



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch CONSULTATIO Rev. und Treuhand Steuerberatung GmbH & CoKG, Steuerberatungsgesellschaft, 1210 Wien, Holzmeistergasse 9, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. November 2007 betreffend Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs.1 Z 1 und Abs.3 GebG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die auf den zu beurteilenden Fall wesentlichen Punkte des zwischen der Berufungswerberin, (Bw.), als Vermieterin, und der Stadt X., als Mieterin, am 24.7.2007 abgeschlossenen Mietvertrages lauten wie folgt:

I SACH- UND RECHTSLAGE

(1) Die Vermieterin ist grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ zzz mit den Grundstücken Nr.aa, bb, cc, dd und ee, fff im derzeitigen, noch zu arrondierenden, Ausmaß von 21,405 405,~m² und beabsichtigt auf dieser Liegenschaft die Errichtung eines multifunktionalen Zentrums für Wohnen, betreutes Wohnen, einer Pflegeanstalt für chronisch Kranke sowie Lokalen, bestehend aus zwei U-förmigen, siebengeschossigen Neubautrakten samt einer teilweise durchlässigen EG-Zone mit Garagen und Geschäftslokalen unter Einbeziehung der denkmalgeschützten ehemaligen Autobus-Großgarage.

(2) Die Errichtung dieser Objekte wird mit Hilfe von Wohnbauförderungsmitteln erfolgen, und zwar für den nachgenannten, hier vertragsgegenständlichen, Pflegeheimbereich mit Hilfe einer Heimförderung nach § 12 WWFSG in Verbindung mit § 2 Abs. 1 der Neubauverordnung.

II. MIETOBJEKT UND MIETVORGANG

(1) Gegenstand dieses Mietvertrages ist ausschließlich das vorgenannte Pflegeheim (also die Pflegeanstalt für chronisch Kranke mit nach derzeitigem Planungsstand 308 Betten), sohin die in den - datierten und beiderseits paraphierten - Plänen (Beilage ./1) je rot umrandet dargestellten Flächen des Pflegeheimbereiches, und zwar Innenflächen mit einer in diesen Plänen für das Heim ausgewiesenen Gesamt-Nutzfläche von 22.374,11 m² zuzüglich der in diesen Plänen je grün umrandet ausgewiesenen Freiflächen.

(2) Festgestellt wird, dass diese Pläne bzw. ausgewiesenen Flächen dem derzeitigen Planstand entsprechen. Änderungen oder Abweichungen von diesen Plänen bzw. der nachgenannten Bau- und Ausstattungsbeschreibung, die aufgrund öffentlich-rechtlicher oder sonstiger zwingender Vorschriften bzw. zur Erlangung der Wohnbauförderung oder bau- bzw. bauausführungstechnisch erforderlich sind, bleiben der Vermieterin vorbehalten. Alle sonstigen Veränderungen bedürfen der Einholung der vorherigen Zustimmung der Mieterin.

Der nachgenannten Mietzins- bzw. Betriebskostenverrechnung sind letztendlich die der tatsächlichen Ausführung entsprechenden, in den bauordnungsgemäßen Bestandsplänen ausgewiesenen Flächen zugrunde zu legen. Allfällige Flächenreduzierungen durch von der Mieterin veranlasste Einbauten oder sonstige bauliche Veränderungen bleiben hierbei unbeachtlich.

(3) Die Vermieterin vermietet und die Mieterin mietet diese vorgenannten Flächen als einheitliches Mietobjekt. Vermietet sind nur die Innenbereiche des Mietobjektes, sohin nicht die Fassade und - über die vorgenannten mietgegenständlichen Freiflächen hinausgehende - sonstige Außenflächen der Anlagen bzw. Liegenschaft. Eine objektsübliche Beschilderung des Mietobjektes wird jedoch von der Vermieterin im Rahmen des Gesamt-Beschriftungskonzeptes der Anlage berücksichtigt werden.

(4) Die Vermietung erfolgt in neu gebautem Zustand gemäß folgenden zu datierenden und beiderseits zu paraphierenden Unterlagen:

a) 6 Pläne (für KG, EG, 1. OG, 2./4./6. OG, 3./5. OG und DG) vom 11.5.2007, Beilage ./1,

b) Bau- und Ausstattungsbeschreibung vom 30.4.2007, Beilage ./2

c) Topographie (beinhaltend auch das Raum- und Funktionsprogramm) vom 11.5.2007, Beilage ./3,

(5) Vor Übergabe des Mietobjektes und auf Gewährleistungsdauer sind allfällige von der Mieterin gewünschte Änderungen bzw. Ergänzungen dieser vorgenannten Ausführung bzw. Ausstattung gemäß dem in der Beilage./2 gesondert festgelegten Prozedere abzuhandeln.

Nach Übergabe des Mietobjektes setzen allfällige Änderungen bzw. Ergänzungen dieser Ausführung und Ausstattung die vorherige Zustimmung der Vermieterin voraus, die diese aber nur aus schwerwiegenden, sachlich gerechtfertigten Gründen verweigern wird. Die Kosten dafür sind von der Mieterin zu tragen.

III. VERTRAGSDAUER

(1) Das Mietverhältnis beginnt mit dem Entstehen der Übernahmeverpflichtung der Mieterin gemäß dem nachfolgenden Punkt IV./2) und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

(2) Beide Vertragsparteien sind berechtigt das Mietverhältnis unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Jahres zu kündigen, die Vermieterin jedoch nur aus einem wichtigen Kündigungsgrund im Sinne des Mietrechtsgesetzes (MRG) in der jeweils geltenden Fassung.

(3) Die Mieterin verzichtet ihrerseits zunächst für sechzehn Jahre nach Mietvertragsbeginn auf die Ausübung ihres Kündigungsrechtes. Die Mieterin ist sohin berechtigt, das Mietverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten zum Ablauf des 192-ten Monats nach Mietvertragsbeginn zu kündigen. Macht die Mieterin von diesem Kündigungsrecht keinen Gebrauch gilt- dies als Kündigungsverzicht für weitere neunzehn Jahre.

IV. ÜBERGABE DES MIETOBJEKTES

(1) Die Fertigstellung und Übergabe des Mietobjektes an die Mieterin in dem im Punkt II.(4) genannten vertragsgemäßen Zustand ist unter der Voraussetzung des Vorliegens der rechtskräftigen Baubewilligung nach der BO für Wien bis Mitte Oktober 2007, der Wohnbauförderungszusicherung bis Mitte November 2007 und der - von der Mieterin zu betreibenden (siehe auch Punkt VI.(2) - rechtskräftigen Errichtungsbewilligung nach dem Wiener Krankenanstaltengesetz 1987-Wr.KAG bis Ende Dezember 2007 für ca. April 2010 vorgesehen. Bei allfälligen Verzögerungen der vorgenannten vorausgesetzten Bewilligungen verschiebt sich auch der Übergabetermin analog.

Die Vermieterin ist jedenfalls verpflichtet das Mietobjekt binnen vierundzwanzig Monaten ab tatsächlichem Baubeginn (der das Vorliegen der vorgenannten Bewilligungen und der

Förderungszusicherung voraussetzt) in vertragsgemäß fertig gestellten Zustand der Mieterin zu übergeben. Im Falle eines Verzuges verpflichtet sich die Vermieterin zur Bezahlung eines Pönales von EUR 4.320,00 pro Arbeitstag der Überschreitung, begrenzt mit einem Maximalbetrag von EUR 432.150,00, dies jedoch nur dann, wenn die Gründe für den Verzug von der Vermieterin oder deren Erfüllungsgehilfen zu verantworten sind, nicht aber dann, wenn die Gründe für den Verzug der Sphäre der Mieterin zuzuordnen sind (z.B. Änderungswünsche der Mieterin, sanitätsrechtliche Auflagen oder Bewilligungsverzögerungen etc.).

