

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Grant Thornton Austria GmbH, Handelskai 92/Gate 2/7A, 1200 Wien, über die Beschwerde vom 30. Oktober 2015 gegen

- den Bescheid gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.08.2015 über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Absatz 1 Ziffer 1 Gebührengesetz 1957 betreffend den Zeitraum 01.01.2011 bis 31.12.2011,
- den Bescheid gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.08.2015 über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Absatz 1 Ziffer 1 Gebührengesetz 1957 betreffend den Zeitraum 01.01.2012 bis 31.12.2012 und
- den Bescheid gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.08.2015 über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Absatz 1 Ziffer 1 Gebührengesetz 1957 betreffend den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.08.2013

zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

1. Der Bescheid gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.08.2015 über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Absatz 1 Ziffer 1 Gebührengesetz 1957 betreffend den Zeitraum 01.01.2011 bis 31.12.2011 wird wie folgt abgeändert:

Die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG wird
von der Bemessungsgrundlage.....2.956.905,07 Euro
festgesetzt mit 1%.....29.569,05 Euro

2. Der Bescheid gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.08.2015 über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Absatz 1 Ziffer 1 Gebührengesetz 1957 betreffend den Zeitraum 01.01.2012 bis 31.12.2012 wird wie folgt abgeändert:

Die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG wird
von der Bemessungsgrundlage.....5.818.666,39 Euro
festgesetzt mit 1%.....58.186,66 Euro

3. Der Bescheid gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.08.2015 über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Absatz 1 Ziffer 1 Gebührengesetz 1957 betreffend den Zeitraum 01.01.2013 bis 31.08.2013 wird wie folgt abgeändert:

Die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG wird
von der Bemessungsgrundlage.....828.262,50 Euro
festgesetzt mit 1%.....8.282,63 Euro

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Jahr 2014 wurde im Wege einer Außenprüfung von der belangten Behörde eine Prüfung der von der im Bereich Kraftfahrzeug-Leasing tätigen Beschwerdeführerin selbstberechneten Bestandvertragsgebühren für den Zeitraum 01.01.2011 - 30.09.2013 begonnen. Im Zuge der Prüfung wurden stichprobenartig ausgewählte Verträge sowie die für den Prüfungszeitraum gültigen AGBs der Beschwerdeführerin abverlangt. Laut Bericht gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurden zusammengefasst folgende Feststellungen getroffen:

- Gemäß den für sämtliche im Prüfungszeitraum gültigen AGB stehe der Beschwerdeführerin im Falle der außerordentlichen Auflösung des Leasingvertrages ein sofort fälliger verschuldensunabhängiger pauschalierter Schadenersatz zu. Diese Schadenersatzzahlung sei als weiteres Entgelt für die Nutzung des Leasingobjektes, welches unter der gem § 26 GebG gebührenrechtlich unbeachtlichen Bedingung der

vorzeitigen Vertragsauflösung fällig werde, zu qualifizieren. Diese Ansicht werde durch das Erkenntnis des VwGH vom 14.12.1994, 94/16/0050, bestätigt.

- Aus den AGB ergebe sich außerdem die Verpflichtung des Kunden zur Fahrzeugwartung in einer Markenwerkstatt. Die Erfüllung dieser Verpflichtung erfolge in praktisch allen Verträgen durch einen „Full-Service-Vertrag“. Der Full-Service-Vertrag umfasse neben den Wartungskosten auch die Versicherung (Haftpflicht, Vollkasko), die motorbezogene Versicherungssteuer sowie die Kosten einer Tankkarte und einer allfälligen Schadensabwicklung. Die mit dem Full-Service-Vertrag abgedeckten Nebenleistungen seien Leistungen, zu denen sich der Leasingnehmer verpflichtet hat, um das Bestandsobjekt nutzen zu können. Von dem aufgrund des Full-Service-Vertrages vom Leasingnehmer zu leistenden Entgelt sei von der Beschwerdeführerin allerdings nur die Kasko- und Haftpflichtversicherung in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einbezogen worden.
- Nach den AGB seien die Leasingnehmer dazu verpflichtet, eine Kollisions-Kaskoversicherung abzuschließen. Eine Einbeziehung der Kaskoversicherung in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr sei jedoch nicht bei allen Leasingverträgen erfolgt (im Folgenden wird auf diesen Aspekt auch als „sonstige Differenzen“ Bezug genommen).

