

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl, in der Beschwerdesache der Firma bfadr, vertreten durch Benn-Ibler Rechtsanwälte GmbH, Universitätsring 14, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 16. März 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel, Reichsstraße 154, 6800 Feldkirch, Erf.Nr. xxx, vom 13. Februar 2015, betreffend Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird folgendermaßen abgeändert:

Der Ausdruck Gebühr nach § 33 TP 1 Abs 1 Gebührengesetz wird durch Gebühr gemäß § 33 TP 5 Gebührengesetz ersetzt.

Die Gebühr für das oben angeführte Rechtsgeschäft wird festgesetzt mit 621.736,20 € €.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin schloss am 16.12.2013 als Vermieterin unter anderem mit der Mieterin einen Mietvertrag, der auszugsweise folgenden Inhalt hat ("Mietvertrag"):

"[...]

§ 3. Mietzweck

(1) *Der Mieter schließt diesen Vertrag ab, um in dem gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages zu errichtenden Gebäude ein Hotel mindestens auf dem Niveau eines Dreisterne—Plus—Hotels nach dzt. geltenden österreichischen Kategorisierungsrichtlinien zu betreiben.*

[...]

§ 5. Mietdauer

(1) *Der Mietvertrag wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.*

(2) Das Mietverhältnis kann vom Vermieter und vom Mieter unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von zwölf Monaten jeweils zum Ende eines Kalenderjahres gerichtlich gekündigt werden, wobei die Einschränkung des nachfolgenden Absatzes (3) vorrangig Gültigkeit hat.

(3) Der Mieter verzichtet bis zum Beginn der Mietzinszahlungen und in der Folge auf die Dauer von 25 Jahren ausdrücklich auf die Ausübung eines Kündigungsrechtes. Der Mieter ist demnach berechtigt, bis zum Ende des 24. Mietjahres die Kündigung zum Ende des 25.- Mietjahres auszusprechen. Nimmt der Mieter dieses Kündigungsrecht nicht in Anspruch, verlängert sich der Kündigungsverzicht des Mieters automatisch um 5 Jahre. Der Mieter ist danach berechtigt, bis zum Ende des 29. Mietjahres die Kündigung zum Ende des 30. Mietjahres auszusprechen. Nimmt der Mieter dieses weitere Kündigungsrecht nicht in Anspruch, verlängert sich der Kündigungsverzicht des Mieters jeweils in gleicher Weise um weitere 5 Jahre.

(4) Der Vermieter darf das Mietverhältnis nur bei Vorliegen gesetzlicher Kündigungsgründe entsprechend den im Zeitpunkt der Kündigung gültigen Mietrechtsbestimmungen kündigen, wobei für die ersten fünfundzwanzig Jahre die Kündigung unter analoger Anwendung des Mietrechtsgesetzes nur bei Vorliegen von Kündigungsgründen zulässig ist, die einen Vermieter berechtigen, das Mietverhältnis über eine Wohnung der Kategorie A in einem Miethaus, welches vor 1945 errichtet wurde, zu kündigen.

[...]

§ 6. Außerordentliche Kündigung

(1) Unbeschadet vorstehender Bestimmungen kann der Mietvertrag bei Vorliegen eines wichtigen Grundes ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist durch eingeschriebenen Brief gekündigt werden.

(2) Ein wichtiger Grund für die fristlose Kündigung durch den Vermieter (§ 1118 ABGB) ist insbesondere dann gegeben, wenn

- a. der Mieter vom Mietobjekt einen erheblichen nachteiligen Gebrauch macht;
- b. der Mieter trotz geschehener Einmahnung mit der Bezahlung des Mietentgeltes mehr als 2 Monate dergestalt säumig ist, dass er mit Ablauf des Termins das rückständige Mietentgelt nicht vollständig entrichtet hat;
- c. über das Vermögen des Mieters ein Insolvenzverfahren eröffnet oder die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird;
- d. der Mieter die Betriebsart ohne Genehmigung des Vermieters trotz schriftlicher Mahnung erheblich ändert;
- e. der Mieter trotz schriftlicher Mahnung ohne schriftliche Zustimmung des Vermieters den Betrieb oder einzelne Betriebsteile unvermietet;
- f. die Hälfte oder mehr als 50% der Geschäftsanteile (Gesellschafteranteile) an der Mietergesellschaft von den oder einem der derzeitigen Gesellschafter abgetreten werden

und seitens des Vermieters wichtige Gründe gegen den oder die neuen Gesellschafter der Mietergesellschaft bestehen.

(3) Ein wichtiger Grund für die fristlose Kündigung durch den Mieter im Sinne des § 1117 ABGB ist dann gegeben, wenn ein beträchtlicher Teil des Mietobjektes durch Zufall auf die Dauer von mehr als einem Jahr entzogen oder unbrauchbar wird und der Vermieter die Wiederherstellung des benützbaren Zustandes nicht betreibt und innerhalb dieser Jahresfrist keine schriftliche Zusage für die Wiederherstellung binnen angemessener Frist abgibt.

(4) Kommt es zu einer Auflösung gemäß Abs. (2) ist der Mieter dem Vermieter für das Erfüllungsinteresse schadenersatzpflichtig.

[...]

§ 12. Renovierungsrücklage

(1) Zur Vorsorge von Ersatzbeschaffungen für Einrichtungsgegenstände, Reparaturen, Instandhaltungen und Renovierungen sowie Design-Modernisierungen wird der Mieter jährlich bis zum 28.02. eine Renovierungsrücklage dotieren. Die Höhe der Dotierung wird durch den jeweiligen Jahresnettoumsatz aus dem Hotelbetrieb im vorangehenden Kalenderjahr bestimmt und beträgt:

- a) für das erste (Rumpf—)Kalenderjahr 1 % des Jahresnettoumsatzes;*
- b) für das zweite bis fünfte Kalenderjahr jeweils 2 % des Jahresnettoumsatzes;*
- c) ab dem sechsten Kalenderjahr jeweils 3% des Jahresnettoumsatzes.*

[...]

§ 17. Rechtsnachfolger

Der Vermieter darf das Mietobjekt veräußern oder anderweitig verwerten. Der Mieter erklärt sich schon jetzt damit einverstanden, dass ein Dritter anstelle des Vermieters in die sich aus diesem Vertrag ergebenden Rechte und Pflichten eintritt, sei es vor oder nach Übergabe des Mietobjektes. Diese Regelung gilt auch für Folgebertragungen.

[...]

§ 23. Schlussbestimmungen

(1) Die Vertragsparteien halten fest, dass der Mieter kein Konsument im Sinne des Konsumentenschutzgesetzes (KSchG) ist; für den Mieter ist der vorliegende Vertrag demzufolge auch kein Verbrauchergeschäft im Sinne des KSchG. Die Vertragsparteien vereinbaren, dass auf den vorliegenden Vertrag die Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes (BTVG) keine Anwendung finden. Die Vertragsparteien vereinbaren weiters vorsorglich, dass der gegenständliche Mietvertrag im Regelungsbereich der §§ 14, 29 bis 36, 45, 46 und 49 MRG dem MRG unterliegt, nicht jedoch hinsichtlich der anderen Bestimmungen des MRG.

[...]

24. Miteintrittsverpflichtung durch F D GmbH und der S Consulting GmbH

Die F D GmbH und die S Consulting GmbH verpflichten sich, die F-Betriebs GmbH mit Mitteln so auszustatten, dass sie die Verpflichtungen aus diesem Mietvertrag zur Gänze erfüllen kann; im Falle der Insolvenz der F-Betriebs GmbH haben die F D GmbH und die S Consulting GmbH als Mieter alle Pflichten des Mieters aus dem gegenständlichen Mietvertrag zu erfüllen."

Mit Eingabe vom 20.12.2013 erstattete die Beschwerdeführerin in Bezug auf diesen Mietvertrag eine Anmeldung über die Selbstberechnung der Gebühren gemäß § 33 TP 5 Abs 5 Z3 Gebührengesetz ("GebG").

Mit Schreiben vom 12.11.2014 richtete die belangte Behörde folgendes Ergänzungersuchen an die Beschwerdeführerin:

1. Sie werden höflich ersucht, die (voraussichtliche) Höhe der vom Mieter zu entrichtenden Renovierungsrücklage und Betriebsunterbrechungsversicherungsprämie (§ 12 und § 13 des Vertrages), sowie der Nebenkosten, die gem. § 9 des Vertrages über den Vermieter abgerechnet, aber vom Mieter zu tragen sind, bekanntzugeben.

2. Auf die Entstehung der Gebührenschuld gem. § 17 (4) GebG ist es ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von einer Genehmigung eines der Beteiligten abhängt. Aus welchen Gründen ist die Selbstberechnung der Gebühr gem. § 33 TP 5 GebG für den bedingten Mietvertrag (§ 24 des Mietvertrages) unterblieben?

3. Da der auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Mietvertrag während einer bestimmten Dauer für beide Vertragsteile unkündbar ist, sind der Bemessung die bestimmte und die unbestimmte Dauer zu Grunde zu legen. Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, gesamt höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Bei unbestimmter Dauer und gestaffelten, sich erhöhenden Mietzins, ist der Bemessung der höchste Betrag zu Grunde zu legen.

Wie wurde die Bemessungsgrundlage in Höhe von € 6.801.600,00 zur Selbstberechnung der Gebühr ermittelt ?

4. Auf Grund des Kündigungsverzichtes des Mieters für 25 Jahre und der Einschränkung des Kündigungsrechtes der Vermieterin gem. § 5 (4) des Mietvertrages auf einzelne bestimmte Kündigungsgründe ist eine beidseitige Bindung auf eine bestimmte Dauer von zumindest 25 Jahre + unbest. Dauer gegeben, weshalb der Bemessung das 18—fache des Jahreswertes als Höchstbemessungsgrundlage zu Grunde zu legen ist.

5. Die Rechtsgebühr nach § 33 TP 5 ist nach dem Wert des Bestandvertrages zu bemessen. Darunter sind nicht nur die Mindestpacht, sondern alle Leistungen zu verstehen, die der Bestandnehmer für die Überlassung der Sache zum Gebrauch

zu erbringen hat. Da eine Umsatzpacht vereinbart ist, wird um Bekanntgabe der (voraussichtlichen) Höhe dieser ersucht.