(2) Der genaue Tag der Übergabe ist der Mieterin spätestens 3 Monate vorher schriftlich bekannt zu geben. Die Mieterin ist sodann zur Übernahme des Mietobjektes zu diesem Termin verpflichtet, dies auch bei Vorhandensein von Mängeln, insoweit diese die vertragskonforme Nutzung des Mietobjektes nicht hindern.

(3) Über die Übergabe des Mietobjektes ist ein schriftliches Übergabeprotokoll anzufertigen. In diesem Protokoll sind allfällige Mängel der von der Vermieterin zu erbringenden Ausführung bzw. Ausstattung taxativ festzuhalten und ist die Vermieterin sodann verpflichtet, diese allfälligen Mängel binnen angemessener Frist auf ihre Kosten beheben zu lassen.

(4) Die Mieterin bestätigt, dass das Mietobjekt bei Errichtung gemäß den vorgenannten Plänen und der Bau- und Ausstattungsbeschreibung (Beilagen./1 und./2) für ihren Bedarf tauglich und brauchbar ist und für etwaige darüber hinaus gehende Bau- und Ausstattungswünsche der Punkt II./5) gilt.

V. FINANZIERUNGSBEITRAG/MIETZINS

(1) Die Mieterin hat einen Finanzierungsbeitrag zu leisten und zwar

a) einen Grundkostenbeitrag im Betrage von € 235,40 pro m² der im Punkt II. (1) genannten Gesamt-Nutzfläche von 22.374,11 m², sohin gemäß den vorgenannten derzeitigen Planmaßnahmen € 5.266.900,00

b) einen Baukostenbeitrag in der Höhe von 12,5% der gemäß WWFSG förderbaren Gesamtbaukosten des Mietobjektes, sohin gemäß den derzeitigen Bemessungsgrundlagen (gewerkweise Kostenschätzung vom 11.5.2007, Beilage./4) € 2.953.508,00

insgesamt sohin € 8.220.408,00

(2) Dieser Finanzierungsbeitrag ist wie folgt fällig:

a) hinsichtlich des Grundkostenbeitrages zur Gänze binnen vierzehn Tagen nach Unterfertigung dieses Vertrages (derzeit vorgesehen bis längstens 15.08.2007) und

b) hinsichtlich des vorgenannten Baukostenbeitrages entsprechend dem Baufortschritt, und zwar in den in der Beilage ./5 (Zahlungsplan vom 11.5.2007) genannten Teilbeträgen zu den dort genannten Terminen.

Der vorgenannte Grundkostenbeitrag von EUR 5.266.900,00 ist fix und pauschal. Dies mit Ausnahme einer Erhöhung durch Finanzierungsmehrkosten infolge eines längeren Zinsenlaufes, wenn es - ohne Verschulden der Vermieterin (also z.B. wegen Verzögerungen bei den notwendigen behördlichen Bewilligungen oder der Wohnbauförderungszusicherung) - zu Verzögerungen des vorgesehenen Unterfertigungstermines (bis längstens 31.08.2007) kommen sollte.

Der - auf der Basis der derzeitigen, auch dem Wohnbauförderungsantrag zugrunde gelegten, Unterlagen berechnete - Baukostenbeitrag erhöht oder senkt sich im gleichen Verhältnis, in dem sich die förderbaren Gesamtbaukosten im Zuge der Endabrechnungsgenehmigung durch die MA 50 verändern sollten, da der Baukostenbeitrag letztendlich gem. den Förderungsbestimmungen 12,5% der sich aus der von der MA 50 genehmigten Endabrechnung ergebenden förderbaren Gesamtbaukosten zu betragen hat.

Allfällige hieraus resultierende Nach- oder Rückzahlungen sind binnen vier Wochen nach entsprechenden belegter Rechnungslegung zu leisten.

(3) Sonderkosten:

Ferner hat die Mieterin die Kosten für die allein ihrem Pflegeanstaltbetrieb dienenden Sonderausführungen und -ausstattungen des gegenständlichen Mietobjektes zu bezahlen. Diese Sonderkosten betragen EUR 24.005.280,00 zuzüglich USt, und sind von der Mieterin analog zum vorgenannten Baukostenbeitrag entsprechend dem Baufortschritt bzw. der Beilage./5 (Zahlungsplan) zu bezahlen.

Diese Sonderkosten gelten als Mietzinsvorauszahlung für eine Mietdauer von 35 Jahren und werden daher verrechnungstechnisch ab Mietzahlungsbeginn mit 1/420-stel des vorgenannten Gesamtbetrages aufgelöst. Macht die Mieterin von ihrem erstmaligen Kündigungsrecht gemäß Punkt III. Abs. (3) Gebrauch, so hat ihr die Vermieterin den bis dahin noch nicht aufgelösten Anteil von 228/420-stel dieser vorgenannten Sonderkosten rückzuerstatten, und zwar unverzinst. Ansonsten sind diese Sonderkosten nicht rückzahlbar (also auch nicht bei einer etwaigen, ohnehin nur bei Vorliegen eines wichtigen Kündigungsgrundes gem. MRG ermöglichen, Vermieterkündigung) und unterliegen auch nicht den "Verwohnungs"-Rückzahlungsbestimmungen des WGG bzw. des WWFSG.

(4) Bei Beendigung des Mietverhältnisses ist der Finanzierungsbeitrag gem. Punkt V. (1) a) und b) (nicht aber die Sonderkostenzahlung gemäß Abs. (3) binnen acht Wochen nach ordnungsgemäßer Rückstellung des Mietobjektes an die Mieterin zurückzuzahlen, und zwar vermindert um 1% pro Jahr, gerechnet ab Fertigstellung des Mietobjektes (sohin der Fertigstellungsanzeige gemäß § 128 BO für Wien) oder bei einem allfälligen früheren Bezug des Mietobjektes ab diesem Zeitpunkt.

(5) Ab dem der im Punkt IV. (2) genannten Übernahmeverpflichtung nächstfolgenden Monatsersten hat die Mieterin ferner bis zum 5. eines jeden Monats im vorhinein als laufendes monatliches Entgelt zu leisten:

a) Mietzins von EUR 3,02 /m², sohin auf Basis der in Punkt II.(1) genannten Mietfläche von 22.374,11 m² EUR 67.569,81

b) an Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag EUR 0,22/ m², sohin EUR 4.922,30

c) an Verwaltungskosten EUR 0,10 m², sohin EUR 2.237,41

d) an vorläufigen Betriebs- und Nebenkosten (Siehe den nachgenannten Absatz (5) a) a conto EUR 0,25/ m² sohin EUR 5.593,53

Zwischensumme EUR 80.323,05

e) 20% USt auf die 1% Jahr "Verwohung" des im Punkt V. (1) genannten Finanzierungsbeitrages EUR 0,06/m², sohin EUR 1.342,45

f) 20% USt aus den Positionen a) bis d) EUR 0,72/m² EUR 16.064,61

monatliches Gesamtentgelt daher EUR 97.730,11

Der unter a) genannte Mietzins wurde auf der Basis der derzeit angesetzten, der Mieterin bekannten, Gesamtbaukosten berechnet und ist sohin bei allfälligen sich aus der Bau-Endabrechnung ergebenden Veränderungen dieser Gesamtbaukosten dieser Veränderung im prozentuell aliquoten Verhältnis anzupassen. Ansonsten verändert sich der Mietzins nur noch gemäß der im nachfolgenden Absatz (6) b) genannten Wertsicherung.