Mit der Begründung, dass die große Anzahl von selbstberechneten Bestandverträgen im Falle der Überprüfung jedes einzelnen Vertrages zu einer umfangreichen Arbeitsbelastung sowohl bei der Beschwerdeführerin als auch bei der belangten Behörde führen würde, erfolgte mit Zustimmung der Beschwerdeführerin eine Hochrechnung der bei den überprüften Verträgen ermittelten Gebühreennachforderungen auf die Selbstberechnungszeiträume. Die Gesamtabweichung aller überprüften Verträge habe sich in Summe auf 45,68% belaufen. Unter Abrundung der ermittelten Abweichungen erfolgte zu den für die einzelnen Monate selbstberechneten Gebühren eine Zurechnung von 2% für die sonstigen Differenzen, 28% für die auf der Grundlage der Full-Service-Verträge zu leistenden Entgelte, soweit diese nicht bereits der Gebühr unterworfen worden waren und 14% für die im Falle einer außerordentlichen Auflösung des Leasingvertrages zu leistende Schadenersatzzahlung.

Die belangte Behörde erließ am 17.8.2015 die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten, die Feststellungen des Prüfers berücksichtigenden Bescheide gemäß § 201 BAO, wobei begründend jeweils auf die Ergebnisse der Außenprüfung verwiesen wurde. Den gleichlautenden Begründungen der vorgenannten Bescheide zufolge sei die Festsetzung *„erforderlich auf Grund der Feststellung der Prüfung im Bericht vom 12.08.2015. Die Festsetzung erfolgte auf Grund der unrichtigen Selbstberechnung. Zusätzlich zu der für die Selbstberechnung angesetzten Bemessungsgrundlage erfolgte eine Zurechnung von 14% der Bemessungsgrundlage für die weiteren Leasingraten, die bei vorzeitiger Auflösung des Vertrages zu leisten sind und ein weiteres Entgelt für die Nutzung des Leasingobjektes darstellen, welches unter der - gebührenrechtlich unbeachtlichen - Bedingung der vorzeitigen*

Vertragsauflösung fällig wird, eine 28% Zurechnung zur bisherigen Bemessungsgrundlage für die im Full-Service-Vertrag gedeckten Service-Leistungen, zu denen sich der Leasingnehmer durch das Akzeptieren der AGB's verpflichtet hat und eine 2% Zurechnung zur bisherigen Bemessungsgrundlage für die übrigen Abweichungen bei den überprüften Verträgen. Das Nichteinbeziehen dieser Nebenleistungen in die Bemessungsgrundlagen ist eine neu hervorgekommene Tatsache bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO.

...

Die genaue Ermittlung der auf die Selbstberechnungszeiträume entfallenden Beträge ist aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung der Prüfung der Aufzeichnungen vom 21.07.15 und dem Prüfungsbericht vom 12.08.2015 ersichtlich, die insoweit einen integrierenden Bestandteil des Bescheides bilden.

Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Zi. 3 BAO da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Feststellungen der Außenprüfung stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

...“

Einem vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin eingebrachten Antrag vom 16.09.2015 auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 30.10.2015 wurde mit Bescheid der belangten Behörde vom 21.09.2015 stattgegeben. Mit Beschwerde vom 30.10.2015 wurde beantragt, die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Bescheide ersatzlos aufzuheben. Begründend wurde dazu zusammengefasst wie folgt ausgeführt:

- Die amtswegige Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setze voraus, dass neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel vorliegen. Es handle sich aber weder bei der „Verrechnung weiterer Leasingraten, die bei vorzeitiger Auflösung des Vertrages zu leisten sind“ noch bei den „im Full-Service-Vertrag gedeckten Service-Leistungen, zu denen sich der Leasingnehmer durch das Akzeptieren der AGB's verpflichtet hat“ um im Betriebsprüfungsverfahren neu hervorgekommene Tatsachen, da die betreffenden Vertragsklauseln bereits während der letzten Gebührenprüfung in Verwendung gewesen und von der belangten Behörde ohne Beanstandung akzeptiert worden seien. Das Vorgehen der belangten Behörde verstoße aus diesem Grund zudem gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.
- Gegen die Qualifizierung der weiteren Leasingraten, die bei vorzeitiger Auflösung des Vertrages zu leisten sind, als in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr miteinzubeziehende bedingte Einmalleistung sei insbesondere einzuwenden, dass es sich hierbei um einen pauschalierten Schadenersatz in Zusammenhang mit der

Nichterfüllung des Vertrages handle, der nicht als Entgelt für die Benutzung der Bestandsache behandelt werden könne.

