffentlichen Interesses iSd § 30 Abs. 2 Z 15 MRG gegeben ist.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 15 MRG ist als Kündigungsgrund insbesondere anzusehen: *wenn ein Miethaus ganz oder in dem Teil, in dem sich der Mietgegenstand befindet, abgetragen*

oder umgebaut werden soll, mit dem Abbruch (Umbau) die Errichtung eines neuen (geänderten) Baues sichergestellt ist, die Bezirksverwaltungsbehörde auf Antrag des Bauwerbers mit Bescheid erkannt hat, daß selbst unter Berücksichtigung schutzwürdiger Interessen der bisherigen Mieter der geplante Neubau (Umbau) aus Verkehrsrücksichten, zu Assanierungszwecken, zur Vermehrung der Wohnungen, die zur Beseitigung oder Milderung eines im Ortsgebiet bestehenden quantitativen Wohnungsbedarfs oder eines qualitativen Wohnfehlbestands geeignet sind, oder aus anderen Gründen im öffentlichen Interesse liegt und dem Mieter Ersatz beschafft wird ;

Normzweck dieses Kündigungsgrundes ist die Schaffung der Möglichkeit, im öffentlichen Interesse privatrechtlich geschützte Rechte des Mieters zu durchbrechen. Eine Interessensabwägung ist durchzuführen. (*Lindinger*, Kündigungsgründe im Schatten der Baukonjunktur- Die Kündigungsmöglichkeiten gem § 30 Abs 2 Z 14 und 15 MRG, immolex 5/2011, 134). Unter „Miethaus“ ist jedes Gebäude zu verstehen, in dem sich zumindest ein Mietobjekt befindet, dem Wortsinn entsprechend, ist darunter jedes vermietete Gebäude zu verstehen, gleichgültig, ob darin Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten vermietet sind. (OGH 25.6.1986, 1 Ob 567/86; *Hausmann* in Hausmann/Vonklich (Hrsg.) Kommentar Österreichisches Wohnrecht – MRG³ (2013) § 30 MRG Rz 108). Grundvoraussetzung für diesen Kündigungstatbestand ist, dass die Bezirksverwaltungsbehörde in einem eigenen Verfahren mit einem Interessensbescheid feststellt, dass der geplante Neu- oder Umbau im öffentlichen Interesse liegt. Unmittelbar mit dem Abbruch oder Umbau eines Gebäudeteiles muss die Errichtung eines neuen oder auch geänderten Gebäudes in finanzieller und baurechtlicher Hinsicht sichergestellt sein. Der Vermieter hat daher die Kosten der beabsichtigten baulichen Maßnahmen durch Kostenvoranschläge nachzuweisen, falls erforderlich, die Kreditzusagen und Kreditfinanzierungsunterlagen vorzulegen oder den Nachweis der ausreichenden Eigenmittel zu erbringen. Die mit Bescheid festzustellenden öffentlichen Interessen iSd § 30 Abs. 2 Z 15 MRG sind demonstrativ aufgezählt: Verkehrsrücksichten, Assanierungszwecke, Wohnraumvermehrung sowie die Milderung eines quantitativen oder qualitativen Wohnfehlbestandes. Daneben erfährt diese demonstrative Aufzählung eine grundsätzliche Öffnung durch „andere im öffentlichen Interesse gelegene Gründe“, darunter fallen z.B. die Schaffung einer ärztlichen Ordination zur Sicherstellung ärztlicher Versorgung, Arbeitsplatzsicherung, Ausbau eines Privatkrankenhauses, Neubau einer Großraumgarage, uä. (*Lindinger*, Kündigungsgründe im Schatten der Baukonjunktur- Die Kündigungsmöglichkeiten gem § 30 Abs 2 Z 14 und 15 MRG, immolex 5/2011, 134; *Hausmann* in Hausmann/Vonklich (Hrsg.) Kommentar Österreichisches Wohnrecht – MRG³ (2013) § 30 MRG Rz 110). Zum Beispiel ging es im Fall des VwGH 25.2.2010, 2008/06/0148 um ein Bauprojekt von öffentlicher Bedeutung, bei dem eine Trinkhalle abgebrochen und ein Musiktheater für Besucher vom Volksgarten her samt Grünanlagen erschlossen werden sollte, es ging um ein Gesamtprojekt. Es reichte aus, dass das Projekt im Verwaltungsverfahren so determiniert ist, dass auf Grund dessen die nach § 30 Abs. 2 Z 15 MRG vorzunehmende Beurteilung möglich ist; die Vorlage eines

ausgearbeiteten Detailprojektes mit näheren Plänen ist in diesem Zeitpunkt noch nicht erforderlich.

Da unter „Miethaus“ jedes Gebäude zu verstehen ist, in dem Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten vermietet sind (OGH 25.6.1986, 1 Ob 567/86; *Hausmann* in Hausmann/Vonklich (Hrsg.) Kommentar Österreichisches Wohnrecht – MRG³ (2013) § 30 MRG Rz 108), ist dieser Kündigungsgrund grundsätzlich im gegenständlichen Fall zu untersuchen. Einerseits gilt dasselbe, was zu § 30 Abs. 2 Z 14 MRG gesagt wurde, der Mieter hat sich laut Punkt I/1 Abs. 2 des Mietvertrages vor Abschluss des Mietvertrages von den behördlichen (z.B. baurechtlichen, gewerberechtlichen) Widmungen für den Mietgegenstand in Kenntnis gesetzt. Demnach dürfte auf einen solchen Kündigungsgrund nichts hindeuten. Verkehrsrücksichten, Assanierungszwecke (z.B. Stadtbilderhaltung), Wohnraumvermehrung sowie die Milderung eines quantitativen oder qualitativen Wohnfehlbestandes, sowie „andere im öffentlichen Interesse gelegene Gründe“, können sich theoretisch realisieren, auch wenn im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nichts darauf hingedeutet hat. (BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017; BFG 19.12.2019, RV/7102422/2017).