Ist die Höhe der Leistung von künftigen, ungewissen Ereignissen abhängig (z.B. umsatzabhängige Pacht), ist gem. § 17 Abs 3 BewG der in Zukunft voraussichtlich erzielbare Durchschnittswert der Gebühr zu Grunde zu legen. Lässt sich aber der Umfang einer Leistungsverpflichtung zum Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld noch nicht feststellen, ist eine vorläufige Gebührenfestsetzung iS des § 200 BAO gerechtfertigt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Dezember 2014 brachte die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„1. Renovierungsrücklage, Betriebsunterbrechungsversicherungsprämie, Nebenkosten

1.1 Renovierungsrücklage gemäß § 12 MV

Die geschätzte voraussichtliche Höhe der Renovierungsrücklage, die gemäß § 12 MV der Mieter zu dotieren hat, beträgt

a) für das erste Rumpfkalenderjahr:

EUR 51.650,00 (entspricht 1% des geschätzten Jahresnettoumsatzes);

b) für das zweite bis fünfte Kalenderjahr:

2016: EUR 130.440,00

2017: EUR 140.520,00

2018: EUR 147.320,00

2019: EUR 150.260,00

(entspricht 2% des geschätzten Jahresnettoumsatzes);

c) ab dem sechsten Kalenderjahr:

2020: EUR 230.520,00

2021: EUR 234.480,00

2022: EUR 239.190,00

2023: EUR 243.960,00

2024: EUR 249.540,00

(entspricht 3% des geschätzten Jahresnettoumsatzes).

Die Renovierungsrücklage iSd § 12 MV ist jedoch bei der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen zumal es sich nicht um eine vom Mieter zu tragende Aufwendung handelt um in den Genuss der Bestandsache zu kommen.

Bei dem unter § 12 MV angeführtem Konto handelt es sich lediglich um ein Depot zur Sicherstellung der Aufrechterhaltung des qualitativ hochwertigen Zustandes des Mietobjektes.

Es steht dem Mieter dabei frei Investitionen iSd § 12 MV zu tätigen (es ist nur ein Wahlrecht gemäß § 12 (3) eingeräumt, die Renovierungsrücklage zu investieren; eine allfällige Investition erfolgt auf Vorschlag des Mieters). Zumal es sich um ein Wahlrecht und keine Verpflichtung zur Investition handelt, steht keine aus dem Wert der Investition abgeleitete Erhöhung der Bemessungsgrundlage zur Debatte.

Sollte der Mieter von seinem Wahlrecht nach einer Investition Gebrauch machen, handelt es sich um Leistungen, die entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters übergehen und sind daher gebührenrechtlich irrelevant.

Betriebsunterbrechungsversicherung gemäß § 13 MV

Gemäß § 13 MV ist der Vermieter berechtigt, eine Betriebsunterbrechungsversicherung bezogen auf den Mietentgeltausfall für den Zeitraum von 24 Monaten abzuschließen. Die Prämien für eine solche Versicherung sind außerhalb der Nebenkostenabrechnung je zur Hälfte vom Mieter und vom Vermieter zu bezahlen.

Der Vermieter hat und wird von dieser Berechtigung keinen Gebrauch machen.

Es sind und werden daher auch künftig keine Prämien anfallen die allenfalls in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wären. Sollten hierzu auch Erklärungen des Mieters erforderlich sein, können diese gerne der Behörde bereit gestellt werden.

Nebenkosten gemäß § 9 MV

Die voraussichtliche Höhe der Nebenkosten, die gemäß § 9 MV über den Vermieter abgerechnet, aber vom Mieter zu tragen sind, betragen jährlich EUR 12.000,00 zzgl USt (vom Mieter zu tragenden Kosten für die Hausverwaltung) und EUR 30.000,00 (vom Mieter zu tragende Grundsteuer; die Schätzung beruht auf einer kürzlich erfolgten Grundsteuererfassung bei einem, dem gegenständlichen vergleichbaren Projekt).

Selbstberechnung - § 24 MV

Die Selbstberechnung der Gebühr gemäß 5 33 TP 5 GebG betreffend die F D GmbH und die S Consulting GmbH ist unterblieben zumal es sich hierbei nicht um einen bedingten, sondern einen unbedingten Mietvertrag handelt bei welchem die F-Betriebs GmbH, die F D GmbH und die S Consulting GmbH gleichermaßen Mieter sind. Mit dem Tag der Vertragsunterzeichnung wurden für die F D GmbH und die S Consulting GmbH gleichermaßen bilanzielle Verpflichtungen ausgelöst.

Darüber hinaus liegt eine Patronatserklärung von der F D GmbH und der S Consulting GmbH vor. Die F D GmbH und die S Consulting GmbH haben die vertragliche Verbindlichkeit von der F-Betriebs GmbH zustimmend zur Kenntnis genommen und ihre Absicht kundgetan die F-Betriebs GmbH ausreichend mit finanziellen Mitteln auszustatten um ebenfalls sämtliche Verbindlichkeiten aus dem MV erfüllen zu können.

Demnach ist die Rechtsgeschäftsgebühr auch lediglich betreffend den einen vorliegenden (unbedingten) MV zu entrichten.

3. Bemessungsgrundlage Selbstberechnung

Für nähere Angaben zur erfolgten Selbstberechnung der Gebühr — betreffend den MV auf unbestimmte Vertragsdauer — erlauben wir uns auf die Ausführungen in § 20 (3) MV zu verweisen; irrtümlich wurde dabei eine USt von lediglich 10% veranschlagt. Die Gebühr wurde mittlerweile neu berechnet und der Differenzbetrag der 10%igen — fehlenden — USt beglichen.

4. Bemessungsgrundlage — Vertragsdauer

4.1 Sachverhalt

Das Mietverhältnis wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen; dies geht zweifelsfrei aus § 5 (1) MV hervor.

Der Mieter hat gemäß § 5 (2) MV auf die Ausübung eines — ordentlichen — Kündigungsrechts bis zum Beginn der Mietzinszahlungen und in der Folge auf die Dauer von 25 Jahren verzichtet. Selbstverständlich steht es ihm jedoch auch während dieser Zeit frei eine Kündigung aufgrund Vorliegens eines wichtigen Grundes geltend zu machen.

Der Vermieter kann das Mietverhältnis gemäß § 5 (4) MV in den ersten 25 Jahren nur aus einem wichtigen Grund iSd § 30 Abs 2 Mietrechtsgesetz (MRG) vorzeitig aufkündigen; die Vertragsparteien haben diese wichtigen Kündigungsgründe vereinbart zumal deren Auftreten von den Parteien nicht ausgeschlossen werden kann.

4.2 Bemessung der Gebühr

Die Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr hängt sowohl vom maßgeblichen Wert iSd GebG (Bemessungsgrundlage) als auch von der Dauer des Mietverhältnisses ab.

4.2.1 Bemessungsgrundlage

Gemäß § 33 Tarifpost 5 GebG beträgt die Rechtsgeschäftsgebühr für Bestandverträge 1% des Wertes. Der für die Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr maßgebliche Wert setzt sich dabei gemäß § 33 TP 5 GebG iVm § 19 Abs 1 GebG aus dem monatlichen Mietentgelt, den Betriebskosten und den Nebenkosten sowie einer allfälligen Umsatzsteuer, zuzüglich aller sonstigen vom Mieter zu tragenden Aufwendungen, um in den Genuss des Gebrauchrechts an der Bestandsache zu kommen.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage normiert § 33 Tarifpost 5 Abs 3 GebG, dass bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten sind, bei bestimmter Vertragsdauer hingegen mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

Vertragsdauer

Zur Abgrenzung zwischen bestimmter und unbestimmter Vertragsdauer trifft das Gesetz keine weitere Aussage. Jedenfalls kommt es aber nicht allein auf den Wortlaut Vertrages an.

Die Abgrenzung zwischen einem auf bestimmte Zeit und unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandvertrag besteht vielmehr darin, ob nach dem erklärten

Vertragswillen beide Vertragsteile durch bestimmte oder unbestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht.

a) Judikatur VwGH

Aufgrund der Unbestimmtheit des GebG in Bezug auf die Abgrenzung zwischen bestimmten und unbestimmten Vertragsverhältnissen war diese Frage bereits Inhalt mehrerer VwGH-Erkenntnisse.

In der ständigen Judikatur des VwGH hat sich diesbezüglich die Ansicht gefestigt, dass ein Bestandverhältnis, das zwar seiner Form nach (teilweise) auf eine bestimmte Zeit eingegangen worden ist, aber dennoch vor Ablauf der Zeit von jedem der beiden Vertragsteile oder auch nur von einem von ihnen beliebig gelöst werden kann, seiner Dauer nach als unbestimmt anzusehen ist.

Schrankenlosigkeit des Kündigungsrechtes zu verlangen geht aber in Hinblick auf die nachstehend angeführten Kriterien einer Realisierungswahrscheinlichkeit zu weit.

Der VwGH vertritt dazu in ständiger Rechtsprechung: „Während die Vereinbarung aller Kündigungsrechte nach § 30 Abs 2 Mietrechtsgesetz (früher § 19 Abs 2 MRG) keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit darstellt, vermögen ausnahmsweise bestehende Kündigungsmöglichkeiten die grundsätzliche Bindung einer Vertragspartei an ein nach dem Vertragsinhalt auf bestimmte Zeit abgeschlossenes Bestandverhältnis aus gebührenrechtlicher Sicht nicht aufzuheben.“

Diese Rechtsansicht des VwGH wurde in folgendem Rechtssatz nochmals konkretisiert: „Die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 MRG stellt keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist.“

b) BMF - Gebührenrichtlinien

Die Rechtsansicht des VwGH fand auch Einklang in die Gebührenrichtlinien des BMF. Dort findet sich unter Rz 705 folgendes: „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.“

c) Gewicht und Wahrscheinlichkeit der Realisierung

Selbst wenn im Einzelfall die Behörde — abweichend von der ständigen Rechtsprechung des VwGH und den Gebührenrichtlinien des BMF — die Ansicht vertreten sollte, dass auch bei Vereinbarung sämtlicher Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 MRG ein Vertrag auf unbestimmte Dauer nur gegebenenfalls in Abhängigkeit von Gewicht und Wahrscheinlichkeit der Realisierung der Kündigungsgründe vorliegt, so ist das Vorliegen eines aus gebührenrechtlicher Sicht unbefristeten (Miet)Vertrages durch folgende Punkte zu argumentieren.

(i) Verletzung von Vertragspflichten

Hinsichtlich der Kündigungsgründe des MV, welche aus der unmittelbaren Verletzung einer Vertragspflicht resultieren — wie insbesondere der Rückstand mit Zinszahlungen oder der erheblich nachteilige Gebrauch — kann sinnvollerweise niemals davon ausgegangen werden, dass diese nicht eintreten werden.