- Gegen die Einbeziehung von aufgrund der abgeschlossenen Full-Service-Verträge von der Beschwerdeführerin zu erbringenden Service-Nebenleistungen in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr sei einzuwenden, dass der Abschluss eines Full-Service-Vertrages keinesfalls als „*conditio sine qua non*“ des Leasingvertrages angesehen werden könne und damit auch zu keiner Gebührenpflicht führe. Dies weder als Teil eines einheitlichen Bestandsentgelts noch als Nebenleistung.

Mit Beschwerdeverentscheidungen der belangten Behörde vom 07.12.2015 wurde die oa Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

- Die der selbstberechneten Abgabe gem § 33 TP 5 GebG zu Grunde liegenden Urkunden seien, soweit diese zur Überprüfung ausgewählt worden waren, am 28.02.2014 zur Prüfung vorgelegt worden. Mit dieser Vorlage habe die belangte Behörde vom Urkundeninhalt der Verträge, die in den Zeiträumen, die den angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegen, selbstberechnet wurden, erstmals Kenntnis erlangt. Ein Anspruch des Abgabepflichtigen, die Abgabe vergleichbar mit der für einen früheren Zeitraum erfolgten Festsetzung zu bemessen, bestehe nicht. Von Bedeutung könne eine bisher nicht beanstandete rechtliche Würdigung einer Selbstberechnung nur im Falle der Festsetzung einer Gebührenerhöhung gem § 9 Abs 2 GebG sein, welche gegenständlich aber nicht erfolgt sei.
- Es sei nach dem Vertragsinhalt nicht festgelegt, dass ein Schaden in einem bestimmten Umfang eintreten müsse, um den Bestandnehmer in sämtlichen Fällen einer allfälligen vorzeitigen Auflösung zur Zahlung der sofort fälligen Restleasingraten zu verpflichten. Der Bestandgeber habe den Bestandnehmer vielmehr dazu verpflichtet, unabhängig von der tatsächlichen Vertragsdauer mindestens die Raten für die Kalkulationsdauer des Vertrages zu bezahlen und auf diese Weise ein Mindestentgelt für diesen Vertrag festgelegt. Übersteigt bei Vorliegen einer längeren Kalkulationsdauer als 36 Monate der Geldwert der bei einer allfälligen vorzeitigen Auflösung bedingt fälligen Leasingraten das für Verträge auf unbestimmte Dauer heranzuziehende dreifache Jahresentgelt, sei dieser gem § 22 GebG der Bemessung der Bestandvertragsgebühr zu Grunde zu legen.
- Bezüglich der verpflichtenden Nebenleistungen zu den Kfz-Leasingverträgen, welche durch den Full-Service-Vertrag abgedeckt werden, werde zwar zu Recht eingewendet, dass der Abschluss des Full-Service Vertrages durch den Kunden freiwillig erfolge. Jedoch seien die Leistungen, die der Full-Service-Vertrag abdeckt, durch den Leasingkunden den AGB der Beschwerdeführerin zufolge verpflichtend zu erbringen.

Mit Schreiben vom 15.1.2016 wurde ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 30.10.2015 an das Bundesfinanzgericht eingebracht. Darin wurden im Wesentlichen die bereits im Rahmen der Beschwerde erfolgten Ausführungen erneut wiedergegeben.

Am 30.6.2016 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Beschluss des BFG vom 8.4.2020 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, betreffend die Zeiträume 01.01.2011 bis 31.12.2011 und 01.01.2013 bis 31.08.2013 jeweils für einen repräsentativen Geschäftsfall einen vollständigen Dokumentensatz bestehend aus Leasingantrag und Antrag auf Full-Service-Vertrag des Kunden und entsprechender Annahmestätigung der Beschwerdeführerin zu übermitteln. Dem kam die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 30.6.2020 nach.

