



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr. Funk-Leisch und den Hofrat Mag. M. Mayr, LL.M., als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Kittinger, LL.M., über die Revision des Finanzamtes Österreich gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. März 2023, RV/7104512/2019, betreffend Rechtsgeschäftsgebühren (mitbeteiligte Partei: K GmbH, vertreten durch die TPA Steuerberatung GmbH in Wien), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Mit Schreiben vom 14. Dezember 2018 zeigte die Rechtsvertreterin der Rechtsvorgängerin der Mitbeteiligten (T OG) einen am 31. Oktober 2018 zwischen letzterer (als Vermieterin) und einer GmbH (als Mieterin) abgeschlossenen Mietvertrag über Büroflächen und PKW-Abstellplätzen in einem näher genannten Immobilienkomplex beim damaligen Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) an. Ausgeführt wurde, die Anzeige erfolge anstatt der Vornahme der Selbstberechnung aufgrund atypischer Vertrags Elemente. Der Anzeige beigelegt waren eine Ausfertigung der Vertragsurkunde, eine Ausfertigung einer als „Side Letter“ bezeichneten Nebenvereinbarung und verschiedene Beilagen (Pläne, Fotos, eine Ausstattungsbeschreibung usw.). In der Anzeige wurde - nach näherer Darstellung der vereinbarten Vertragsdauer sowie der Kündigungsmöglichkeiten der beiden Vertragspartner - um die Festsetzung der Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG ausgehend von einer bestimmten Dauer von drei Jahren und einer nachfolgenden unbestimmten Dauer des Vertrages, somit insgesamt vom sechsfachen Jahreswert, ersucht.
- 2 Mit - an die Mitbeteiligte als Rechtsnachfolgerin der T OG gerichteten - Bescheid vom 2. Juli 2019 setzte das Finanzamt die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG vom



18-fachen Jahreswert der - näher angeführten - vereinbarten Leistungen gemäß § 201 BAO fest. Begründend wurde ausgeführt, der Mietvertrag sei auf die Dauer von 10 Jahren mit einer Verlängerungsoption um weitere 10 Jahre abgeschlossen worden. Sowohl die Verlängerungsoption als auch die vereinbarten - nicht schrankenlosen - Kündigungsklauseln seien unbeachtliche Potestativbedingungen, womit eine bestimmte Vertragsdauer von 20 Jahren vorliege. Die Rechtsgeschäftsgebühr sei daher gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nur vom 18-fachen Jahreswert festzusetzen.

- 3 In der dagegen gerichteten Beschwerde legte die Mitbeteiligte u.a. den wirtschaftlichen Hintergrund für die gewählte vertragliche Vereinbarung dar und verzichtete auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der - vom Finanzamt innerhalb der in § 262 Abs. 2 lit. b BAO vorgesehenen Frist vorgelegten - Beschwerde der Mitbeteiligten Folge und änderte den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass es die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG unter Zugrundelegung einer bestimmten Dauer von drei Jahren und anschließend einer unbestimmten Dauer des Vertrages, somit vom sechsfachen Jahreswert der - näher angeführten - vereinbarten Leistungen festsetzte. Es sprach weiters aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 5 Das Bundesfinanzgericht stellte nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens zunächst den Inhalt der über den abgeschlossenen Mietvertrag errichteten Urkunde auszugsweise (soweit für das Revisionsverfahren von Relevanz) wie folgt fest:  
„III.  
Vertragsdauer  
1. Das Mietverhältnis beginnt mit dem Entstehen der Übernahmeverpflichtung des Mieters gemäß Punkt [...].  
2.2.1. Das Mietverhältnis wird auf bestimmte Zeit abgeschlossen. Es endet am 31.12.2028, ohne dass es einer gesonderten Aufkündigung bedarf.



2.2. Dem Mieter wird die Option eingeräumt, das Mietverhältnis einmalig um weitere zehn Jahre, sohin bis zum 31.12.2038, zu verlängern. Diese Option kann vom Mieter (ausschließlich) durch Abgabe einer einseitigen, schriftlichen, firmenmäßig unterfertigten und eingeschrieben oder per Boten zu übermittelnden Erklärung, in der ausdrücklich datumsmäßig der Endtermin der verlängerten Vertragsdauer anzuführen ist, ausgeübt werden. Die vorgenannte Erklärung ist dem Vermieter - bei sonstigem Verlust der Option - bis spätestens 31.12.2027 zuzustellen.