(ii) Vertragszweck

In § 3 MV ist vorgesehen, dass der Mieter in dem gemäß den Bestimmungen des MV zu errichtenden Gebäude ein Hotel mindestens auf dem Niveau eines Dreisterne-plus—Hotels betreiben wird; weiters bestimmt § 3 (2) MV, dass der Abschluss von Dauermietverhältnissen durch den Mieter hinsichtlich der Räumlichkeiten des Mietobjekts, insbesondere zur unbefristeten Wohnnutzung nicht zulässig ist.

Diese Bestimmung liegt im Interesse des Vermieter das Mietobjekt durch den Mieter als Hotel betreiben zu lassen; für den Fall der „Missachtung dieser Bestimmung durch den Mieters, ist davon auszugehen, dass dies einen, wichtigen Grund iSd § 30 MRG für die vorzeitige Kündigung darstellt von dem der Vermieter jedenfalls Gebrauch machen würde.

Diese, — vom Vermieter und vom Mieter jeweils vereinbarten — Kündigungsmöglichkeiten werden ua zur Erreichung des Vertragszwecks in § 3 MV festgehalten, und zwar insbesondere auch, um auf Änderungen der wirtschaftlichen Situation des Mieters Rücksicht nehmen. Gerade in Hinblick auf die idR relativ lange Vertragsdauer kommen die vereinbarten Kündigungsgründe ein großes Gewicht und eine nicht zu vernachlässigende Wahrscheinlichkeit der Realisierung zu.

d) Umfassende Kündigungsmöglichkeit

Durch den MV schaffen der Vermieter und der Mieter demnach alle denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG eine umfassende Kündigungsmöglichkeit; folglich ist aus gebührenrechtlicher Sicht auf Grund der aktuellen Judikatur des VwGH der MV als Vertrag auf unbestimmte Dauer (und nicht von einer beidseitigen Bindung auf eine bestimmte Dauer von zumindest 25 Jahren) zu werten.

Umsatzmietzins

Gemäß Prognoseberechnung übersteigt der Mindestmietzins im Betrachtungszeitraum 2015 bis 2024 den Umsatzmietzins deutlich und fällt daher keine über den Mindestmietzins hinausgehende Umsatzmiete an. Sollten hier zusätzliche Informationen notwendig sein, kann eine entsprechende Prognose von einem kompetenten Hotelberater eingeholt und nachgereicht werden.

Es ist daher für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage lediglich der Mindestmietzins gemäß § 8 MV erheblich.“

Mit vorläufigem Bescheid gemäß § 201 BAO vom 13. Februar 2015 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel der Beschwerdeführerin Bestandvertragsgebühr in Höhe von 548.772,84 € vorgeschrieben. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Festsetzung erfolgt gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO da sich die durchgeführte Selbstberechnung bez. Höhe des Bestandentgeltes und Vertragsdauer als unrichtig erwiesen hat. Durch den, nach telefonischer Aufforderung vom 20.1.2014, am 21.1.2014 vorgelegten Mietvertrag erlangte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel Kenntnis von diesem Umstand. Bei der dazu im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.“

Die Rechtsgebühr gem. § 33 TP 5 GebG ist nach dem Wert des Bestandvertrages zu bemessen.

Zum Wert zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen. Zum Bestandentgelt gehören auch Leistungen, zu denen sich der Bestandnehmer für das Bestandobjekt verpflichtet hat und die entweder gleich bei ihrer Ausführung oder später bei Lösung des Bestandverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum des Bestandgebers fallen oder darin ohne Ersatzleistung an den Bestandnehmer verbleiben. Somit ist die vereinbarte Renovierungsrücklage als Teil des Entgeltes zu behandeln.

Ein seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag, der während einer bestimmten Dauer für beide Vertragsteile unkündbar ist, ist gebührenrechtlich als solcher auf bestimmte und unbestimmte Dauer anzusehen, wenn das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Dauer von keinem Vertragsteil einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist.

Gem § 5 des Mietvertrages verzichtet der Mieter auf die Dauer von 25 Jahren ausdrücklich auf die Ausübung seines Kündigungsrechtes. Für den Vermieter wird das Kündigungsrecht ebenfalls im § 5 (4) eingeschränkt. Der Vermieter kann das Mietverhältnis für die ersten fünfundzwanzig Jahre nur unter analoger Anwendung des Mietrechtsgesetzes und zusätzlich nur bei Vorliegen von Kündigungsgründen, die einen Vermieter berechtigen, das Mietverhältnis über eine Wohnung der Kategorie A in einem Mietshaus, welches vor 1945 errichtet wurde, zu kündigen, kündigen. Somit sind die Kündigungsmöglichkeiten für diesen Zeitraum nicht umfassender Natur (wie dies z.B. bei der Vereinbarung aller gesetzlichen Kündigungsgründen nach dem § 30 Abs 2 Mietrechtsgesetz der Fall wäre) sondern auf eben diese einzelnen Kündigungsmöglichkeiten (Kategorie A in einem vor 1945 errichteten Mietshaus) beschränkt. Auch in der Stellungnahme vom 2.12.2014 werden diesbez. nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit der Realisierung der mögl. Kündigungsgründe lediglich Verletzung von Vertragspflichten und

Vertragszweck angeführt. Entgegen der Stellungnahme ist daher keine umfassende Kündigungsmöglichkeit durch Vereinbarung aller möglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 Mietrechtsgesetz gegeben, sondern eine Einschränkung auf einzelne Kündigungsgründe die gem. § 33 TP 5 Abs 3 außer Betracht bleibt. Daher ergibt sich aus der beidseitigen Einschränkung der Kündigungsmöglichkeit eine bestimmte Dauer von 25 Jahren, zuzüglich unbestimmte Dauer.

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 18-fachen des Jahreswertes.

Bei unbestimmter Dauer und gestaffeltem, sich erhöhendem Mietzins ist der Bemessung der höchste Betrag zu Grunde zu legen.

Bemessungsgrundlage gem. Vorhaltsbeantwortung:

Mindestmiete inkl USt 230.400,00 € plus Kosten der Hausverwaltung inkl USt 1.200,00 € plus Grundsteuer 2.500,00 € plus Renovierungsrücklage (Durchschnitt der Jahre 2020 bis 2024) 19.961,50 € somit gesamt mtl- 254.061,50 €. 18-facher Jahreswert = 54.877.284,00 €.

Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabenpflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.“

In der Beschwerde vom 16. März 2015 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht darauf verletzt, dass die Gebühr unter Zugrundelegung nur einer unbestimmten Vertragsdauer zu berechnen ist.

Die Beschwerde wendet sich daher gegen die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG im angefochtenen Bescheid, und zwar gegen die Bewertung der wiederkehrenden Leistungen aus dem vorliegenden Mietverhältnis mit dem Achtzehnfachen statt dem Dreifachen des Jahrwertes sowie die Berechnung der Bemessungsgrundlage.

Die Beschwerdeführerin beantragt die Änderung des angefochtenen Bescheides dahingehend, dass in Bezug auf den vorliegenden Mietvertrag als Bemessungsgrundlage für die Gebühr nur der dreifache Jahresmietzins angesetzt werde.

Unrichtige Beurteilung der Dauer des Mietvertrages:

Gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z. 1 GebG idgF hat die Festsetzung der Gebühren für Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im Allgemeinen mit 1 v.H. zu erfolgen.

Gemäß § 33 TP 5 Abs 3 GebG idgF sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei

bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Die belangte Behörde geht in ihrer Bescheidbegründung im Wesentlichen davon aus, dass auf Grund der Formulierung im § 5 Abs 4 des Mietvertrags, wonach für den Vermieter in den ersten fünfundzwanzig Jahren die Kündigung nur bei Vorliegen von Kündigungsgründen zulässig sei, die einen Vermieter berechtigten, das Mietverhältnis über eine Wohnung der Kategorie A in einem Miethaus, welches vor 1945 errichtet wurde, zu kündigen, das gegenständliche Mietverhältnis als ein solches auf bestimmte (und unbestimmte) Dauer anzusehen sei.

Damit verkennt die belangte Behörde jedoch die maßgebliche Rechtslage:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht. Die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, steht der Beurteilung dieses Vertrages als einem auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nach dem zweiten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG (noch) nicht im Wege. Ein (seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener) Bestandvertrag im Sinne des § 33 TP 5 Abs 3 GebG ist als ein Vertrag auf bestimmte Dauer anzusehen, wenn nach seinem Inhalt das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist (statt vieler VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; 17.9.1990, 90/15/0034; 29.6.1992, 91/15/0040; 27.1.2000, 99/16/0017"; Fellner, Stempel und Rechtsgebühren⁸ (2011) § 33 TP 5 E 224, 226 und 233, jeweils mwN)

Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; 27.1.2000, 99/16/0017; Fellner, Stempel und Rechtsgebühren⁸ (2011) § 33 TP 5 E 224, 226, 233, jeweils mwN). Die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG stellt keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, so dass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; Fellner, Stempel und Rechtsgebühren⁸ (2011) § 33 TP 5 E 241 und 242, jeweils mwN).

Im vorliegenden Fall darf die Beschwerdeführerin als Vermieter das Mietverhältnis nach § 5 Abs 4 des Mietvertrages nur bei Vorliegen gesetzlicher Kündigungsgründe gemäß dem MRG kündigen. Für die ersten 25 Jahre ist die Kündigung nach dieser Vertragsbestimmung nur bei Vorliegen von Kündigungsgründen nach dem MRG zulässig,

„die einen Vermieter berechtigen, das Mietverhältnis über eine Kategorie A Wohnung in einem Miethaus, welches vor 1945 errichtet wurde, zu kündigen.“

Wenn die belangte Behörde in diesem Zusammenhang nun aber meint, dass dadurch die Kündigungsmöglichkeiten für diesen Zeitraum „nicht umfassender Natur (wie dies z.B. bei der Vereinbarung aller gesetzlichen Kündigungsgründe nach dem § 30 Abs 2 Mietrechtsgesetz der Fall wäre), sondern auf eben diese einzelnen Kündigungsmöglichkeiten (Kategorie A in einem vor 1945 errichteten Miethaus) beschränkt“ seien, so übersieht sie, dass das Kündigungsrecht des MRG für diese Fallkonstellation keine abweichenden Rechtsfolgen anordnet. Es wird dadurch das vereinbarte Kündigungsrecht der Beschwerdeführerin nach § 30 Abs 2 MRG weder eingeschränkt noch erweitert. Die Beschwerdeführerin ist vielmehr auch in diesem Fall uneingeschränkt berechtigt, die Kündigung nach § 30 Abs 2 MRG vorzunehmen, so dass im Sinne der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ein unbefristetes Vertragsverhältnis vorliegt.