(6) Erläuternd bzw. ergänzend wird zu den vorgenannten Entgeltbestandteilen bzw. -beträgen festgehalten:

a) Betriebs- und Nebenkosten:

Angesichts der Multifunktionalität der Anlage wird zwecks einer möglichst sach- d.h. verursachergerechten Aufteilung der Betriebs- und Bewirtschaftungskosten vereinbart, diese Kosten - soweit technisch und rechtlich möglich - für die Wohnungen, das betreute Wohnen,

die Pflegeanstalt, die Geschäftslokale und Garagen (je samt Neben- und Sondereinrichtungen, wie z.B. nur einer Objektgruppe dienende Lifte, Energieversorgungen, Müllräume, etc.) gesondert, also getrennt festzustellen und dann allein von den jeweiligen Verursachern tragen zu lassen. Lediglich die sodann noch verbleibenden - also nicht nach Einrichtungen bzw. eigenen Strom-, Wasser- und sonstigen Energiekreisen bzw. Zählern trennbaren Betriebs- und Bewirtschaftungskosten (wie z.B. Versicherungen, Grundsteuer, Reinigung bzw. Winterdienst von Gehsteigs-, Zugangs- oder sonstigen nicht zuordenbaren Flächen, etc.) sind grundsätzlich im Verhältnis der Nutzfläche (Anteil Pflegeanstalt auf Grund derzeitiger Planmaße 22.374,11 m²) - wobei die Garagen mit 25% der Garagennutzfläche angesetzt werden - sämtlicher Miet- bzw. allenfalls Wohnungseigentumsobjekte der Gesamtliegenschaft aufzuteilen.

Der Mieterin wird von der Hausverwaltung monatlich ein voraussichtlich hinreichender Pauschalbetrag als á-conto vorgeschrieben werden. Die Abrechnung dieser Betriebs- bzw. Nebenkosten erfolgt sodann einmal jährlich unter Berücksichtigung dieser á-conto-Zahlungen.

Sollte zukünftig allenfalls durch eine rechtskräftige verwaltungsbehördliche oder gerichtliche Entscheidung oder eine Gesetzesänderung ein anderer Verrechnungs- bzw. Aufteilungsschlüssel für die Betriebs- und Nebenkosten festgesetzt werden, gilt dieser geänderte Schlüssel dann auch für das gegenständliche Vertragsverhältnis.

b) Wertsicherung:

Der vorgenannte Mietzinsbetrag sowie das Hausverwaltungshonorar werden mit Hilfe des von der Statistik Österreich verlautbarten Verbraucherpreisindex 2005 oder eines allfälligen an seine Stelle tretenden Index wertgesichert und erhöhen oder vermindern sich sohin in jenem Ausmaß in dem sich der Stand dieses Index im Juni des jeweiligen laufenden Jahres zum Indexwert für Juni 2007 verändert hat. Die so veränderten Beträge gelten sodann jeweils ab 1. Jänner des folgenden Jahres.

Der Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag wird - zur Gleichschaltung mit allen übrigen Objekten des gesamten Zentrums - nicht nach dem VPI wertgesichert, sondern erhöht sich aliquot allfälliger Anhebungen der im § 14 d (2) des WGG in seiner derzeitigen Fassung genannten Sätze.

c) Umsatzsteuer:

Die auf den Mietzins samt Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträgen und Nebenkosten sowie die so genannte „Verwohnung“ des im Punkt V. (1) a) und b) genannten Finanzierungsbeitrages entfallende Umsatzsteuer ist von der Mieterin in der jeweiligen

gesetzlichen Höhe (derzeit 20 %) zu bezahlen. Die auf die Sonderkosten entfallende USt entsprechend dem Zahlungsplan (Beilage ./5).

(7) Eine Aufrechnung etwaiger Ansprüche der Mieterin gegen die Forderungen der Vermieterin an Hauptmietzins samt Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag sowie Betriebs- und Nebenkosten, sowie Umsatzsteuer wird - sofern nicht zwingende gesetzliche Bestimmungen entgegenstehen sollten - ausdrücklich ausgeschlossen.

(8) Festgehalten wird der Ordnung halber, dass der vorgenannte Mietzins samt Betriebs- und Nebenkosten nur die Raum (bzw. Freiflächen)miete samt den vorgenannten Betriebs- und Nebenkosten abdeckt. Sämtliche übrigen, zuvor nicht genannten, von der Mieterin direkt verursachte Kosten, d.h. die individuellen Verbrauchs- und Bewirtschaftungskosten des Pflegeanstaltbetriebes der Mieterin (wie z.B. objektinterne Lifte der Mieterin, Strom, Telefon, Entsorgung von Müll bzw. Sondermüll, etc.) hat die Mieterin gesondert, und zwar nach Möglichkeit selbst und direkt zu bezahlen. Desgleichen die Kosten ihres Heiz- und Warm- sowie Kaltwasserbezuges.

VI. MIETZWECK UND BENÜTZUNG DES MIETOBJEKTES

(1) Die Vermietung erfolgt ausschließlich zum Betrieb eines Pflegeheimes, und zwar einer Pflegeanstalt für chronisch Kranke, wobei sich die Mieterin entsprechend den Bestimmungen der Wohnbauförderung verpflichtet das Mietobjekt auch tatsächlich regelmäßig zu diesem bedungenen Zweck zu verwenden. Jede anderweitige Verwendung bedarf der ausdrücklichen vorherigen Genehmigung durch die Vermieterin und auch durch die Wohnbauförderung. Allfälligen von der Mieterin gewünschten Untervermietungen oder Weitergaben an ausgegliederte Rechtsträger im Alleineigentum der Stadt Wien wird die Vermieterin nicht widersprechen, sofern, eine allfällig notwendige Genehmigung der Wohnbauförderung vorliegt.

IX. ALLGEMEINE VERTRAGSBESTIMMUNGEN

(3) Sämtliche aufgrund dieses Mietverhältnisses auflaufenden Steuern und Gebühren, insbesondere die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß Gebührengesetz hat die Mieterin zu tragen. Die Kosten einer rechtsfreundlichen Vertretung im Zusammenhang mit der gegenständlichen Vertragserrichtung trägt jede Vertragspartei selbst.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wertete diesen Vertrag als einen auf bestimmte Dauer (35 Jahre) und auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und setzte in der Folge mit dem im Spruch dieser Berufungsentscheidung angeführten Bescheid gegenüber der Bw. die Rechtsgebühr gemäß §§ 33 TP 5 Abs.1 Z 1 GebG, 200 BAO mit € 513.957,13

(monatliches Gesamtentgelt: € 97.730,11 pro Monat x 12 Monate x 18 Jahre= 21.109.703,76
 + Finanzierungsbeitrag = € 8.220.408,00/ 100 x 18 Jahre= 1.479.673,44 +
 Mietvorauszahlung zuzüglich USt= € 28.806,336, Summe: € 51.395.713,20 davon 1% = €
 513.957,13) fest.

Dagegen erhob die Bw. durch ihren ausgewiesenen Rechtsvertreter fristgerecht Berufung. Sie beantragte für den verfahrensgegenständlichen Bestandsvertrag die Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG mit € 62.340,11 (€ 97.730,11 x 12 Monate x 3 Jahre = 3.518.283,96 + € 82.204,08 x 3 Jahre= € 246.612,24 + € 28.806.336,00 /420 x12 Monate x 3 Jahre= € 2.469.114,51; Summe: € 6.234.010,71 davon 1% Gebühr = € 62.340,11) mit folgender Begründung:

2. Berufungsbegründung

Wir stellen den Berufungsantrag auf Neuberechnung der Rechtsgeschäftsgebühr laut Beilage 1/ (Berechnung der ausgesetzten Beträge) und begründen diesen wie folgt.

Die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr erfolgte dem Grunde nach zu Recht. Die Bemessungsgrundlage und damit die Höhe der Rechtsgeschäftsgebühr werden unsererseits bestritten.