Mit Beschluss des BFG vom 6.7.2020 wurden der belangten Behörde zur Wahrung des Parteiengehörs das Schreiben der Beschwerdeführerin vom 30.6.2020 sowie die diesem Schreiben beigelegten Unterlagen übermittelt. Daraufhin teilte die belangte Behörde dem BFG mit, dass auf das bisherige Vorbringen verwiesen und keine weitere Stellungnahme abgegeben werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Zur Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin gehört laufend der Abschluss von Bestandverträgen. Die Beschwerdeführerin hat im Streitzeitraum 01.01.2011 bis 31.08.2013 als Leasinggeberin laufend Leasingverträge über Personenkraftwagen abgeschlossen und als Bestandgeberin Selbstberechnungen der Gebühren gemäß § 33 TP 5 GebG durchgeführt.

Im Zuge einer Prüfung der von der Beschwerdeführerin selbstberechneten Bestandvertragsgebühren für den Zeitraum 01.01.2011 – 30.09.2013 wurden der belangten Behörde der Inhalt der im Streitzeitraum abgeschlossenen Verträge sowie die von der Beschwerdeführerin der Selbstberechnung der Gebühr gem § 33 TP 5 GebG zugrunde gelegten Schriftstücke erstmals zur Kenntnis gebracht. Die von der belangten Behörde im Rahmen der Begründung der gegenständlich angefochtenen Bescheide als neue Tatsachen qualifizierten Vertragsklauseln waren ihrem wesentlichen Inhalt nach bereits in Zeiträumen vor dem 1.1.2011 in von der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Leasingverträgen enthalten; die für

diese (früheren) Zeiträume von der Beschwerdeführerin selbstberechneten Bestandvertragsgebühren waren bereits Gegenstand einer Außenprüfung durch die belangte Behörde.

Die im Streitzeitraum von der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Leasingverträge kamen dergestalt zustande, dass der Leasingnehmer der Beschwerdeführerin jeweils einen schriftlichen Leasingantrag sowie einen gesondert unterfertigten schriftlichen Antrag auf Abschluss eines „Full-Service-Vertrages“ übermittelte und die Beschwerdeführerin diese beiden Angebote mit einem einzigen Bestätigungsschreiben annahm. In der Annahmestätigung wurden nochmals die wesentlichen Inhalte des Leasingantrages (Fahrzeugtyp, Kalkulationsdauer, Fahrleistung pro Jahr und monatliche „Leasingrate“) sowie die monatliche „Full-Service-Rate“ wiedergegeben. Die Summe aus monatlicher „Leasingrate“ und monatlicher „Full-Service-Rate“ wurde in der Annahmestätigung als monatliche „Gesamtrate“ ausgewiesen.

Die Full-Service-Rate beinhaltete dabei – je nach Inhalt des diesbezüglichen Antrags des Leasingnehmers – Entgelte für Wartung/Verschleiß, Reifenersatz, Reifeneinlagerung, Haftpflichtversicherung, Vollkaskoversicherung, Motorbezogene Versicherungssteuer, Tankkarte, Schadensabwicklung und Logistik. In den Anträgen auf Abschluss eines „Full-Service-Vertrages“ wurden neben dem vom Leasingnehmer beantragten Leistungsumfang auch der im Leasingantrag genannten Fahrzeugtyp sowie die dem Leasingantrag zugrundeliegende Kalkulationsdauer und die im Leasingantrag spezifizierte „Fahrleistung pro Jahr“ angeführt.

Im Rahmen der Leasinganträge sowie im Rahmen der Anträge auf Abschluss eines „Full-Service-Vertrages“ erkannten die Antragsteller jeweils ausdrücklich die Gültigkeit der Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der Beschwerdeführerin mit Stand 17. Jänner 2006 an.

Die vorgenannten AGB sind in drei Abschnitte untergliedert, wobei Abschnitt I mit „*Allgemeine Vertragsbedingungen für Finanzierungs-Leasing-Verträge und Verträge über Full-Service*“ betitelt ist; Abschnitt II trägt den Titel „*FINANZIERUNGS-LEASING-VERTRÄGE*“ und Abschnitt III den Titel „*VERTRÄGE ÜBER FULL-SERVICE*“.