Dem zitierten Halbsatz des § 5 Abs 4 des Mietvertrags kommt demnach für die vorliegende gebührenrechtliche Beurteilung, ob ein Vertragsverhältnis auf unbestimmte oder bestimmte Dauer vorliegt, keine Relevanz zu.

Ausgehend davon hätte die belangte Behörde aber den vorliegenden Mietvertrag im Sinne der obzitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgerichtig als ein Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer qualifizieren und die daraus resultierenden wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes bewerten müssen. Indem sie stattdessen bei der Gebührenbemessung das Achtzehnfache des Jahresentgelts ansetzte, belastete sie den angefochtenen Bescheid daher mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Des Weiteren geht auch aus Punkt 17. des Mietvertrages hervor, dass der Vermieter das Mietobjekt jederzeit veräußern oder anderweitig verwerten darf und sich der Mieter schon jetzt damit einverstanden erklärt, dass ein Dritter anstelle des Vermieters in die sich aus diesem Vertrag ergebenden Rechte und Pflichten eintritt, sei es vor oder nach Übergabe des Mietobjektes. Durch diese Bestimmung wird die Beschwerdeführerin in die Lage versetzt, ihr Vertragsverhältnis mit dem Mieter (auch gegen dessen Willen) zu beenden. Die Rechtsprechung hat wiederholt ausgesprochen, dass durch eine solche Bestimmung ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht wird, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer auszugehen ist (VwGH 27.1.2000, 99/16/0017; BFG 20.3.2014, RV/7101940/2011; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034, jeweils mwN). Auch unter diesem Blickwinkel erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig. Vielmehr hätte die belangte Behörde auch aus diesem Grund für die Bemessung der Gebühr für den vorliegenden Mietvertrag nur das Dreifache des Jahreswertes ansetzen müssen.

Berechnung der Gebührenbemessungsgrundlage

Gemäß § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände grundsätzlich die Vorschriften des Bewertungsgesetzes ("BewG").

Gemäß § 17 Abs 3 BewG ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt wird.

Die belangte Behörde hat in Bezug auf die nach dem vorliegenden Mietvertrag jährlich durch den Mieter zu dotierende Renovierungsrücklage, deren Höhe sich aus dem Jahresnettoumsatz aus dem Hotelbetrieb im vorangehenden Kalenderjahr bestimmt, nur den in der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 5.12.2014 geschätzten Durchschnitt der Jahre 2020 bis 2024 (d.h. für den Zeitraum ab dem sechsten Kalenderjahr des Mietverhältnisses) herangezogen.

Im Gesetz ist nicht geregelt, welche Anzahl von Jahren für die im § 17 Abs 3 BewG vorgesehene Ermittlung eines Durchschnitts der Jahresnutzung heranzuziehen ist. Für eine solche Durchschnittsbetrachtung kommt es daher auf die im jeweiligen Einzelfall gegebene Vereinbarung über die Dauer der jeweils zu erbringenden Leistungen an (VwGH 29.1.1997, 96/16/0084).

Nach dem Mietvertrag beträgt die Höhe der Dotierung der Renovierungsrücklage für das erste Jahr 1% des Jahresnettoumsatzes, für das zweite bis fünfte Jahr jeweils 2% des Jahresnettoumsatzes sowie ab dem sechsten Kalenderjahr 3% des Kalenderumsatzes. Im Hinblick darauf, dass die voraussichtliche Höhe der Renovierungsrücklage in den ersten fünf Kalenderjahren signifikant von der in den darauf folgenden Jahren abweicht, kann mit einer Betrachtung des geschätzten durchschnittlichen Jahreswertes bloß für die Jahre 2020 bis 2024 nicht das Auslangen gefunden werden. Vielmehr hätte die belangte Behörde nach dem Gesagten bei ihrer Bewertung auch die Schätzungen für die Jahre 2015 bis 2019 berücksichtigen müssen. Die im angefochtenen Bescheid erfolgte Berechnung der Bemessungsgrundlage erweist sich daher als rechtswidrig.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mittels Beschwerdevorentscheidung vom 28. September 2015 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Mit den Bestimmungen über die Kündigungsmöglichkeiten bzw. die Einschränkungen dieser in Bezug auf die ersten 25 Jahre des Mietvertrags wird einerseits der Vertragswille der Parteien auf Abschluss eines langfristigen Mietverhältnisses dokumentiert, bei dem in den ersten 25 nur aus besonderen Gründen gekündigt werden kann und andererseits diese besonderen Kündigungsgründe so vereinbart, dass nicht von einem zumindest einseitig uneingeschränktem Kündigungsrecht ausgegangen werden kann.“

Gem. § 5 Abs. 3 des Vertrages verzichtet die Mieterin auf 25 Jahre auf die Ausübung des Kündigungsrechtes.

Und gem. § 5 Abs. 4 des Vertrages darf auch der Vermieter das Mietverhältnis während der ersten 25 Jahre — obwohl es sich um die Anmietung eines Hotels zur Führung eines

Hotelbetriebs handelt — nur bei Vorliegen von Kündigungsgründen, die einen Vermieter berechtigen, das Mietverhältnis über eine Wohnung der Kategorie A in einem Miethaus, welches vor 1945 errichtet wurde, zu kündigen.

Darüber hinaus darf sie das Mietverhältnis auch gem. § 6 des Vertrages nur aus einzelnen, bestimmten Gründen außerordentlich kündigen.

Aus welchem Grund die Einschränkungen des § 5 Abs. 4 des Vertrags mit dem die Kündigungsmöglichkeiten, die gem. § 30 Abs. 2 bestehen könnten auf solche einschränkt werden, die einen Vermieter berechtigen würden, das Mietverhältnis über eine Wohnung der Kategorie A in einem Miethaus, welches vor 1945 errichtet wurde, zu kündigen, keine Einschränkung darstellen sollten, wird nicht dargetan. Zu solcherart vereinbarten Kündigungsgründen hat aber das BFG zuletzt im Erk. vom 29.1.2015, GZ. RV/7100701/2015 ausgesprochen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs allerdings dann noch von einer Beschränkung auf einzelne im Vertrag genannte Kündigungsgründe gesprochen werden kann, wenn nicht alle im § 30 Abs. 2 MRG genannten Kündigungsgründe vereinbart werden. Im gegenständlichen Fall wurde während der ersten 25 Jahre die Mieterin ganz auf die Ausübung eines Kündigungsrechtes verzichtete — zwar von Seiten der Vermieterin nicht gänzlich auf die Ausübung gesetzlicher Kündigungsrechte verzichtet, diese aber auf bestimmte Fälle eingeschränkt. Damit ist aber keine uneingeschränkte Kündigungsmöglichkeit während dieses Zeitraums gegeben und im Sinne der Rechtsprechung des VwGH und BFG auch nicht alle Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG vorbehalten worden.

Was Gewicht und Wahrscheinlichkeit der Realisierung von Kündigungsmöglichkeiten anbelangt, hat auch die Vermieterin in der Eingabe vom 5.12.2014 lediglich die allfällige Verletzung von Vertragspflichten, wie insbesondere Rückstand mit Zinszahlungen oder erheblich nachteiliger Gebrauch angeführt, oder den Vertragszweck, insbesondere die Unzulässigkeit des Abschlusses von Dauermietverhältnissen angeführt, was aber auch nur einzelne, zum Teil auch als Gründe für eine außerordentliche Kündigung vereinbarte, Kündigungsgründe sind. Eine Beschränkung auf dermaßen einzelne Kündigungsmöglichkeiten oder eben die eingeschränkten vertraglich vereinbarten möglichen Kündigungsgründe in den ersten 25 Jahren stellen aber keine so umfassend vereinbarte Kündigungsmöglichkeit dar, dass die grundsätzlich vorliegende Bindung über die ersten 25 Jahre durch den beidseitigen Kündigungsverzicht damit beseitigt wäre.

Des Weiteren gehe auch aus Punkt 17. des Mietvertrages hervor, dass der Vermieter das Mietobjekt jederzeit veräußern oder anderweitig verwerten dürfe und sich der Mieter schon jetzt damit einverstanden erkläre, dass ein Dritter anstelle des Vermieters in die sich aus diesem Vertrag ergebenden Rechte und Pflichten eintritt, sei es vor oder nach Übergabe des Mietobjektes. Durch diese Bestimmung werde die Beschwerdeführerin in die Lage versetzt, ihr Vertragsverhältnis mit dem Mieter (auch gegen dessen Willen) zu beenden. Die Rechtsprechung habe wiederholt festgehalten, dass durch eine solche Bestimmung ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht wird, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer auszugehen sei (VwGH 27.1.2000, 99/16/0017;

BFG 20.3.2014, RV/7101940/2011; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034, jeweils mwN). Auch unter diesem Blickwinkel erweise sich der angefochtene Bescheid somit als rechtswidrig. Vielmehr hätte das Finanzamt auch aus diesem Grund für die Bemessung der Gebühr für den vorliegenden Mietvertrag das Dreifache des Jahreswertes ansetzen müssen.

Auch aus dem § 17 des Vertrags ergibt sich aber kein derartiges Maß an Ungewissheit, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer auszugehen wäre. Dazu hat das BFG im Erkenntnis vom 14.07.2015, GZ. RV/7101783/2012 ausgesprochen:

„Mit der Übertragung der Rechte und Pflichten aus einem Bestandvertrag durch die Bestandgeberin an Dritte werden alle eingegangenen Verpflichtungen überbunden und bleibt die vertragliche Bindung für die restliche Dauer bestehen. Im Gegensatz zu einem Präsentationsrecht, bei dem der Bestandvertrag mit dem ersten Bestandnehmer durch Kontrahieren des Bestandgebers mit dem präsentierten Nachfolger aufgelöst wird, kann bei vorweg erteilter Zustimmung die Rechtsstellung aus dem Bestandverhältnis ohne Mitwirkung des jeweils anderen Vertragspartners übertragen werden und bedarf es dazu nicht den Abschluss eines neuen Bestandvertrages und infolgedessen auch nicht der Auflösung des alten Bestandvertrages. Ein derartiges Weitergaberecht verleiht dem Bestandvertrag daher nicht ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich seiner Dauer, dass er gebührenrechtlich als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen zu qualifizieren ist.“

Wie im Fall des o.a Erkenntnisses des BFG ist auch hier der Sachverhalt nicht mit dem der Erkenntnisse VwGH 27.1.2000, 99/16/0017 u VwGH 17.9.1990, 90/15/0034 vergleichbar, ebenso nicht mit dem des angeführten Erkenntnisses BFG 20.3.2014, RV/7101940/2011, bei dem es neben der Einbeziehung von Nebenkosten um die Beurteilung einer vertraglich vereinbarten, weit auslegbaren Kündigungsmöglichkeit aus allgemein gehaltenen Gründen ging. Vergleichbares liegt hier nicht vor, sodass auch daraus für die Beurteilung des gegenständlichen Falls nichts gewonnen werden kann.