Die Höhe der Rechtsgeschäftsgebühr wurde rechtsunrichtig festgesetzt, weil die Bemessungsgrundlage nicht wie rechtsrichtig mit dem Dreifachen des Jahreswertes gem. § 33 TP 5 Abs. 3 GebG für einen unbefristeten Bestandsvertrag, sondern unrichtig mit dem 18-fachen Jahreswert für einen Bestandsvertrag mit beschränkter Laufzeit festgestellt wurde.

Darüber hinaus wurde zweitens der zu Grunde gelegte Jahreswert - welcher sich aus der laufenden Miete, Finanzierungsbeitrag und Mietvorauszahlung zusammensetzt - nicht richtig ermittelt.

Bestimmte oder unbestimmte Vertragsdauer?

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes zu bewerten.

In den berufungsgegenständlichen Gebührenbescheiden wurde von unbestimmten Vertragsdauern ausgegangen und dementsprechend das Achtzehnfache des Jahreswertes zur Gebührenbemessung herangezogen. Strittig ist daher die Frage, ob eine unbestimmte oder eine bestimmte Vertragsdauer laut Punkt III. der genannten Verträge vorliegt. Punkt

III./Vertragsdauer ist in beiden gegenständlichen Mietverträgen wortgleich und lautet wie folgt:

III. VERTRAGSDAUER

(1) Das Mietverhältnis beginnt mit dem Entstehen der Übernahmeverpflichtung der Mieterin gemäß dem nachfolgenden Punkt 1V. (2) und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

(2) Beide Vertragsparteien sind berechtigt, das Mietverhältnis unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Jahres zu kündigen, die Vermieterin jedoch nur aus einem wichtigen Kündigungsgrund im Sinne des Mietrechtsgesetzes (MRG) in der jeweils geltenden Fassung.

(3) Die Mieterin verzichtet ihrerseits zunächst für sechzehn Jahre nach Mietvertragsbeginn auf die Ausübung ihres Kündigungsrechtes. Die Mieterin ist sohin berechtigt, das Mietverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten nach Ablauf des 192-ten Monats nach Mietvertragsbeginn zu kündigen. Macht die Mieterin von diesem Kündigungsrecht keinen Gebrauch gilt dies als Kündigungsverzicht für weitere neunzehn Jahre.

Es liegt somit eine unbestimmte Mietdauer vor, da nur ein einseitiger Kündigungsverzicht seitens der Mieterin vereinbart worden ist. Nur der beiderseitige Kündigungsverzicht bewirkt eine bestimmte Mietvertragsdauer mit den entsprechenden gebührenrechtlichen Konsequenzen (vgl. insb. Arnold, Rechtsgeschäftsgebühr Kommentar, 8. Auflage, Wien 2006, §33 TP 5 GebG Rz 20 ff j. Ein einseitiger Kündigungsverzicht - im gegenständlichen Fall zu Lasten der Mieterin - ist gebührenrechtlich unbeachtlich.

Der einseitige Kündigungsverzicht ändert nichts an der gebührenrechtlichen Qualifikation als ein Bestandsverhältnis auf unbestimmte Zeit. (vgl. die herrschende Kommentarliteratur bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band 1, 2. Teil, Stempel- und Rechtsgebühren zu § 33 TP 5 GebG 40 J ff sowie die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Kündigungsbeschränkung der Vermieterin auf die Gründe nach MRG

Zweifelhaft könnte sein, ob die Beschränkung der Kündigungsrechte der Vermieterin auf die Kündigungsgründe im Sinne des Mietrechtsgesetzes gemäß Punkt III./(2) letzter Satz als relevanter Kündigungsverzicht im Sinne einer Beschränkung der Laufzeit gern GebG zu würdigen ist. In diesem Falle würde die Berechnung des 18-fachen Jahreswertes § 33 TP 5 Abs. 3 GebG entsprechen. Der letzte Halbsatz im zitierten Vertragspunkt III., 2. Absatz, stellt weder seinem Wortlaut, noch dem Inhalt nach, einen Verzicht der Vermieterin dar. Vielmehr liegt lediglich die rechtlich korrekte Wiedergabe der Gesetzeslage vor. Hierzu verweisen wir

auf § 1 MRG und auf § 20 Abs. 1. Z 1: lit. b. WGG, welcher ausdrücklich in jedem Fall unter anderem die Anwendbarkeit des § 30 MRG anordnet.

Gemäß der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22.5.1978, 2943f76) ist ein Bestandsvertrag, der seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird, gebührenrechtlich dann (auch) als Vertrag auf bestimmte Zeit anzusehen, wenn (und insoweit) das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann. In den berufungsgegenständlichen Mietverträgen hat jedoch lediglich die Mieterin für 16 Jahre auf die Ausübung des Kündigungsrechtes verzichtet.

Die Kündigungsbeschränkung der Vermieterin auf wichtige Gründe gemäß § 30 MRG ist der gesetzliche „Normalfall“. Gemäß den (auch hier Anwendung findenden) einschlägigen Vorschriften darf die Vermieterin nur aus den Gründen des § 30 MRG kündigen. Jede Ausweitung des Kündigungsrechts der Vermieterin würde am zu Gunsten der Mieterin zwingenden Charakter der Norm scheitern. In der Folge wird § 30 MRG wortgetreu wiedergegeben.

§ 30. (1) Der Vermieter kann nur aus wichtigen Gründen den Mietvertrag kündigen.

(2) Als ein wichtiger Grund ist es insbesondere anzusehen, wenn

1. der Mieter trotz einer nach dem Eintritt der Fälligkeit erfolgten Mahnung mit der Bezahlung des Mietzinses über die übliche oder ihm bisher zugestandene Frist hinaus, mindestens aber acht Tage im Rückstand ist;
2. der Mieter, dessen vereinbarter Mietzins ganz oder teilweise in eigenen Dienstleistungen besteht, die bedungenen Dienste vertragswidrig verweigert;
3. der Mieter vom Mietgegenstand einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, namentlich den Mietgegenstand in arger Weise vernachlässigt oder durch sein rücksichtsloses, anstößiges oder sonst grob ungehöriges Verhalten den Mitbewohnern das Zusammenwohnen verleidet oder sich gegenüber dem Vermieter oder einer im Haus wohnenden Person einer mit Strafe bedrohten Handlung gegen das Eigentum, die Sittlichkeit oder die körperliche Sicherheit schuldig macht, sofern es sich nicht um Fälle handelt, die nach den Umständen als geringfügig zu bezeichnen sind; dem Verhalten des Mieters steht, soweit er es unterließ, die ihm mögliche Abhilfe zu schaffen, das Verhalten seines Ehegatten und der anderen mit ihm zusammenwohnenden Familienangehörigen sowie der von ihm sonst in die gemieteten Räume aufgenommenen Personen gleich;

4. der Mieter den Mietgegenstand mit oder ohne Beistellung von Einrichtungsgegenständen ganz weitergegeben hat und. ihn offenbar in naher Zeit nicht für sich oder die eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) dringend benötigt oder, wenngleich auch nur teilweise, durch Überlassung an einen Dritten gegen eine im Vergleich zu dem von ihm zu entrichtenden Mietzins und etwaigen eigenen Leistungen an den Dritten unverhältnismäßig hohe Gegenleistung verwertet. Die teilweise Weitergabe einer Wohnung kommt einer gänzlichen Weitergabe gleich, wenn die nicht weitergegebenen Teile der Wohnung nicht zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen regelmäßig verwendet werden;

5. die vermieteten Wohnräume nach dem Tod des bisherigen Mieters nicht mehr einem dringenden Wohnbedürfnis eintrittsberechtigter Personen (§ 14 Abs. 3) dienen;