Unter Abschnitt I sind (soweit für das Beschwerdeverfahren relevant) betreffend die Vertragslaufzeit folgende Klauseln vorgesehen:

„2. Vertragslaufzeit

Sofern die Kalkulationsdauer weniger als 36 Monate beträgt, bestimmt diese die Vertragslaufzeit. Anderenfalls ist der Vertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann jeweils zum Ende des Kalendermonats, unter Einhaltung einer 1-monatigen Kündigungsfrist, mittels Einschreiben, gekündigt werden. Der KUNDE kann den jeweiligen Vertrag frühestens

zum Ende der Kalkulationsdauer beenden. In sämtlichen Fällen einer allfälligen vorzeitigen Auflösung (vor Ende der Befristung oder des Zeitraumes der Kalkulationsdauer) wird der Anspruch [der Beschwerdeführerin] gemäß Punkt II. 11. 2. Absatz berechnet, sofern es keine dem entgegen stehende schriftliche Vereinbarung gibt.

...

5. Vorzeitige Auflösung

Eine außerordentliche Auflösung ist nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes zulässig. [Die Beschwerdeführerin] kann den Vertrag fristlos auflösen, insbesondere wenn der KUNDE mit einem Entgelt länger als 30 Tage in Verzug ist, wobei es keiner Mahnung bedarf; sofern der KUNDE ein Verbraucher ist, jedoch nur wenn eine rückständige Leistung seit mindestens sechs Wochen vorliegt sowie der Kunde unter Androhung des Terminverlustes und unter Setzung einer Nachfrist von zwei Wochen erfolglos gemahnt wurde, wenn als Schuldner einen außergerichtlichen Vergleich anbietet, vorgelegte Wechsel oder Schecks nicht einlöst, ein Konkursverfahren gegen ihn beantragt oder ein solches Verfahren über sein Vermögen eröffnet wird oder es zu einer sonstigen wesentlichen Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage des KUNDEN kommt; wenn der KUNDE bei Vertragsabschluß unrichtige Angaben gemacht oder Tatsachen verschwiegen hat; bei Tod, Beschränkung der Handlungsfähigkeit, Änderung in der Eigentümerstruktur der Gesellschaft des KUNDEN, Einstellung des Geschäftsbetriebes oder Verlegung des Firmen- bzw. Wohnsitzes des KUNDEN ins Ausland, schließlich bei Verlegung desselben ohne Verständigung [der Beschwerdeführerin]; wenn der KUNDE gegen sonstige wesentliche Verpflichtungen aus dem Finanzierungs-Leasing-Vertrag und/oder Vertrag über das Full-Service verstößt.

...

Unter Abschnitt II sind (soweit für das Beschwerdeverfahren relevant) betreffend die Vertragslaufzeit folgende Klauseln vorgesehen:

„11. Vorzeitige Vertragsauflösung

In Ergänzung zu den bereits in Punkt I.5. angeführten Auflösungsgründen kann [die Beschwerdeführerin] den Finanzierungs-Leasing-Vertrag insbesondere auch aus den folgenden wichtigen Gründen auflösen, wenn der KUNDE die Übernahme des Fahrzeuges verweigert; wenn das Fahrzeug grob vernachlässigt; bei Eintritt eines Schadensfalles gemäß Punkt II. 9. I. Absatz, letzter Satz (geschätzte Reparaturkosten übersteigen 60 % des Wiederbeschaffungswertes des Fahrzeuges)

Im Falle der außerordentlichen Auflösung gemäß Punkt I.5. oder II.11. steht [der Beschwerdeführerin] ein sofort fälliger verschuldensunabhängiger pauschalierter Schadenersatz in der Höhe der Summe sämtlicher auf die Kalkulationsdauer ausstehenden,

noch nicht fälligen Leasingraten und des Restwertes, abgezinst zur jeweils geltenden Basiszinssatz der OeNB, zuzüglich einer Pauschale in der Höhe von € 300,- für den aufgrund der außerordentlichen Auflösung [bei der Beschwerdeführerin] anfallenden Arbeitsaufwand zu. Beim Restwert handelt es sich um den entweder vertraglich festgelegten oder, wenn eine vertragliche Festlegung nicht erfolgt ist, von [der Beschwerdeführerin] kalkulierten, am Ende der Leasingzeit zu erwartenden Fahrzeugerlös. Auf diese Zahlungspflichten ist der um die Kosten reduzierte Erlös aus der Verwertung des Fahrzeuges (=Nettoerlös) anzurechnen. Ein allfälliger Verwertungsmehrerlös verbleibt bei [der Beschwerdeführerin].

...“

Bezüglich den Kunden treffende Verpflichtungen enthalten die AGB unter Abschnitt II (soweit für das Beschwerdeverfahren relevant) unter anderem folgende Klauseln:

“6. Eigentum, Halter, Zulassung des Fahrzeuges und Halterpflichten

...