Nach den getroffenen Vereinbarungen ist nach Ansicht des Finanzamts daher während der ersten 25 Jahre aufgrund der abgegebenen Kündigungsverzichte und Einschränkungen auf nur bestimmte Kündigungsmöglichkeiten unverändert von einem Mietverhältnis auf eine vereinbarte Dauer von 25 Jahren zuzüglich unbestimmter Zeit auszugehen.

Wenn weiters im Hinblick auf die Höhe der Jahresleistungen eingewendet wird, im Hinblick darauf, dass die voraussichtliche Höhe der Renovierungsrücklage in den ersten fünf Kalenderjahren signifikant von der in den darauf folgenden Jahren abweicht, könne mit einer Betrachtung des geschätzten durchschnittlichen Jahreswertes bloß für die Jahre 2020 bis 2024 (Anmerkung: mit den von der Abgabepflichtigen für diesen Zeitraum mitgeteilten Werten) nicht das Auslangen gefunden werden, vielmehr hätte die belangte Behörde nach dem Gesagten bei ihrer Bewertung auch die Schätzungen für die Jahre 2015 bis 2019 berücksichtigen müssen, die im angefochtenen Bescheid erfolgte Berechnung der Bemessungsgrundlage erweise sich daher als rechtswidrig, kann dem ebenfalls nicht gefolgt werden. Dies aus folgenden Gründen:

Unter einem Jahreswert von Leistungen kann nur der durchschnittliche Wert der jährlich insgesamt zu erbringenden Leistungen verstanden werden. Wenn dessen Höhe vertraglich festgelegt ist, sind auch die für die Zukunft bereits fix vereinbarten Veränderungen zu berücksichtigen (VwGH vom 4. September 1986, 85/16/0001).

Bei Bestandverhältnissen von unbestimmter Dauer mit einem sich nach einiger Zeit vereinbarungsgemäß erhöhenden Mietzins ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage iSd § 33 TP 5 Abs 3 erster Satz GebG 1957 (aF) dem Urkundenprinzip und dem in den §§ 21 und 22 GebG 1957 enthaltenen Grundgedanken Rechnung tragend von dem gemäß § 26 GebG 1957 als unbedingt und sofort fällig geltenden erhöhten Mietwert auszugehen (vgl VwGH vom 16. März 1987, 85/15/0246, vom 19. Juni 1989, 88/15/0109, vom 4. Juli 1990, 89/15/ 0140, und vom 18. April 1997, 97/16/0079).

Bei Bestandverhältnissen von unbestimmter Dauer mit einem sich nach einiger Zeit vereinbarungsgemäß erhöhenden Mietzins ist somit — dem Urkundenprinzip Rechnung tragend — von dem gem. § 26 GebG als unbedingt und sofort fällig geltenden erhöhten Bestandzins auszugehen (GebR Rz 675, 679), (Fellner, Stempel— und Rechtsgebühren, § 33 TP 6 GebG, Rdz. 116ff).

Gleiches muss gelten, wenn Nebenleistungen, die einen Teil des anzusetzenden Jahreswertes darstellen, nur in den ersten Jahren (bzw. in einem Rumpfjahr [1%] und den folgenden 5 Jahren [2%]) mit geringeren Beträgen, nämlich 1 oder 2% der Bemessungsgrundlage vereinbart werden, im Anschluss daran ab dem sechsten Kalenderjahr aber auf Dauer mit 3% der Bemessungsgrundlage.

Als in Zukunft durchschnittlich anzusetzende Nebenleistung war diesbezüglich daher der Wert anzusetzen, wie er der Höhe nach ab dem sechsten Jahr voraussichtlich und auf Dauer durchschnittlich anfällt.

Zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage kommt es daher auch aus diesem Grund nicht.“

Im Vorlageantrag vom 5. November 2015 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Die belangte Behörde geht in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung offenbar davon aus, dass eine Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 MRG im Sinne der einschlägigen Judikatur der Gerichte des Öffentlichen Rechts zum § 33 TP 5 GebG nur dann vorliegt, wenn sämtliche Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG im Text des Mietvertrags einzeln enumerativ aufgelistet werden.

Diese ausgesprochen formalistische Sichtweise widerspricht sowohl der ständigen Rechtsprechung der Gerichte des Öffentlichen Rechts als auch der gefestigten Entscheidungspraxis der Finanzverwaltung. Vielmehr ist bei der Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG von einem Vertrag von

unbestimmter Dauer auszugehen (etwa GebR Rz 705; BFG 3.6.2015, RV/5100753/2013; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; 16.10.1989, 88/15/0040).

Genau ein solcher Fall liegt hier vor:

Gemäß § 5 Abs 4 des Mietvertrages darf die Beschwerdeführerin das Mietverhältnis bei Vorliegen der gesetzlichen Kündigungsgründe gemäß dem MRG kündigen, „die einen Vermieter berechtigen, das Mietverhältnis über eine Kategorie A Wohnung in einem Miethaus, welches vor 1945 errichtet wurde, zu kündigen“.

Diese Vertragsbestimmung erfasst alle denkmöglichen Kündigungsgründe des § 30 Abs 2 MRG. Der einzige Kündigungsgrund des § 30 Abs 2 MRG, auf den sich der Vermieter kraft des Wortlauts der zitierten Vertragsbestimmung nicht berufen kann, ist jener des § 30 Abs 2 Z 16 MRG. Dabei handelt es sich jedoch um einen Kündigungsgrund, der schon nach seinem eindeutigen Wortlaut auf den konkret vorliegenden Fall einer Geschäftsraummiete von vornherein nicht anwendbar ist und mithin auch keinen denkmöglichen Kündigungsgrund darstellt.

Durch die Bestimmung des § 5 Abs 4 MRG wird das vereinbarte Kündigungsrecht der Beschwerdeführerin nach § 30 Abs 2 MRG somit nicht eingeschränkt. Die Beschwerdeführerin ist vielmehr auch in diesem Fall berechtigt, sämtliche denkmöglichen Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 MRG geltend zu machen, so dass im Sinne der ständigen Judikatur der Gerichte des Öffentlichen Rechts ein unbefristetes Vertragsverhältnis vorliegt. Die belangte Behörde hätte daher für die Bemessung der Gebühr für den vorliegenden Mietvertrag rechtsrichtig nur das Dreifache des Jahreswertes ansetzen dürfen.

Soweit die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung auf das Kriterium des Gewichts und Wahrscheinlichkeit der Realisierung von Kündigungsmöglichkeiten Bezug nimmt, übersieht sie — ausgehend von ihrer vorstehend dargestellten unrichtigen Rechtsansicht —, dass nach der ständigen Rechtsprechung der Gerichte des Öffentlichen Rechts die Vereinbarung aller denkmöglichen Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten darstellt, so dass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist. Es bedarf daher keines weiteren Eingehens auf dieses Kriterium (VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; Fellner, Stempel und Rechtsgebühren⁸ (2011) § 33 TP 5 E 241 und 242, jeweils mwN).

Dennoch sei festgehalten, dass die belangte Behörde auch irrt, wenn sie die Ansicht vertritt, dass das Recht der Vermieterin gemäß § 17 des Mietvertrages kein derartiges Maß an Ungewissheit begründe, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Mietverhältnisses auszugehen wäre. Diese Bestimmung sieht vor, dass der Vermieter das Mietobjekt jederzeit veräußern oder anderweitig verwerten darf und sich der Mieter schon jetzt damit einverstanden erklärt, dass ein Dritter anstelle des Vermieters in die sich aus diesem Vertrag ergebenden Rechte und Pflichten eintritt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem Erkenntnis vom 27.1.2000, 99/16/0017 festgehalten, dass durch ein solches Weitergaberecht ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich der Vertragsdauer erreicht wird, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses auszugehen ist. Zwar ging es in diesem Fall — anders als im konkreten Fall — um ein Weitergaberecht des Mieters und nicht des Vermieters. Darauf kommt es allerdings nicht entscheidend an. Maßgeblich für die Annahme eines unbestimmten Vertragsverhältnisses ist vielmehr, ob eine der Vertragsparteien durch eine solche Bestimmung in die Lage versetzt wird, ihr Vertragsverhältnis mit der anderen Vertragspartei (auch gegen deren Willen) einseitig zu beenden. Das ist hier eindeutig der Fall, so dass die belangte Behörde auch aus diesem Grund für die Bemessung der Gebühr des vorliegenden Mietvertrags nur das Dreifache des Jahreswertes ansetzen hätte dürfen.

Berechnung der Gebührenbemessungsgrundlage

Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Beschwerde vorgebracht, dass die belangte Behörde bei der Bewertung der Höhe der zu dotierenden Renovierungsrücklage nicht bloß den Durchschnitt aus den Schätzungen des Jahresnettoumsatzes für die Jahre 2020 bis 2024, sondern auch jenen für die Jahre 2015 bis 2019 (d.h. für den Zeitraum der ersten fünf Jahre des Mietverhältnisses) berücksichtigen hätte müssen. Dies im Hinblick darauf, dass die voraussichtliche Höhe der Renovierungsrücklage nach dem Mietvertrag in den ersten fünf Kalenderjahren signifikant niedriger ist als in den folgenden Kalenderjahren.

Dieser Ansicht hält die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung im Wesentlichen lediglich Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegen, nach der bei Bestandsverhältnissen von unbestimmter Dauer mit einem sich nach einiger Zeit vereinbarungsgemäß erhöhendem Mietzins von dem gemäß § 26 GebG als unbedingt und sofort geltenden erhöhten Mietzins auszugehen wäre. Gleiches müsse für Nebenkosten wie zu dotierende Renovierungsrücklage gelten (eine Belegstelle für diese Sichtweise führt die belangte Behörde nicht an).