6. die vermietete Wohnung nicht zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) regelmäßig verwendet wird, es sei denn, dass der Mieter zu Kur- oder Unterrichtszwecken oder aus beruflichen Gründen abwesend ist;

7. die vermieteten Räumlichkeiten nicht zu der im Vertrag bedungenen oder einer gleichwertigen geschäftlichen Betätigung regelmäßig verwendet werden, es sei denn, dass der Mieter nur vorübergehend wegen Urlaubs, Krankheit oder Kuraufenthalts abwesend ist;

8. der Vermieter die gemieteten Wohnräume für sich selbst oder für Verwandte in absteigender Linie dringend benötigt und ihm oder der Person, für die der Mietgegenstand benötigt wird, aus der Aufrechterhaltung des Mietvertrags ein unverhältnismäßig größerer Nachteil erwüchse als dem Mieter aus der Kündigung; die Abwägung der beiderseitigen Interessen entfällt, wenn es sich um eine vom Wohnungseigentümer nach Wohnungseigentumsbegründung vermietete Eigentumswohnung handelt;

9. der Vermieter den Mietgegenstand für sich selbst oder für Verwandte in gerader Linie dringend benötigt und dem Mieter Ersatz beschaffen wird;

10. der Vermieter den Mietgegenstand, der schon vor der Kündigung zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten des eigenen Betriebes bestimmt war, für diesen Zweck dringend benötigt;

11. ein dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehöriger Mietgegenstand auf eine Art verwendet werden soll, die in höherem Maß den Interessen der Verwaltung dient als die gegenwärtige Verwendung, und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

12. bei Untermietverhältnissen durch die Fortsetzung der Untermiete wichtige Interessen des Untervermieters verletzt würden, namentlich wenn der Untervermieter den Mietgegenstand für sich selbst oder für nahe Angehörige dringend benötigt oder wenn ihm nach den Umständen die Aufrechterhaltung der Wohnungsgemeinschaft mit dem Untermieter billigerweise nicht zugemutet werden kann;

13. ein im Mietvertrag schriftlich als Kündigungsgrund vereinbarter Umstand eintritt, der in Bezug auf die Kündigung oder die Auflösung des Mietverhältnisses für den Vermieter (Untervermieter), für seine nahen Angehörigen (§ 14 Abs. 3) oder für das Unternehmen, für das der Vermieter (Untervermieter) allein oder in Gemeinschaft mit anderen Personen vertretungsbefugt ist, als wichtig und bedeutsam anzusehen ist;

14. die ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses, in dem sich der Mietgegenstand befindet, aus den Hauptmietzinsen einschließlich der zur Deckung eines erhöhten Erhaltungsaufwandes zulässigen erhöhten Hauptmietzinse weder derzeit, noch auf Dauer sichergestellt werden kann, die baubehördliche Bewilligung zur Abtragung des Miethauses erteilt worden ist und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

15. ein Miethaus ganz oder in dem Teil, in dem sich der Mietgegenstand befindet, abgetragen oder umgebaut werden soll, mit dem Abbruch (Umbau) die Errichtung eines neuen (geänderten) Baues sichergestellt ist, die Bezirksverwaltungsbehörde auf Antrag des Bauwerbers mit Bescheid erkannt hat, dass selbst unter Berücksichtigung schutzwürdiger Interessen der bisherigen Mieter der geplante Neubau (Umbau) aus Verkehrsrücksichten, zu Assanierungszwecken, zur Vermehrung der Wohnungen, die zur Beseitigung oder Milderung eines im Ortsgebiet bestehenden quantitativen Wohnungsbedarfes oder eines qualitativen Wohnfehlbestandes geeignet sind, oder aus anderen Gründen im öffentlichen Interesse liegt und dem Mieter Ersatz beschafft wird;

16. der Hauptmieter einer Wohnung der Ausstattungskategorie "D" weder bereit ist, eine vom Vermieter im Sinn des § 4 Abs. 4 angebotene Standardverbesserung zuzulassen, noch die angebotene Standardverbesserung selbst durchzuführen, und dem Mieter Ersatz beschafft wird.

(3) Eine Vereinbarung, wonach dem Vermieter das Kündigungsrecht unbeschränkt oder in einem weiteren als dem vorstehend bestimmten Maß zustehen soll, ist rechtsunwirksam. Überdies kann der Vermieter, der das Miethaus durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat, aus dem Grund des Abs. 2 Z 8 nur kündigen, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Erwerbung und dem Kündigungstermin mindestens zehn Jahre liegen. Ein Miteigentümer

kann die Kündigungsgründe des Abs. 2 Z 8 bis 11 überdies nur geltend machen, wenn er wenigstens Eigentümer zur Hälfte ist.

Gemäß § 30 Abs. 3 MRG ist eine vertragliche Ausweitung der wichtigen Kündigungsgründe rechtsunwirksam. Der gegenständlichen Vertragspunkt III. (Vertragsdauer), Absatz 2, bildet daher nur die mietrechtliche Situation ab, und stellt keine darüber hinausgehende vertragliche Beschränkung des Kündigungsrechtes der Vermieterin dar. Die genannte Klausel bedeutet somit keine zusätzliche, vertragliche Beschränkung des Kündigungsrechtes der Vermieterin, und ist daher gebührenrechtlich unbeachtlich.

Von einer beschränkten Laufzeit ist gebührenrechtlich nicht auszugehen, wenn nur ein einseitiges, vertragliches Kündigungsrecht besteht. Auch der UFS Salzburg geht in seiner GZ RV10004-5105 vom 26.8.2005 unter Bezugnahme auf die ständige VwGH-Judikatur (VwGH 5.10.1987, [86/15/0102](#); 16.10.1989, 8811510040 und die dort erwähnte Vorjudikatur) davon aus, dass die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten darstellt, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist. Das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandsverträgen besteht darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht.

Die den bekämpften Bescheiden zu Grunde liegenden Mietverträge unterliegen dem Vollenwendungsbereich des MRG. Die Ausnahme betreffend Heime in § 1 Abs. 2 Z 1 MRG gilt nur im Verhältnis zwischen Heimbetreiber und Bewohner, nicht aber zwischen Grundstücksbesitzer und Heimbetreiber (vgl. Würth/Zingher/Kovanyi, Miet- und Wohnrecht, 21. Auflage, Wien 2004, § 1 Rz 44 und Rz 44a). Die Kündigungsbeschränkungen auf wichtige Gründe des § 30 MRG als Herzstück des Bestandschutzes im MRG findet daher kraft Gesetz zwingende Anwendung. Im Übrigen sind die Kündigungsbeschränkungen des § 30 MRG auch im Teilanwendungsbereich des MRG zwingend gültig.

Wenn sogar eine vertragliche Beschränkung des Kündigungsrechtes der Vermieterin auf Kündigungsgründe gemäß § 30 MRG gebührenrechtlich nicht als Kündigungsverzicht der Vermieterin zu werten ist, kann umso weniger bei direkter gesetzlicher Anwendung einer Kündigungsbeschränkungsnorm ein Kündigungsverzicht erblickt werden. Sogar entspricht es auch im Übrigen der ständigen geübten Praxis, dass ein Kündigungsverzicht der Mieterin in einem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen "MRG-Mietvertrag" gebührenrechtlich den Vertrag nicht für die Dauer des Mieter-Kündigungsverzichts zu einem Mietvertrag auf bestimmte Zeit macht.

Bemessungsgrundlage für Mietzinsvorauszahlung

Wir stellen den Berufungsantrag, die vereinbarte Mietzinsvorauszahlung gem. Punkt V. der Mietverträge (Finanzierungsbeitrag/Mietzins) für eine Mietdauer von 35 Jahren, somit für 420 Monate, auf die gebührenrechtliche Bemessungsgrundlage von 3 Jahren im Hinblick auf die unseres Erachtens vorliegende unbefristeten Laufzeit zu aliquotieren.