3.3.1. Ungeachtet dieser Befristung ist der Vermieter berechtigt, den Mietvertrag nur bei Vorliegen eines der Kündigungsgründe der §§ 30, 31 MRG unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsletzten aufzukündigen, wobei ein wichtiger Grund gemäß § 30 Abs 2 Z 13 MRG auch dann vorliegt, wenn (i) die Kautions gemäß Punkt VI. nicht oder nicht rechtzeitig erlegt wird, diese nach Inanspruchnahme nicht oder nicht rechtzeitig ergänzt wird, oder diese nicht gemäß Punkt [...] aufgestockt wird.

3.2. Ungeachtet dieser Befristung ist der Mieter berechtigt, den Mietvertrag unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist

a) gegen Leistung einer Kündigungsentschädigung von € 60.000,00 - zahlbar binnen 14 Tagen nach Abgabe der Kündigungserklärung - mit Wirkung zum 31.12.2021

oder

b) ohne Leistung einer Kündigungsentschädigung mit Wirkung zum 31.12.2023 und zum 31.12.2026 bzw. - im Falle der Inanspruchnahme der Verlängerungsoption - zum 31.12.2031, zum 31.12.2033 und zum 31.12.2036 aufzukündigen.

4. Das Recht der Vertragsparteien zur Auflösung des Mietvertrages gemäß §§ 1117, 1118 ABGB bleibt unberührt.

[...]"

6 Das Bundesfinanzgericht führte weiters im Wesentlichen aus, Beginn des Mietverhältnisses sei der 1. Jänner 2019 gewesen. Die Gesamtmiete inklusive Betriebskosten betrage monatlich 25.548,84 € und die jährliche Versicherungsprämie betrage 2.895,04 €.

7 In rechtlicher Hinsicht führte es zur allein strittigen Frage der Vertragsdauer aus, der Mietvertrag beginne am 1. Jänner 2019 und ende am 31. Dezember 2028, ohne dass es einer gesonderten Aufkündigung bedürfe. Die dem Mieter eingeräumte einmalige Option auf Verlängerung um weitere



zehn Jahre bis zum 31. Dezember 2038 sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als nach § 26 GebG zu behandelnde Potestativbedingung anzusehen. Maßgeblich sei aber der gesamte Vertragsinhalt und nicht die gewählte Bezeichnung des Vertrages.

- 8 Es sei unbestritten, dass die vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters - der im Wesentlichen (geringfügig angepasst) die Kündigungsgründe nach § 30 Abs. 2 MRG geltend machen könne - nicht ausreichen, um den Mietvertrag als auf unbestimmter Dauer abgeschlossen anzusehen.
- 9 Der Mietvertrag sei vom Mieter unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 12 Monaten bereits mit Wirkung zum 31. Dezember 2021 gegen Leistung einer Kündigungsschädigung von 60.000 € kündbar. Diese Kündigungsschädigung stelle für die Realisierung der rechtlichen Kündigungsmöglichkeit eine wirtschaftliche Erschwernis dar, was aber nichts daran ändere, dass der Mieter ohne Angaben von Gründen - somit uneingeschränkt - den Vertrag zu diesem Termin aufkündigen könne. Der Vertragswille beider Parteien sei daher zunächst auf eine Vertragsdauer von zumindest drei Jahren gerichtet gewesen.
- 10 Es liege demnach zunächst ein Vertrag auf bestimmte Dauer von drei Jahren vor. Im Anschluss könne der Mieter ohne Leistung einer Kündigungsschädigung mehrmals kündigen, nämlich zum 31. Dezember 2023 und zum 31. Dezember 2026, sowie im Fall der Inanspruchnahme der Verlängerungsoption zum 31. Dezember 2031, zum 31. Dezember 2033 und zum 31. Dezember 2036.
- 11 Es lägen im Rahmen des Vertrages somit zwei unterschiedliche Komponenten der Vertragsdauer vor: Zunächst eine Begrenzung auf bestimmte Zeit und danach, kraft ausdrücklicher Vereinbarung, das Element unbestimmter Vertragsdauer. Demzufolge sei die Bemessungsgrundlage das Sechsfache des Jahresentgeltes.
- 12 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Amtsrevision, zu deren Zulässigkeit im Wesentlichen vorgebracht wird, es fehle Rechtsprechung des



Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtsfrage, wie die Vereinbarung mehrerer einzelner Termine, welche jeweils mehrere Jahre auseinanderlägen, an denen eine Vertragspartei ohne Angabe von Gründen kündigen könne, hinsichtlich der gebührenrechtlichen Dauer auszulegen sei.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat über diese Revision gemäß § 36 VwGG das Vorverfahren eingeleitet, in dessen Rahmen die Mitbeteiligte eine Revisionsbeantwortung erstattete.