Dieser Verweis der belangten Behörde geht zunächst schon deshalb ins Leere, weil die belangte Behörde selbst (wenn auch rechtlich unzutreffend) von einem Vertragsverhältnis mit bestimmter Vertragsdauer ausgeht, auf das diese Judikatur nicht Anwendung findet. Darüber hinaus handelt es sich bei der jährlich zu leistenden Renovierungsrücklage um keinen von vornherein feststehenden Fixbetrag. Für diesen Fall sieht das Gesetz vielmehr vor, dass als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen ist, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt wird (vgl. § 26 GebG iVm 17 Abs 3 BWG; ferner etwa Twardosz, GebG⁶ (2015) Rz 47; Arnold/Arnold, GebG (2011) Rz 12a).

Wie in der Beschwerde bereits näher ausgeführt, hätte die belangte Behörde bei ihrer Bewertung daher auch die Schätzungen für die Jahre 2015 bis 2019 berücksichtigen müssen. Die im angefochtenen Bescheid erfolgte Berechnung der Bemessungsgrundlage erweist sich daher als rechtswidrig.“

Das Bundesfinanzgericht übermittelte der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin folgenden Vorhalt:

„Ich übermittle Ihnen meine vorläufige Rechtsansicht zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens.

Meines Erachtens beinhaltet der gegenständliche Vertrag zwei unterschiedliche Komponenten der Vertragsdauer: Zunächst eine Begrenzung auf bestimmte Zeit und danach, kraft ausdrücklicher Vereinbarung, das Element unbestimmter Vertragsdauer. Jedenfalls sind in die Bemessungsgrundlage die Jahresentgelte, die während der bestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses zu entrichten sind, einzubeziehen, vermehrt um das dreifache Jahresentgelt für die unbestimmte Dauer (VwGH vom 19. Februar 1998, 95/16/0281). Bemessungsgrundlage ist daher das Jahresentgelt für 18 plus 3 = 21 Jahre (vgl Arnold, Rechtsgebühren⁸ § 33 TP 5, Tz 24).

Die Bemessungsgrundlage errechnet sich daher folgendermaßen:

Jahr	Renovierungsrücklage	Nebenkosten	Grundsteuer	Miete inkl Ust
2015	51.650,00	14.400,00	30.000,00	1.382.400,00
2016	130.440,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2017	140.520,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2018	147.320,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2019	150.260,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2020	230.520,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2021	234.480,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2022	239.190,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2023	243.960,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2024	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2025	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2026	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2027	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2028	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2029	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2030	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2031	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2032	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2033	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00

2034	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2035	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
BMG				62.173.620,00

In der Stellungnahme vom 6. März 2017 brachte die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Nach Ansicht der Beschwerdeführerin beinhaltet der vorliegende Vertrag unter Zugrundelegung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung keine zwei unterschiedlichen Komponenten der Vertragsdauer, sondern ist ausschließlich ein Vertrag mit unbestimmter Vertragsdauer (in diesem Zusammenhang wird auch auf Vorbringen in der Beschwerde vom 16.3.2015 sowie im Vorlageantrag vom 5.11.2015 vollinhaltlich verwiesen). Dies aus folgenden Gründen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein seinem Wortlaut nach auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag gebührenrechtlich als solcher auf bestimmte Dauer anzusehen, wenn das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf ein einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist (vgl. VwGH 16.10.2014, 2011/16/069 (RS); Fellner, Stempel und Rechtsgebühren¹⁰ (2016) E 251 mit zahlreichen Nachweisen aus der Rsp).

Ist somit nur ein Vertragsteil zeitlich gebunden, während der andere das Vertragsverhältnis ohne Beschränkung auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Gründe durch Kündigung auflösen kann, dann ist ein Bestandverhältnis auf unbestimmte Dauer anzunehmen (vgl. VwGH 12.11.1997, 97/16/0027; Fellner, Stempel und Rechtsgebühren¹⁰ (2016) E 278, 255 mit zahlreichen Nachweisen aus der Rsp).

Werden im Bestandvertrag alle Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 MRG vereinbart, dann kann nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keinesfalls mehr von einzelnen im Vertrag ausdrücklich bezeichneten Fällen gesprochen werden (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren¹⁰ (2016) E 260 mit zahlreichen Nachweisen aus der Rsp; VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0072 (RS)).

Vielmehr ist nach der höchstgerichtlichen Judikatur von einer unbestimmten Dauer auszugehen, wenn die gewählte Vertragsformulierung im Wesentlichen nichts anderes als die Vereinbarung aller im vorliegenden Fall denkmöglichen Kündigungsgründe des S 30 Abs 2 MRG zum Ausdruck bringt (VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; Fellner, Stempel und Rechtsgebühren¹⁰ (2016) E 260).

Genau ein solcher Fall liegt konkret vor:

Die Beschwerdeführerin schloss am 16.12.2013 als Vermieter unter anderem mit der F-Betriebs GmbH als Mieter einen Mietvertrag ("Mietvertrag") ab.

"(...)"

§ 5. Mietdauer

- (1) Der Mietvertrag wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.
- (2) Das Mietverhältnis kann vom Vermieter und vom Mieter unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von zwölf Monaten jeweils zum Ende eines Kalenderjahres gerichtlich gekündigt werden, wobei die Einschränkung des nachfolgenden Absatzes (3) vorrangig Gültigkeit hat.
- (3) Der Mieter verzichtet bis zum Beginn der Mietzinszahlungen und in der Folge auf die Dauer von 25 Jahren ausdrücklich auf die Ausübung eines Kündigungsrechtes.
- (4) Der Vermieter darf das Mietverhältnis nur bei Vorliegen gesetzlicher Kündigungsgründe entsprechend den im Zeitpunkt der Kündigung gültigen Mietrechtsbestimmungen kündigen, wobei für die ersten fünfundzwanzig Jahre die Kündigung unter analoger Anwendung des Mietrechtsgesetzes nur bei Vorliegen von Kündigungsgründen zulässig ist, die einen Vermieter berechtigen, das Mietverhältnis über eine Wohnung der Kategorie in einem Miethaus, welches vor 1945 errichtet wurde, zu kündigen.

(...)"

Der Mietvertrag sieht somit unter Punkt 5 ausdrücklich vor, dass er auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wird. Zwar verzichtet der Mieter nach Punkt 5 (3) des Mietvertrages für die Dauer von 25 Jahren auf die Ausübung des Kündigungsrechts nach Punkt 5 (2) des Mietvertrages. Allerdings sieht Punkt 5 (4) des Mietvertrags die Vereinbarung aller denkmöglicher Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 MRG zu Gunsten des Vermieters vor (siehe hierzu näher auch die Ausführungen in der Beschwerde sowie im Vorlageantrag der Beschwerdeführerin, auf die jeweils vollinhaltlich verwiesen wird).

Daraus folgt freilich, dass in dem auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Mietvertrag nur ein Vertragsteil (Mieter) zeitlich gebunden ist, während der andere (Vermieter) das Vertragsverhältnis im Sinne der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ohne Beschränkung auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Gründe auflösen kann, so dass im vorliegenden Fall ein Bestandverhältnis auf unbestimmte Zeit vorliegt.

Die vom BFG vertretene, auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Februar 1998, 95/16/0281 gestützte, vorläufige Rechtsansicht einer Kombination teils bestimmter, teils unbestimmter Vertragsdauer trafe nach Auffassung der Beschwerdeführerin dann zu, wenn — wie in dem der betreffenden Entscheidung des Gerichtshofes zugrundeliegende Beschwerdefall — zunächst für eine bestimmte Zeit ein beiderseitiger Kündigungsverzicht vereinbart worden wäre. Eine solche Konstellation liegt konkret — wie dargelegt — allerdings nicht vor, so dass in Bezug auf den gegenständlichen Mietvertrag ausschließlich von einem Vertrag auf unbestimmte Dauer auszugehen ist.

Insgesamt ist nach Auffassung der Beschwerdeführerin somit festzuhalten, dass der vorliegende Mietvertrag als ein Bestandverhältnis auf unbestimmte Dauer zu qualifizieren ist und die daraus resultierenden wiederkehrenden Leistungen somit weder mit dem 18-fachen noch mit dem 21-fachen, sondern nur mit dem 3-fachen des Jahreswertes zu bewerten sind.

Nur der guten Ordnung halber erlaubt sich die Beschwerdeführerin schließlich darauf hinzuweisen, dass die hier vertretene Rechtsansicht mutatis mutandis ebenso für das Verfahren betreffend die Erfassungsnummer yyy (Gebührenbescheid vom 13.2.2015, Beschwerdevorentscheidung vom 5.10.2015) gilt bzw. aufrechterhalten wird.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Aus dem angefochtenen Bescheid geht klar hervor – insbesondere aus der Formulierung „Bezeichnung des Rechtsgeschäftes: Mietvertrag“ und der Verwendung des richtigen § 33 TP 5 in der Bescheidbegründung, dass mit dem Bescheid Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Gebührengesetz vorgeschrieben wurde. Dies war auch für die Beschwerdeführerin erkennbar, die sich in der Beschwerde gegen die Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG mit Bescheid vom 13. Februar 2015 gewendet hat. Bei der Bezeichnung „Gebühr nach § 33 TP 1 Absatz 1 Gebührengesetz“ handelt es sich daher um einen Fehler der zu einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens geführt hat. Dieser Fehler wäre mit grundsätzlich mit Bescheid gemäß § 293 BAO berichtigungsfähig. Eine Berichtigung ist aber gemäß § 300 BAO infolge des Vorlageantrages zur Zeit nicht möglich. Die vom BFG vorgenommene Änderung des angefochtenen Bescheides ist zulässig, da diese nicht zur erstmaligen Vorschreibung einer Gebühr führt.

Strittig ist im gegenständlichen Fall grundsätzlich, ob der Vertrag auf bestimmte oder unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz 1957 (GebG) unterliegen 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 einer Gebühr von 1 v.H.

Nach § 33 TP 5 Abs. 3 GebG 1957 sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechts einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen auf bestimmte Zeit und auf unbestimmte Zeit abgeschlossene 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 letzten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht im Wege steht.

Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit auf einzelne, im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (VwGH 29.6.1992, 91/15/0040; VwGH 17.9.1990, 90/15/0034; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, sodass in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (VwGH 17.2.1986, 85/15/0112; VwGH 5.10.1987, 86/15/0102; VwGH 6.3.1989, 88/15/0037; VwGH 16.10.1989, 88/15/0040).