Im Rahmen des gegenständlichen Bescheides wird davon abweichend die ungekürzte Mietzinsvorauszahlung von EUR 4.739.820, (Erfassungsnummer XY) bzw. EUR 28.806.336,00 (Erfassungsnummer XY) zu Grunde gelegt. Die ungekürzte Mietzinsvorauszahlung als Bemessungsgrundlage ist allerdings z.B. nach dem VwGH-Erkenntnis vom 14.12.1994, 94/16/0050, nur für eine nicht rückzahlbare Mietzinsvorauszahlung zutreffend. Einmalige Zahlungen sind nur dann mit ihrem vollen Wert in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn bei vorzeitiger Vertragsauflösung keine Erstattung erfolgen soll (vgl. dazu auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band 1, 2. Teil, Stempel- und Rechtsgebühren zu § 33 TP 5 GebG und die kommentierte Rechtsprechung insbesondere VwGH 18.11.1993, [92/16/0068](#); 7.10.1993, [93/16/0014](#)). Die Erstattung ist im vorliegenden Fall allerdings vorgesehen.

Wiederkehrende Leistungen sind erstattungsfähig und daher zu aliquotieren, (nicht erstattungsfähige) Einmalzahlungen sind in voller Höhe in den Jahreswert für die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.) Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 29.1.1997, 95/16/0001, könnte man zwar unter Umständen ableiten, dass die geleistete Mietzinsvorauszahlung eine beschränkte Vertragsdauer auslöst, wenn eine Kündigung der Vermieterin die (ungekürzte) Zahlungspflicht der Mieterin auslöst. Der VwGH präzisiert allerdings in seinem Erkenntnis vom 29.1.1997, [97/16/0001](#), dass es zwar schädlich wäre, wenn der Mieter bei Vertragskündigung des Vermieters das gesamte Entgelt zu bezahlen hat, nicht jedoch wenn diese Verpflichtung (nur) für den Fall der vorzeitigen Vertragsauflösung aus wichtigem Grund besteht. Dies stellt exakt den gegenständlichen Fall dar, die Beschränkung der Kündigungsrechte der Vermieterin aus wichtigem Grund löst keine beschränkte Nutzungsdauer hinsichtlich der Mietzinsvorauszahlung aus, weil die Annahme eines unbefristeten Vertrages sachlich gerechtfertigt ist.

Wenngleich die Mietzinsvorauszahlung nicht der „Verwohnungs“-Rückzahlungsbestimmungen des WGG bzw. des WWFSG unterliegen, ist laut gegenständlichem Mietvertrag Punkt V. Finanzierungsbeitrag/Mietzins die Mietzinsvorauszahlung dennoch um 1/420-tel je Monat zu aliquotieren. Demzufolge bezahlt die Mieterin im „Normalfall“ nur die auf die jeweilige Laufzeit tatsächlich entfallende Miete. Daraus muss geschlossen werden, dass nur die auf die gebührenrelevante Laufzeit von drei Jahren entfallende Mietvorauszahlung in die

Bemessungsgrundlagen für die Rechtsgeschäftsgebühren gern § 33 TP 5 Abs. 3 GebG einbezogen werden kann.

Wenn nämlich die Annahme einer unbefristeten Laufzeit gebührenrechtlich wegen des nur einseitigen vertraglichen Kündungsverzichts zutreffend ist, dann muss auch bei der Mietzinsvorauszahlung eine unbefristete Mietvertragsdauer unterstellt werden. Bei einer unbefristeten Mietvertragsdauer muss allerdings eine erforderliche Aliquotierung für den gebührenrechtlich relevanten Zeitraum von drei Jahren gesetzlich zwingend erfolgen.

Beschränkung auf den dreifachen Jahreswert bei Wohnungszwecken (betreffend Erfassungsnummer XY)

Selbst wenn nach Rechtsauffassung der Berufungsbehörde - entgegen unseren bisherigen Ausführungen - eine bestimmte Vertragslaufzeit anzunehmen wäre, ist die Gebührenbemessung höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen (bei wiederkehrenden Leistungen für Bestandsverträge über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Teile der Liegenschaft wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zuzuordnen sind, vgl. § 33 TP 5 Abs. 3 letzter Satz idF. BGBl. 11999/28 ab 1.7.1999).

Die Beschränkung auf das Dreifache des Jahreswertes wurde im Rahmen des AbgÄG 1998 aufgenommen. Unter Zugrundelegung der Gesetzesmaterialien kommt es dabei auf die definitive Nutzung der Räumlichkeiten durch die Bewohner an. Durch diese Beschränkung der gebührenrelevanten Laufzeit auf drei Jahre werden befristete Wohnungsmietverträge, deren vereinbarte Laufzeit drei Jahre übersteigt, den unbefristeten Wohnungsmietverträgen gleichgestellt.

Wohnzwecken dienen Gebäude oder Räumlichkeiten in Gebäuden dann, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung zu ermöglichen (RV zum AbgÄG 1998). Von ähnlichen Überlegungen ist der Gesetzgeber auch beim durch das Heimvertragsgesetz (BGBl. 12004112) eingeführten § 27 b ff KSchG ausgegangen. § 27 d Abs. 1 Z 3 KSchG erwähnt ausdrücklich „die Räumlichkeiten (Wohnräume, in denen der Bewohner untergebracht wird, sowie Gemeinschaftsräume und -einrichtungen), deren Ausstattungen, die Wäschevorsorgung und die Reinigung der Wohnräume“ als zwingende Bestandteile eines Heimvertrages.

Da im gegenständlichen Fall „Wohnraummiete“ vorliegt, sind die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem „Dreifachen des Jahreswertes“ anzusetzen.

Eine sachlich gerechtfertigte Differenzierung kann nicht vorliegen, wenn die vertragliche Aufnahme einer mietrechtlich zwingenden Kündigungsbeschränkung der Vermieterin auf wichtige Gründe eine 18-fache Jahresbemessung der Bestandsvertragsgebühr auslöst, während die bloße mietgesetzliche Kündigungsbeschränkung (ohne vertragliche Klarstellung) ceteris paribus bloß eine Bemessung mit dem Dreifachen des Jahreswertes nach sich ziehen würde. Gleiches würde gebührenrechtlich ungleich behandelt, der verfassungsrechtlich garantierte Gleichheitsgrundsatz wäre verletzt (Art 7 BVG).

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Februar 2008 als unbegründet ab. In der Begründung dazu führte es im Wesentlichen aus, dass im vorliegenden Fall, aufgrund der Natur des Mietgegenstandes, lediglich die Kündigungsgründe anwendbar wären, deren Verwirklichung ausschließlich vom Verhalten der Mieterin abhängig ist.

Im Rahmen der, nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit gebotenen, Beurteilung der Realisierbarkeit der vereinbarten Kündigungsgründe wäre davon auszugehen, dass die Mieterin, die auf den Mietgegenstand so stark reflektiert, dass sie hohe Sonderkosten für eine entsprechende Ausstattung des Mietgegenstandes zu zahlen bereit ist, (welche ausser bei der Inanspruchnahme des einmaligen Kündigungsrechtes nicht rückzahlbar sind) und die für einen bestimmten Zeitraum auf jede Kündigungsmöglichkeit freiwillig verzichtet, kaum ein Verhalten setzen werde, welches der Vermieterin einen Kündigungsgrund bietet.

Die unter Punkt drittens vereinbarten Mietvorauszahlungen wären, im Fall der Aufkündigung durch die Vermieterin, nicht rückzahlbar, sondern lediglich unter der, für die Festsetzung der Gebühr gemäß § 26 GebG unbeachtlichen, aufschiebenden Bedingung der Inanspruchnahme des einmaligen Kündigungsrechtes durch die Mieterin rückzahlbar.