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

Zusammenfassend ergibt sich, dass die vorzeitige Kündigung des Bestandvertrages durch die Bf. iSd § 30 Abs. 2 MRG bloß eingeschränkt möglich ist. (BFG 23.05.2018, RV/7101263/2016; BFG 29.05.2018, RV/7106271/2016; BFG 23.01.2019, RV/7104470/2016; BFG 20.03.2019, RV/7102011/2017; BFG 04.07.2019, RV/7103228/2019; BFG 24.07.2019, RV/7103609/2016; BFG 29.07.2019, RV/7104448/2016; BFG 05.09.2019, RV/7100157/2017; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017; BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017). Sämtliche ihr zustehenden und möglichen Kündigungsgründe sind – abgesehen vom Grund „Eigenbedarf“ und Kündigung wegen Abbruch und Umbau des Miethauses aus Verkehrsrücksichten, Assanierungszwecken, zur Milderung eines quantitativen oder qualitativen Wohnfehlbestandes, sowie aus „anderen im öffentlichen Interesse gelegenen Gründen“ unter der Bedingung der Ersatzbeschaffung, – dem Einfluss der Bf. als Vermieterin entzogen. Die beiden der Sphäre der Vermieterin zuzurechnenden Kündigungsgründe sind keinesfalls umfassender Natur, sodass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages äußerst gering und von den Parteien – unter normalen Umständen - keinesfalls beabsichtigt ist. Unterstrichen wird dies durch den fünfjährigen Kündigungsverzicht des Mieters in Kombination mit dessen Bereitschaft, zur Herstellung der vertragsgemäßen Nutzbarkeit des Bestandsobjektes, den Mietgegenstand zu einem Verkaufslokal für den Handel mit Waren aller Art, samt notwendiger Sozial- und

Lagerräume auf eigene Kosten umzubauen. Wäre nicht zumindest eine fünfjährige Nutzung geplant, würde weder der Mieter solche Investitionen tätigen noch die Bf. solche Arbeiten zulassen. Sohin lässt der gegenständliche Mietvertrag nach dem Gesamtbild unzweifelhaft einen Bindungswillen der Vertragsparteien hinsichtlich der Mietdauer erkennen.

Daher ist der gegenständliche Vertrag unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des VwGH als Vertrag mit bestimmter (fünfjähriger) sowie unbestimmter Dauer zu vergebühren. Die Bestandsvertragsgebühr war demzufolge vom achtfachen Jahreswert zu berechnen.

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

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

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

6. Schlussfolgerung

Beim Mietvertrag über ein Geschäftslokal für ein Handelsgewerbe, der auf unbestimmte Dauer vereinbart wurde, kam es durch den fünfjährigen Kündigungsverzicht der Mieterin und der Vereinbarung, dass die Vermieterin aus allen Gründen des § 30 Abs. 2 MRG kündigen kann, aus gebührenrechtlicher Sicht zu einem auf bestimmte sowie unbestimmte Zeit abgeschlossenen Vertrag (5+3), da sich bei der Bf. als Vermieterin von den 16 Kündigungsgründen lediglich zwei theoretisch realisieren können, nämlich § 30 Abs. 2 Z 9 MRG, Eigenbedarf, und § 30 Abs. 2 Z 15 MRG, Kündigung wegen Abbruch und Umbau des Miethauses aus Verkehrsrücksichten, Assanierungszwecken, zur Milderung eines quantitativen oder qualitativen Wohnfehlbestandes, sowie aus „anderen im öffentlichen Interesse gelegenen Gründen“ unter der Bedingung der Ersatzbeschaffung (VwGH 5.3.2009, 2007/16/0149; VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169; VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0072; VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111 und 0112; VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040). Eigenbedarf (Z 9) der Vermieterin und Abbruch aus öffentlichem Interesse bei Ersatzbeschaffung (Z 15) durch die Vermieterin könnten zwar realisiert werden, machen jedoch die Kündigungsmöglichkeit der Vermieterin nicht zu einer jederzeitigen und unbeschränkten, sondern reduzieren die Kündigungsmöglichkeiten der

Vermieterin auf diese zwei eng umgrenzten Gründe. Im fünfjährigen Kündungsverzicht der Mieterin und in der Eingrenzung der Vermieterin auf zwei eng umgrenzte Kündigungsmöglichkeiten manifestiert sich ein Bindungswille beider Vertragsteile auf die bestimmte Dauer von 5 Jahren.

Der Kündigungsgrund der Z 15, Abbruch und Umbau im öffentlichen Interesse samt Ersatzbeschaffung kann bei einem Mietwohnhaus, Baujahr 1984, grundsätzlich verwirklicht werden, ist jedoch, da sich der Mieter vor Abschluss des Mietvertrages von den behördlichen (z.B. baurechtlichen, gewerberechtlichen) Widmungen für den Mietgegenstand in Kenntnis setzte, wenig wahrscheinlich und im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses deutete nichts darauf hin. (BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017; BFG 19.12.2019, RV/7102422/2017).

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

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

7. Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes folgt. (z.B. VwGH 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 19. Dezember 2019