Die §§ 5 und 6 des Mietvertrages lauten:

§ 5. Mietdauer

- (1) *Der Mietvertrag wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.*
- (2) *Das Mietverhältnis kann vom Vermieter und vom Mieter unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von zwölf Monaten jeweils zum Ende eines Kalenderjahres gerichtlich gekündigt werden, wobei die Einschränkung des nachfolgenden Absatzes (3) vorrangig Gültigkeit hat.*
- (3) *Der Mieter verzichtet bis zum Beginn der Mietzinszahlungen und in der Folge auf die Dauer von 25 Jahren ausdrücklich auf die Ausübung eines Kündigungsrechtes. Der Mieter ist demnach berechtigt, bis zum Ende des 24. Mietjahres die Kündigung zum Ende des 25. Mietjahres auszusprechen. Nimmt der Mieter dieses Kündigungsrecht nicht in Anspruch, verlängert sich der Kündigungsverzicht des Mieters automatisch um 5 Jahre. Der Mieter ist danach berechtigt, bis zum Ende des 29. Mietjahres die Kündigung zum Ende des 30. Mietjahres auszusprechen. Nimmt der Mieter dieses weitere Kündigungsrecht nicht in Anspruch, verlängert sich der Kündigungsverzicht des Mieters jeweils in gleicher Weise um weitere 5 Jahre.*
- 4) *Der Vermieter darf das Mietverhältnis nur bei Vorliegen gesetzlicher Kündigungsgründe entsprechend den im Zeitpunkt der Kündigung gültigen Mietrechtsbestimmungen kündigen, wobei für die ersten fünfundzwanzig Jahre die Kündigung unter analoger Anwendung des Mietrechtsgesetzes nur bei Vorliegen von Kündigungsgründen zulässig ist, die einen Vermieter berechtigen, das Mietverhältnis über eine Wohnung der Kategorie A in einem Miethaus, welches vor 1945 errichtet wurde, zu kündigen.*

[...]

§ 6. Außerordentliche Kündigung

(1) Unbeschadet vorstehender Bestimmungen kann der Mietvertrag bei Vorliegen eines wichtigen Grundes ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist durch eingeschriebenen Brief gekündigt werden.

(2) Ein wichtiger Grund für die fristlose Kündigung durch den Vermieter (§ 1118 ABGB) ist insbesondere dann gegeben, wenn

a. der Mieter vom Mietobjekt einen erheblichen nachteiligen Gebrauch macht;

b. der Mieter trotz geschehener Einmahnung mit der Bezahlung des Mietentgeltes mehr als 2 Monate dergestalt säumig ist, dass er mit Ablauf des Termins das rückständige Mietentgelt nicht vollständig entrichtet hat;

c. über das Vermögen des Mieters ein Insolvenzverfahren eröffnet oder die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wird;

d. der Mieter die Betriebsart ohne Genehmigung des Vermieters trotz schriftlicher Mahnung erheblich ändert;

e. der Mieter trotz schriftlicher Mahnung ohne schriftliche Zustimmung des Vermieters den Betrieb oder einzelne Betriebsteile untervermietet;

f. die Hälfte oder mehr als 50% der Geschäftsanteile (Gesellschafteranteile) an der Mietergesellschaft von den oder einem der derzeitigen Gesellschafter abgetreten werden und seitens des Vermieters wichtige Gründe gegen den oder die neuen Gesellschafter der Mietergesellschaft bestehen.

(3) Ein wichtiger Grund für die fristlose Kündigung durch den Mieter im Sinne des § 1117 ABGB ist dann gegeben, wenn ein beträchtlicher Teil des Mietobjektes durch Zufall auf die Dauer von mehr als einem Jahr entzogen oder unbrauchbar wird und der Vermieter die Wiederherstellung des benützbaren Zustandes nicht betreibt und innerhalb dieser Jahresfrist keine schriftliche Zusage für die Wiederherstellung binnen angemessener Frist abgibt.

(4) Kommt es zu einer Auflösung gemäß Abs. (2) ist der Mieter dem Vermieter für das Erfüllungsinteresse schadenersatzpflichtig.

Grundsätzlich steht es den Vertragsparteien im Sinne der Vertragsautonomie frei, den Inhalt des MRG oder Teile davon zum Vertragsinhalt zu machen. Maßgeblich für die Annahme einer unbestimmten Vertragsdauer ist unter anderem, dass keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten vorliegt, was laut vorzitierter Judikatur etwa bei Vereinbarung aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG gegeben ist.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann allerdings dann noch von einer Beschränkung auf einzelne im Vertrag genannte Kündigungsmöglichkeiten gesprochen werden, wenn nicht alle im § 30 Abs. 2 genannten Kündigungsgründe vereinbart werden. Im gegenständlichen Fall wurde vereinbart, dass während der ersten 25 Jahre des Bestandverhältnisses die Kündigung durch den Mieter unter analoger Anwendung des Mietrechtsgesetzes nur bei Vorliegen von Kündigungsgründen zulässig ist, die einen

Vermieter berechtigen, das Mietverhältnis über eine Wohnung der Kategorie A in einem Miethaus, welches vor 1945 errichtet wurde, zu kündigen.

Als Kündigungsgründe kommen daher nur die Gründe des § 30 Abs 2 MRG in Betracht. § 30 Abs 2 MRG lautet:

(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 erwächst 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.“

§ 30 Abs 2 Z 1 und 2 MRG decken sich mit dem außerordentlichen Kündigungsrecht gemäß § 6 Abs 2 lit b des Mietvertrages.

§ 30 Abs 2 Z 3 erster Fall deckt sich mit dem außerordentlichen Kündigungsrecht gemäß § 6 Abs 2 lit a des Mietvertrages.

§ 30 Abs 2 Z 3 zweiter Fall scheidet aus, da die Mieterin das gesamte Gebäude mietet und daher keine Mitbewohner hat.

§ 30 Abs 2 Z 4 deckt sich mit dem außerordentlichen Kündigungsrecht gemäß § 6 Abs 2 lit e des Mietvertrages.

§ 30 Abs 2 Z 5 MRG ist nicht anwendbar, da es sich bei der Mieterin um eine juristische Person handelt, diese daher weder sterben kann, noch über eintrittsberechtigte Angehörige verfügt.

§ 30 Abs 2 Z 6 MRG ist nicht anwendbar, da die Mieterin den Bestandgegenstand nicht zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses gemietet hat.

§ 30 Abs 2 Z 7 MRG deckt sich im Wesentlichen mit dem außerordentlichen Kündigungsrecht gemäß § 6 Abs 2 lit d des Mietvertrages.

§ 30 Abs 2 Z 8, 9 und 12 MRG ist nicht anwendbar, da die Vermieterin eine juristische Person ist und daher keinen Eigenbedarf geltend machen kann.

§ 30 Abs 2 Z 10 MRG ist nicht anwendbar, da es sich beim Bestandgegenstand um einen Neubau handelt, der daher nicht bereits seinerzeit zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten des Betriebes des Vermieters gedient hat.

§ 30 Abs 2 Z 11 MRG ist nicht anwendbar, da es sich bei der Vermieterin um keine Gebietskörperschaft handelt.

§ 30 Abs 2 Z 14 MRG ist voraussichtlich nicht anwendbar, da es äußerst unwahrscheinlich ist, dass bei einem Hotelneubau innerhalb von 25 Jahren wirtschaftliche Abbruchreife eintritt.

§ 30 Abs 2 Z 16 MRG ist nichtanwendbar, da es sich beim Bestandsobjekt nicht um eine Substandardwohnung handelt.

Aus den obigen Ausführungen geht klar hervor, dass eine Kündigung durch die Vermieterin innerhalb der ersten 25 Jahre nur auf Grund der im § 6 Abs 2 des Mietvertrages angeführten Kündigungsgründe möglich ist. Damit sind allerdings bei weitem nicht alle in Betracht kommenden Kündigungsgründe des § 30 MRG in die Vertragsbestimmungen übernommen worden. Die der Vermieterin zuzuordnenden Kündigungsgründe sind also nicht von so umfassender Natur, dass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Mietvertrages gegeben ist, weshalb im Sinne des § 33 TP

5 Abs. 3 GebG 1957 die grundsätzlich vereinbarte Bindung der Vertragsparteien durch die in § 6 des Mietvertrages bezeichneten Kündigungsmöglichkeiten nicht aufgehoben werden kann.

Auch aus dem § 17 des Vertrags ergibt sich aber kein derartiges Maß an Ungewissheit, dass von Anfang an von einer unbestimmten Dauer auszugehen wäre. Dazu hat das BFG im Erkenntnis vom 14.07.2015, GZ. RV/7101783/2012 ausgesprochen:

„Mit der Übertragung der Rechte und Pflichten aus einem Bestandvertrag durch die Bestandgeberin an Dritte werden alle eingegangenen Verpflichtungen überbunden und bleibt die vertragliche Bindung für die restliche Dauer bestehen. Im Gegensatz zu einem Präsentationsrecht, bei dem der Bestandvertrag mit dem ersten Bestandnehmer durch Kontrahieren des Bestandgebers mit dem präsentierten Nachfolger aufgelöst wird, kann bei vorweg erteilter Zustimmung die Rechtsstellung aus dem Bestandverhältnis ohne Mitwirkung des jeweils anderen Vertragspartners übertragen werden und bedarf es dazu nicht den Abschluss eines neuen Bestandvertrages und infolgedessen auch nicht der Auflösung des alten Bestandvertrages. Ein derartiges Weitergaberecht verleiht dem Bestandvertrag daher nicht ein derartiges Maß an Ungewissheit hinsichtlich seiner Dauer, dass er gebührenrechtlich als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen zu qualifizieren ist.“

Wie im Fall des o.a Erkenntnisses des BFG ist auch hier der Sachverhalt nicht mit dem der Erkenntnisse VwGH 27.1.2000, 99/16/0017 u VwGH 17.9.1990, 90/15/0034 vergleichbar, ebenso nicht mit dem des angeführten Erkenntnisses BFG 20.3.2014, RV/7101940/2011, bei dem es neben der Einbeziehung von Nebenkosten um die Beurteilung einer vertraglich vereinbarten, weit auslegbaren Kündigungsmöglichkeit aus allgemein gehaltenen Gründen ging. Vergleichbares liegt hier nicht vor, sodass auch daraus für die Beurteilung des gegenständlichen Falls nichts gewonnen werden kann.