Darüber hinaus würde kein Vertrag über die Vermietung von Wohnräumen vorliegen.

Dagegen brachte die Bw, durch ihre ausgewiesene rechtliche Vertreterin, fristgerecht einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs.2 BAO an den Unabhängigen Finanzsenat, (UFS), ein. Sie verwies auf ihr Berufungsvorbringen und führte- in Replik auf die Darstellungen in der Berufungsvorentscheidung- im Wesentlichen aus, dass eindeutig kein Kündigungsverzicht der Vermieterin vorliegen würde. Da sich alle vertraglich angeführten Kündigungsgründe im Vollenwendungsbereich des MRG bereits aus dem Gesetz ergeben, würde für die Abwägung der Realisierbarkeit von weiteren vereinbarten Kündigungsgründen auch im Sinne der Rechtssprechung des VwGH kein Platz bleiben.

Im Gegensatz zur Ansicht des Finanzamtes würde ein Bestandvertrag über Gebäude und Gebäudeteile, welcher überwiegend Wohnzwecke dienen, vorliegen. Die Ansicht des

Finanzamtes würde der gesetzlichen Regelung, welche sich nach den entsprechenden umsatzsteuerrechtlichen Regelungen orientieren würde, und den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 1998 widersprechen.

Die angeführten Mietzinsvorauszahlungen, welche lt. Vertrag mit 1/420 ab Mietzahlungsbeginn aufzulösen sind, wären, nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH, unbeschadet dessen, dass sie auf einmal zu leisten sind, wiederkehrende und nicht aufschiebend bedingte Leistungen, welche nicht mit ihrem Gesamtbetrag in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP5 Abs.1 Z 1 Gebührengesetz 1957, (GebG), beträgt die Gebühr für Bestandverträge und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im Allgemeinen 1vH.

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

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 mit dem achtzehnfachen des Jahreswertes.(Abs.3 1. Satz leg.cit.)

Abweichend vom ersten Satz sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, welche überwiegend Wohnzwecke dienen, einschließlich sonstiger selbstständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgeräten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem dreifachen des Jahreswertes anzusetzen. (Abs.3 3. Satz leg.cit)

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. (§ 26 GebG)

Auf die Entstehung einer Gebührenschuld ist es ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von einer Genehmigung des Beteiligten abhängt. (§ 17 Abs.4 GebG)

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob bei der Bemessung der Bestandgebühr gemäß § 33 TP5 GebG vom Finanzamt zu Recht vom Vorliegen eines Bestandvertrages von bestimmter Dauer von 35 Jahren, ab dem Zeitpunkt der Übernahmeverpflichtung der Mieterin, (vgl. Vertragspunkte III, IV) ausgegangen worden ist, obwohl dieser Vertrag als ein auf unbestimmte Dauer abgeschlossener bezeichnet wurde und ein einseitiger Kündungsverzicht hinein geschrieben worden ist

Dazu ist, im Hinblick auf das gesamte Berufungsvorbringen, festzustellen:

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtssprechung zu § 33 TP 5 GebG die Auffassung, dass ein, seinem Wortlaut nach, auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag gebührenrechtlich als ein Vertrag auf bestimmte Dauer anzusehen ist, wenn sich aus seinem Inhalt ergibt, dass 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. Die Unterscheidung zwischen einem auf bestimmte Zeit und einem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandvertrag besteht 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 eines Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nicht im Wege steht. Von einer einseitigen Beendigung des Vertragsverhältnisses im Sinne der oben dargestellten Rechtsprechung kann aber nur dann die Rede sein, wenn die durch Aufkündigung erfolgte Beendigung des Vertragsverhältnisses die Befreiung beider Vertragspartner von ihren Verpflichtungen für die Zeit nach der Wirksamkeit der Auflösungserklärung nach sich zieht. (z.B. *VwGH 29.6.1992, 91/15/0040*).

Im vorliegenden Fall hat, laut Inhalt des Vertragspunktes drittens, die Mieterin, für den Fall der Mieteraufkündigung innerhalb einer Vertragsdauer von sechzehn Jahren auf eine auch nur aliquote Rückforderung der geleisteten Mietzinsvorauszahlungen verzichtet. Diese Beendigung des Vertragsverhältnisses zieht daher keine Befreiung beider Vertragspartner von ihren eingegangenen Verpflichtungen nach sich. Vielmehr bleibt die Verpflichtung der Bw. zur Leistung der Mietzinsvorauszahlungen für eine Mietdauer von 35 Jahren aufrecht. Von einer einseitigen Beendigung des Mietvertragsverhältnisses kann daher - im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen- keine Rede sein.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. *VwGH 5.3.2009, [2007/16/0149](#)*) ist nie die von den Parteien gewählte Bezeichnung sondern stets der Vertragsinhalt maßgeblich.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. *VwGH 6.3.1989, [88/15/0037](#)*) ist die Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag bezeichnete Fälle grundsätzlich von Fall zu Fall „nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten“ zu beurteilen.

Wäre es der Abgabenbehörde grundsätzlich verwehrt, im Falle eines, seinem Wortlaut nach, auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrages, in welchem ein einseitiger Kündungsverzicht für eine bestimmte Dauer hineingeschrieben wurde, die Realisierbarkeit der im Vertrag angeführten sämtlichen wichtigen Kündigungsgründe des § 30 Abs.2 MRG zu überprüfen, so könnte dies zur Folge haben, dass es in Fällen, in welchen die Realisierung der im Einzelfall überhaupt in Betracht kommenden Kündigungsgründe des § 30 Abs.2 MRG äußerst gering ist, lediglich auf Grund der von den Parteien gewählten Bezeichnungen und nicht aufgrund des Vertragsinhaltes, also zu Unrecht, zur Vergebührung eines auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandvertrages kommt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis *VwGH 16.10.1989, [88/15/0040](#)*, festgestellt *„dass die für den verfahrensgegenständlichen Bestandvertrag gewählte Formulierung der vertraglichen Kündigungsgründe nichts anderes zum Ausdruck bringt, als die Vereinbarung aller im vorliegenden Fall denkmöglicher Kündigungsgründe des § 30 Abs.2 MRG, wobei lediglich auf die (wenn überhaupt in Betracht kommende) Geltendmachung des Kündigungsgrundes nach § 30 Abs.2 Z 9 MRG (Eigenbedarf) verzichtet wurde“*, und dennoch eine Überprüfung der Realisierung der für den zu beurteilenden Fall möglichen, wichtigen Kündigungsgründe des § 30 Abs.2 MRG vorgenommen.

In der von der Bw. ins Treffen geführten Berufungsentscheidung des UFS vom 26.8.2005 GZ RV/0004-S/05 wird sinngemäß festgehalten, dass ein auf „unbestimmte Zeit“ abgeschlossener Vertrages nur dann vorliegt, wenn nach dem Vertragsinhalt zumindest einer Partei das jederzeitige uneingeschränkte Kündigungsrecht zusteht. In diesen Fällen wird auch vom VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung (z.B. *VwGH 12.11.1997, [97/16/0027](#)*)- bei einseitigem Kündungsverzicht- vom Vorliegen eines Vertrages mit unbestimmter Dauer ausgegangen.

Im gegenständlichen Fall wurde zwischen einer gemeinnützigen Wohnungserrichtungsgesellschaft, als Vermieterin, und einer Stadt, als Mieterin, ein Vertrag über die Anmietung von Liegenschaftsflächen zum Betrieb eines Pflegeheimes abgeschlossen.

Die Mieterin hat (zunächst) für die Dauer von sechzehn Jahren ab Übernahmeverpflichtung überhaupt keine Kündigungsmöglichkeit. Die für die Vermieterin überhaupt denkmöglichen Kündigungsgründe beschränken sich auf solche Gründe des § 30 Abs.2 MRG die in einem negativen Verhalten der Mieterin begründet sind.