14 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

15 Die Revision ist zulässig. Sie ist im Ergebnis auch begründet.

16 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 des Vertrags als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nach dem zweiten Satz des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG nicht entgegen (vgl. etwa VwGH 29.8.2024, Ra 2022/16/0042, mwN).

17 Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten 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 (vgl. etwa VwGH 17.4.2025, Ra 2025/16/0016, mwN).

18 Ob die Vertragsdauer bestimmt oder unbestimmt ist, wird somit nicht nach der Form, sondern nach dem Inhalt des Vertrags beurteilt und hängt einerseits davon ab, wie umfassend die Kündigungsrechte sind, andererseits aber auch davon, wie wahrscheinlich es ist, dass ein Kündigungsrecht ausgeübt werden kann (vgl. etwa VwGH 29.3.2024, Ra 2021/16/0055, mwN).

19 Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn (im Ergebnis) nur ein Vertragsteil zeitlich gebunden (etwa durch Abgabe eines Kündigungsverzichts), der andere



Vertragsteil aber berechtigt ist, das Vertragsverhältnis - ohne Beschränkung auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Gründe - durch Kündigung aufzulösen (vgl. etwa VwGH 10.4.2024, Ro 2022/16/0017, mit Verweis auf VwGH [verstärkter Senat] 8.4.1964, 840/62, VwSlg. 3058/F).

20 Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem zitierten Erkenntnis eines verstärkten Senates, Slg. Nr. 3058/F, festgehalten, dass ein Bestandverhältnis, das zwar der Form nach auf eine bestimmte Zeit eingegangen ist, aber dennoch vor Ablauf dieser Zeit von jedem der beiden Vertragsteile oder auch nur von einem von ihnen beliebig aufgelöst werden kann, in seiner Dauer unbestimmt ist. Daran hat der Gerichtshof in seinem Erkenntnis eines weiteren verstärkten Senates vom 3. Dezember 1964, 143/63 = Slg. Nr. 3190/F festgehalten (vgl. VwGH 5.6.1978, 114, 454/77 = Slg. 5271/F).

21 Der verfahrensgegenständliche Mietvertrag wurde - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes - auf die Dauer von 10 Jahren abgeschlossen, wobei dem Mieter die einmalige Option einer Verlängerung um weitere 10 Jahre eingeräumt wurde. Wie das Bundesfinanzgericht zutreffend ausführt, ist eine derartige Option nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Potestativbedingung, die nach § 26 GebG als unbedingt zu behandeln ist (vgl. etwa VwGH 18.8.2020, Ra 2020/16/0115; 29.8.2013, 2013/16/0126; 24.11.1994, 94/16/0235, jeweils mwN). Dementsprechend liegt im vorliegenden Fall aus gebührenrechtlicher Sicht grundsätzlich ein Bestandvertrag mit einer bestimmten Dauer von 20 Jahren vor.

22 Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes reichten die Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters im Ergebnis nicht aus, um - trotz Vereinbarung einer bestimmten Vertragsdauer - von einem Mietvertrag mit unbestimmter Dauer auszugehen. Das Bundesfinanzgericht ist somit von einer Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausgegangen (vgl. erneut VwGH 29.3.2024, Ra 2021/16/0055, mwN).