Nach den getroffenen Vereinbarungen ist daher während der ersten 25 Jahre aufgrund der abgegebenen Kündigungsverzichte und Einschränkungen auf nur bestimmte Kündigungsmöglichkeiten unverändert von einem Mietverhältnis auf eine vereinbarte Dauer von 25 Jahren zuzüglich unbestimmter Zeit auszugehen.

Auf unbestimmte Dauer abgeschlossene Bestandverträge, bei denen aber zunächst für eine bestimmte Zeit ein beiderseitiger Kündigungsverzicht vereinbart wurde, sind für die Zeit des Kündigungsverzichtes als Verträge mit bestimmter Dauer und für die anschließende unbestimmte Zeit als solche von unbestimmter Vertragsdauer zu vergebühren. In derartigen Fällen ist die Rechtsgebühr von der Summe der Jahreswerte der bestimmten und der unbestimmten Vertragsdauer zu bemessen (vgl VwGH vom 3. Dezember 1964, Slg 3190/F, verstärkter Senat, vom 17. Dezember 1964, 915/63, und 293/63, vom 31. Oktober 1966, 729/66, vom 28. November 1966, 1826/65, vom 21. Oktober 1971, 2193/70, vom 10. Februar 1972, 2266/71, vom 2. März 1972, 796/71, vom 30. Mai 1974, 1832/73, vom 18. Februar 1976, Slg 4941/F, vom 13. Oktober 1976, 703-721/76, vom 5. Juni 1978, Slg 5271/F, vom 17. Februar 1986, 85/15/0112, vom 19. Jänner 1994, 93/16/0159, und vom 19. Februar 1998, 95/16/0281).

Damit soll der Vertrag selbst keineswegs in der Weise „aufgespalten“ werden, dass zwei gesonderte Verträge mit gesonderten Willensentschlüssen entstanden wären. Vielmehr liegen im Rahmen eines Vertrages zwei unterschiedliche Komponenten der Vertragsdauer vor: Zunächst eine Begrenzung auf bestimmte Zeit und danach, kraft ausdrücklicher Vereinbarung, das Element unbestimmter Vertragsdauer. Jedenfalls sind in die Bemessungsgrundlage die Jahresentgelte, die während der bestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses zu entrichten sind, einzubeziehen, vermehrt um das dreifache Jahresentgelt für die unbestimmte Dauer (VwGH vom 19. Februar 1998, 95/16/0281). Bemessungsgrundlage ist daher das Jahresentgelt für 18 plus 3 = 21 Jahre (vgl Arnold, Rechtsgebühren⁸ § 33 TP 5, Tz 24).

§ 12 des Mietvertrages lautet:

§ 12. Renovierungsrücklage

(1) Zur Vorsorge von Ersatzbeschaffungen für Einrichtungsgegenstände, Reparaturen, Instandhaltungen und Renovierungen sowie Design-Modernisierungen wird der Mieter jährlich bis zum 28.02. eine Renovierungsrücklage dotieren. Die Höhe der Dotierung wird durch den jeweiligen Jahresnettoumsatz aus dem Hotelbetrieb im vorangehenden Kalenderjahr bestimmt und beträgt:

- a) für das erste (Rumpf—)Kalenderjahr 1 % des Jahresnettoumsatzes;*
- b) für das zweite bis fünfte Kalenderjahr jeweils 2 % des Jahresnettoumsatzes;*
- c) ab dem sechsten Kalenderjahr jeweils 3% des Jahresnettoumsatzes.*

(2) Die Renovierungsrücklage dient nicht zur Verwendung für die Erneuerung und Ersatzbeschaffung von Kleinmaterial (GWG, geringwertige Wirtschaftsgüter laut Steuerrichtlinien). Die dafür erforderlichen Mittel sowie ein allfälliger die Renovierungsrücklage übersteigender Bedarf sind vom Mieter aus anderen Quellen zu beschaffen.

(3) Die Renovierungsrücklage ist auf ein gemeinsam von Mieter und Vermieter zu errichtendes Bankkonto, für welches die bestmögliche Verzinsung -zu vereinbaren ist, einzuzahlen. Die Verwendung der Renovierungsrücklage erfolgt auf Vorschlag des Mieters mit Zustimmung durch den Vermieter. Der Vermieter darf ohne Vorliegen eines objektiv wichtigen Grundes die Zustimmung nicht verweigern. Nicht verwendete Mittel gehören bei der Beendigung des Mietverhältnisses zu 50% dem Vermieter.“

Unter dem Wert, nach dem die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs 1 GebG zu bemessen ist, ist der Preis zu verstehen, um den der Gebrauch der Sache im Sinne des § 1094 ABGB „als gekauft anzusehen“ ist (VwGH vom 7. Dezember 1977, 1005/75, 1552/75, verstärkter Senat). Ob die für die dauernde Überlassung von Grundflächen ausgewiesene (Teil-)Leistung angemessen war, ist schon im Hinblick auf die Bestimmung des § 17 GebG, wonach für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend ist, ohne jede Bedeutung. Welche

Umstände die Vereinbarung über die einzelnen Leistungen beeinflusst haben, ist für die Gebührenfestsetzung nicht wesentlich (VwGH vom 28. Juni 1995, 94/16/0045).

Zum „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, zählen alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen (vgl VwGH vom 9. September 1970, 1043/69, vom 8. Februar 1973, 622/71, vom 20. September 1977, Slg 5158/F, vom 22. Juni 1987, 86/15/0138, vom 23. November 1987, 87/15/0084, vom 17. Februar 1994, 93/16/0160, vom 20. August 1996, 93/16/0097, je vom 12. November 1997, 97/16/0038 und 97/16/0063, vom 25. Oktober 2006, 2006/16/0111, und vom 29. Jänner 2009, 2008/16/0055).

Dazu zählt auch ein Entgelt des Bestandnehmers an den Bestandgeber für die Übernahme anderstypischer Verpflichtungen des Bestandgebers zur Sicherung der Erhaltung der Bestandsache bzw ihres besseren störungsfreien Gebrauches (vgl VwGH vom 22. Juni 1987, 86/15/0138, vom 17. Februar 1994, 93/16/0160, und vom 25. Oktober 2006, 2006/16/0111). Dienten die gegenständlichen Serviceleistungen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches der vermieteten Büroräumlichkeiten, so bildete das Entgelt dafür einen Teil des Preises und damit der Gebührenbemessungsgrundlage (VwGH vom 21. März 2002, 99/16/0160, und vom 25. Oktober 2006, 2006/16/0111 VwGH vom 25.10.2006, 2006/16/0111).

Wenn der Bestandnehmer neben der bloßen Überlassung des Gebrauches auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises (VwGH vom 28. Mai 1958, Slg 1835/F, und vom 25. Oktober 2006, 2006/16/0111).

Die vereinbarte Renovierungsrücklage ist daher Teil der Gegenleistung, da die Mieterin ohne das Eingehen der Verpflichtung zur Dotierung der Renovierungsrücklage, das gegenständliche Mietobjekt nicht mieten hätte können.

Wird in einem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandvertrag dem Bestandnehmer während einer bestimmten (Anlauf-)Zeit eine Ermäßigung des an sich ziffernmäßig beurkundeten Mietzinses im Vertrag zugebilligt, so hat dieser Umstand keine Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr (VwGH 29.4.1985, 84/15/0184, VwSlg 5999 F).

Bei einem auf bestimmte Zeit abgeschlossenen Bestandvertrag, ist das auf diese bestimmte Dauer Entfallende maßgeblich und schlagen sich solcherart bei Vertragsabschluss für bestimmte Zeiten (zB für Anlaufperioden) vereinbarte Zinserhöhungen oder Zinsermäßigungen durchaus auf die Bemessungsgrundlage nieder.

Beim sogenannten Staffelmietzins ist bereits im Vertrag eine periodische (zB jährliche) Anhebung des Bestandzinses beurkundet, dh im Voraus betraglich fest vereinbart (siehe zB OGH 29.8.2006, 5 Ob 182/06k). Ist der Staffelmietzins in einem Vertrag auf bestimmte Dauer vereinbart, so ergibt sich die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr aus einer schlichten Addition der vereinbarten Bestandzinse (unter Berücksichtigung

des mit dem „18fachen“ gegebenen Limits). Bei unbestimmter Vertragsdauer wird die Bemessungsgrundlage ausgehend vom dreifachen Jahreswert ermittelt, wobei vom höchsten beurkundeten Wert auszugehen ist.

Gebührenrechtlich macht es keinen Unterschied, ob der Staffelzins unbedingt oder bloß bedingt vereinbart wurde (§ 26).

Da wie bereits oben ausgeführt wurde, beim gegenständlichen Vertrag zwei unterschiedliche Komponenten der Vertragsdauer vorliegen, nämlich zunächst eine Begrenzung auf bestimmte Zeit und danach, kraft ausdrücklicher Vereinbarung, das Element unbestimmter Vertragsdauer, ist Bemessungsgrundlage für den Vertragsteil mit der bestimmten Mietdauer durch Addition der ersten Jahreswerte der ersten 18 Jahre zu ermitteln. Für den Vertragsteil mit der unbestimmten Mietdauer ist für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dem gemäß § 26 GebG als unbedingt und sofort fällig geltenden erhöhten Bestandzins auszugehen.

Die Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr errechnet sich daher folgendermaßen:

Jahr	Renovierungsrücklage	Nebenkosten	Grundsteuer	Miete inkl Ust
2015	51.650,00	14.400,00	30.000,00	1.382.400,00
2016	130.440,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2017	140.520,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2018	147.320,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2019	150.260,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2020	230.520,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2021	234.480,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2022	239.190,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2023	243.960,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2024	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2025	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2026	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2027	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2028	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2029	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2030	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2031	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
2032	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00

Bemessungsgrundlage befristeter Teil				52.997.400,00
Jahreswert	249.540,00	14.400,00	30.000,00	2.764.800,00
Summe einfacher Jahreswert				3.058.740,00
Bemessungsgrundlage unbefristeter Teil (dreifacher Jahreswert)				9.176.220,00
Bemessungsgrundlage				62.173.620,00

Der angefochtene Bescheid war daher dahingehend abzuändern, dass die Gebühr gemäß § 33 TP 5 mit 621.736,20 € festzusetzen war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine ordentliche 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. Da im gegenständlichen Fall zu allen zu lösenden Rechtsfragen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiert und das Bundesfinanzgericht sich auch an diese Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes gehalten hat, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Feldkirch, am 4. April 2017