Es steht der Vermieterin steht somit nur eine eingeschränkte Kündigungsmöglichkeit zu.

Zu dem gemäß § 16 Abs.1 Z 1 lit.a GebG für die Bemessung der Gebührenschuld maßgeblichen Stichtag (Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung) ist die Bw. für den Erhalt des Bestandgegenstandes nachstehende Verpflichtungen eingegangen:

- Entrichtung der Sonderkosten (Mietzinsvorauszahlungen) von € 24.005.280,00 zuzüglich USt für die allein ihren Pflegebetrieb dienenden Sonderaufbereitungen und Aufbereitungen.
- Verzicht auf die zumindest aliquote Rückzahlung der Mietzinsvorauszahlungen im Falle der Kündigung der Vermieterin innerhalb der ersten sechzehn Jahre.
- Entrichtung eines Mietzinses von € 97.730,11 monatlich.
- Entrichtung eines Finanzierungsbeitrages von € 8.220.408,00

Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine Mieterin die bei Vertragsabschluss derartige Belastungen für den Erhalt des Bestandgegenstandes auf sich genommen hat und im Falle der Kündigung durch die Vermieterin mit einem hohen finanziellen Nachteil rechnen muss, von sich aus kein Verhalten setzen wird, welches der Vertragspartnerin die Möglichkeit zur Kündigung bietet.

Es liegen, lt. Vertragsinhalt, auch keine konkreten Anhaltspunkte vor, wonach die Verwirklichung eines Kündigungsgrundes durch die Vermieterin- aus welchem Grund auch immer- als einigermaßen wahrscheinlich angesehen werden könnte.

Es ist daher davon auszugehen, dass die inhaltlich eingeschränkten Kündigungsgründe des § 30 Abs.2 MRG, die ausschließlich in der Person der Bw. gelegen und jeglichen Einfluss der Vermieterin entzogen sind, von der Bw. kaum verwirklicht werden. Die Wahrscheinlichkeit der Realisierung der lt. Vertragsinhalt möglichen Kündigungsgründe durch die Bw. ist somit äusserst gering. (vgl. *UFS vom 17.11.2003, RV/0145-S/02*)

Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen liegt somit- aus gebührenrechtlicher Sicht- ein auf bestimmte Vertragsdauer von 35 Jahren abgeschlossener Bestandvertrag vor, in welchem mit Vertragspunkt III. der Bw. eine Option (vertraglich eingeräumtes Gestaltungsrecht) auf Verlängerung auf weitere 19 Jahre (unter ebenso lang währenden Kündungsverzicht) eingeräumt wurde, unter der aufschiebenden Bedingung, dass sie ihr

einmaliges Kündigungsrecht nach einer Vertragsdauer von sechzehn Jahren nicht ausübt. Diese Option ist im Ergebnis als Potestativbedingung (= Ereignis deren Eintritt oder Nichteintritt vom Willen eines Vertragspartners abhängt) anzusehen, welche iSd § 26 GebG, als unbedingte Last zu betrachten ist, deren Wirksamkeit gemäß § 17 Abs.4 GebG für die Entstehung der Gebührenschuld unbeachtlich ist.

Der von der Bw. gerügten Miteinbeziehung der gesamten Mietzinsvorauszahlungen in die Bemessungsgrundlage wird entgegengehalten, dass- auch wenn es sich dabei um eine wiederkehrende Leistung handelt- die Einbeziehung des dreifachen Jahreswertes an eine unbestimmte Vertragsdauer geknüpft ist. (z.B. VwGH 29.6.1992, [91/15/0040](#), VwGH 17.4.1980, Slg 5474/F)

Aus den aufgezeigten Gründen erfolgte die Bemessung der Rechtsgebühr durch die Abgabenbehörde erster Instanz, in Ansehung des § 33 TP5 Abs.3 erster Satz GebG, mit dem 18 fachen des Jahreswertes der wiederkehrenden Leistungen zu Recht.

Zu der von der Bw. ins Treffen geführten Voraussetzung für das Vorliegen der Anwendung der Begünstigungsbestimmung für Wohnungsmietverträge ist festzustellen:

Diese Bestimmung wurde durch Art VII Z 18 AbgÄG 1998, BGBl.I 1999/28 mit 1.7.1999 wirksam, und ist sachlich auf die im Gesetz näher bestimmten Wohnräume und dessen gleichgehaltenen Bestandgegenstände beschränkt.

Die Erläuterungen zum AbgÄG lauten insoweit (1471 BlgNR 20.GP):

„Bei Bestandverträgen über die Vermietung und Nutzungsüberlassung von Gebäuden oder Gebäudeteilen für Wohnzwecke sollen für die Ermittlung der Gebührenbemessungsgrundlage die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem dreifachen des Jahreswertes zum Ansatz gelangen. Dadurch werden befristete Wohnungsmietverträge, deren vereinbarte Laufzeit drei Jahre übersteigt, den unbefristeten Wohnungsmietverträgen gebührenrechtlich gleich gestellt. Die Einführung der Höchstgrenze bei Vervielfachung der wiederkehrenden Leistungen soll bei Wohnungsmietverträgen die durch die anfallende Hundertsatzgebühr entstehenden Kosten beschränken und dadurch die Miete und Nutzungsüberlassung von Wohnzwecken dienenden Räumlichkeiten begünstigen.

Wohnzwecken dienen Gebäude oder Räumlichkeiten in Gebäuden dann, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigung zu ermöglichen. Unter die Höchstgrenze fällt nicht nur die Vermietung oder Nutzungsüberlassung der eigentlichen Wohnräume, sondern auch die mitvermieteten Nebenräume wie Keller- und Dachbodenräume. Auch ein gemeinsam mit dem Wohnraum in Bestand gegebener

Abstellplatz oder Garten ist, wenn nicht eine andere Nutzung dominiert, als zu Wohnzwecken vermietet anzusehen.

Übersteigt das zu Wohnzwecken jenes zu anderen Zwecken benützte Ausmaß, so ist überwiegende Nutzung zu Wohnzwecken gegeben."

Wenn auch, lt. Vertragspunkt I., die Vermieterin auf der ihr gehörenden Liegenschaft die Errichtung eines multifunktionalen Zentrums für Wohnen, betreutes Wohnen, einer Pflegeanstalt für chronisch Kranke, sowie Lokalen plant, so geht doch aus den Vertragspunkten II, VI, eindeutig hervor, dass *Gegenstand dieses Mietvertrages das geplante Pflegeheim* ist, und dass die Vermietung der vertragsgegenständlichen ausgewiesenen Nutzungsfläche ausschließlich zu dessen Betrieb erfolgte.

Es liegt somit keine Anmietung von Gebäuden oder Gebäudeteilen vor, welche überwiegend Wohnzwecken dienen. Da- unbeschadet dessen- dass in einem Pflegeheim übernachtet wird- in einer solchen Einrichtung, im Gegensatz zu einem Wohnheim, die Ermöglichung des privaten Lebens hinter die Erfordernisse der, für die Bewohner eines Pflegeheimes, notwendigen pflegerischen Maßnahmen zutreten hat.

Da in der Bestimmung § 33 TP5 5 Abs.3 letzter Satz auf ein Überwiegen des Wohnzweckes abgestellt wird, kommt bei der Bemessung der Bestandgebühr, im Gegensatz zum Umsatzsteuerrecht, eine Aufteilung nicht in Betracht. (*vgl. Arnold Rechtsgebühren, Kommentar zum I., III., und IV. Abschnitt des Gebührengesetzes Rz 28 d zu § 33 TP5*)

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Mai 2011