- 23 Das dem Mieter (der Mitbeteiligten) vertraglich eingeräumte Recht auf Kündigung des Mietvertrags unter Einhaltung jeweils einer zwölfmonatigen Frist zu insgesamt sechs Terminen - erstmalig mit Ablauf des dritten Jahres - während der insgesamt (gebührenrechtlich) zwanzigjährigen Vertragslaufzeit wurde vom Bundesfinanzgericht hingegen als uneingeschränkte Kündigungsmöglichkeit angesehen, die den Willen beider Parteien zeige, einen Vertrag auf die Dauer von zumindest drei Jahren abschließen zu wollen. Die im Fall der Kündigung zum ersten möglichen Termin - zum 31. Dezember 2021, demnach mit Ablauf des dritten Jahres - zu leistende Kündigungsentschädigung sei zwar eine wirtschaftliche Erschwernis, diese habe aber keinen Einfluss auf die uneingeschränkte Kündigungsmöglichkeit der Mitbeteiligten.
- 24 Die Rechtsansicht, wonach eine zu leistende Kündigungsentschädigung (im Ergebnis) keine Relevanz für die gebührenrechtliche Beurteilung der Vertragsdauer habe, steht allerdings im Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach eine bloß einseitige Beendigungsmöglichkeit die Annahme eines Vertrages auf unbestimmte Dauer nur dann rechtfertigt, wenn die nur einem Vertragsteil zustehende Möglichkeit, den Vertrag aufzulösen, die Befreiung beider Vertragsteile von ihren Verpflichtungen für die Zeit nach der Vertragsauflösung nach sich zieht (vgl. etwa VwGH 16.4.2024, Ra 2022/16/0090, mwN). Auch wenn im vorliegenden Fall die zu leistende Kündigungsentschädigung - anders als in den bisher vom Verwaltungsgerichtshof beurteilten Fallkonstellationen - nicht dem Mietentgelt für die gesamte vertraglich festgelegte Dauer (bzw. für eine vereinbarte „Grundmietzeit“) entspricht (vgl. dazu etwa VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169, mwN), sondern lediglich der Miete für in etwa drei Monate, ändert dies nichts daran, dass der Ausspruch der Kündigung zu keinem vollständigen Entfall der Zahlungsverpflichtungen der Mieterin führt.
- 25 Selbst unter Ausblendung des ersten vertraglich vereinbarten Kündigungstermins hat die Mieterin im Verlauf der nachfolgenden 17 Jahre die Möglichkeit den Mietvertrag ohne jegliche Voraussetzungen (somit ohne Vorliegen besonderer Gründe) zu insgesamt fünf weiteren Terminen zu



kündigen. Angesichts dieser umfassenden Kündigungsmöglichkeiten - selbst unter Berücksichtigung der langen Kündigungsfrist von 12 Monaten - kann dem Bundesfinanzgericht nicht entgegengetreten werden, wenn es dem Grunde nach von einer uneingeschränkten Kündigungsmöglichkeit der Mieterin ausgegangen ist.

- 26 In der Amtsrevision wird in diesem Zusammenhang zwar zutreffend darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 15. Dezember 2008, 2006/16/0072, zur Frage eines einseitigen und voraussetzungslosen Kündigungsrechts Stellung bezogen hat. Nach der dieser Entscheidung zugrundeliegenden Vereinbarung hatte der Bestandnehmer allerdings lediglich eine einmalige Kündigungsmöglichkeit mit Ablauf des zweiten Bestandjahres bei einem auf 10 Jahre befristet abgeschlossenen Bestandvertrag. Diese einmalige Kündigungsmöglichkeit wurde vom Verwaltungsgerichtshof nicht als schrankenloses Kündigungsrecht, sondern als gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 zweiter Satz GebG außer Betracht zu bleibender Vorbehalt angesehen.
- 27 Demgegenüber hat die Mitbeteiligte im vorliegenden Fall nicht lediglich eine einmalige, sondern insgesamt fünf nicht eingeschränkte Kündigungsmöglichkeiten. Bei einer derartigen Anzahl an Kündigungsterminen ist - im Hinblick auf die Vertragsdauer - ein derart hoher Grad an Unbestimmtheit gegeben, dass nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden kann, der abgeschlossene Mietvertrag werde nicht vor dem Ablauf der vereinbarten Dauer (aus gebührenrechtlicher Sicht 20 Jahre) beendet werden. Darin kommt auch - wie das Bundesfinanzgericht ebenfalls zutreffend erkannt hat - der Vertragswillen beide Vertragsteile zum Ausdruck, nicht durch die gesamten (höchstens) 20 Jahre an den Vertrag gebunden sein zu wollen, zum Ausdruck.
- 28 Zusammengefasst liegt somit aus gebührenrechtlicher Sicht ein Vertrag mit einer bestimmten Dauer von fünf Jahren (bis zum ersten Termin, an dem die Mitbeteiligte ohne Leistung einer Entschädigung kündigen kann) und anschließend einer unbestimmten Dauer vor.



29 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen  
Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

W i e n , am 19. März 2026