Im Rahmen der Verantwortung des KUNDEN für den Zustand des Fahrzeuges ist der KUNDE insbesondere zur pfleglichen und fachgerechten Behandlung, Reparatur und Wartung des Fahrzeuges durch eine Markenwerkstatt des Herstellers verpflichtet und hat dabei die empfohlenen Wartungsintervalle einzuhalten. Betriebs-, Reparatur- und Erhaltungskosten, die nicht durch die Raten eines zusätzlich abgeschlossenen Vertrages über Full-Service gedeckt sind, trägt der KUNDE allein.

...

8. Versicherung

Der KUNDE ist verpflichtet, eine Kollisions-Kaskoversicherung abzuschließen, während der Dauer des Finanzierungs-Leasing-Vertrages aufrechtzuerhalten, alle Rechte und Ansprüche aus Versicherungen des Fahrzeuges unwiderruflich und unentgeltlich [der Beschwerdeführerin] abzutreten, die Versicherung zugunsten [der Beschwerdeführerin] zu vinkulieren, Versicherungsprämien und kraftfahrbezogene Steuern pünktlich zu entrichten und die Erfüllung dieser Verpflichtungen [der Beschwerdeführerin] auf Verlangen, insbesondere durch Übermittlung eines Sperrscheines, nachzuweisen. Der Selbstbehalt darf 5 % der Versicherungssumme oder EUR 1.000,- nicht überschreiten. Sollte der KUNDE mit dem Abschluss der Versicherung oder der Prämienzahlung in Verzug geraten, so ist [die Beschwerdeführerin] berechtigt, die Versicherung für den KUNDEN abzuschließen oder die Prämie auf seine Rechnung zu leisten und vom KUNDEN Ersatz zu verlangen. Der KUNDE stimmt zu, daß Versicherungsentschädigungen ausschließlich an [die Beschwerdeführerin] ausbezahlt werden. Der KUNDE haftet für alle Schaden, die über die von der Versicherung gedeckte oder regulierte Leistung hinausgehen.

...“

Die Kunden sind der gem Punkt II.8 der AGB bestehenden Verpflichtung zum Abschluss einer Kollisions-Kaskoversicherung idR durch die Vereinbarung von "Versicherungsservice" im Rahmen der Full-Service-Verträge nachgekommen, vereinzelt wurden jedoch auch Full-Service-Verträge ohne "Versicherungsservice" abgeschlossen.

Da die von der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum abgeschlossenen Verträge von der belangten Behörde nur stichprobenartig geprüft wurden, erfolgte mit Zustimmung der Beschwerdeführerin eine Hochrechnung der bei den überprüften Verträgen ermittelten Gebühreennachforderungen auf die Selbstberechnungszeiträume und wurde diese den gegenständlichen Bescheiden zugrunde gelegt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und können somit gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Verfahrensrecht

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

Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung unter anderem erfolgen, „wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden“. Die Vorschrift hat insoweit den Zweck, einen Gleichklang mit der bei einem durch Bescheid abgeschlossenen Verfahren geltenden Rechtslage herbeizuführen (vgl VwGH 25.9.2012, 2008/13/0175; VwGH 30.1.2014, 2011/15/0156). Aufgrund dieses vom Gesetzgeber

statuierten Gleichklanges ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Wiederaufnahme auch auf Festsetzungen gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO übertragbar (vgl zB VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, mwN).

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen unter anderem wiederaufgenommen werden, *„wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind“* und *„die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“* Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln iSd § 303 Abs 1 lit b BAO nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl zB VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045; vgl zudem die bei Ritz, BAO⁶ § 303 Rz 31 angeführten Nachweise der Rsp des VwGH). Bei jährlich zu veranlagenden Steuern bezieht sich das „Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln“ damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl zB VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102; VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106; VwGH 27.4.2000, 97/15/0207, mwN).

Diese Grundsätze bedeuten für den Bereich der Verkehrsteuern, bei denen ein einzelner Rechtsvorgang die Entstehung des Abgabenanspruches nach sich zieht, dass die Frage des Hervorkommens neuer Tatsachen und Beweismittel nach dem Wissensstand im jeweiligen, hinsichtlich eines bestimmten Rechtsvorganges durchgeführten Abgabenverfahren zu beurteilen ist (vgl VwGH 18.6.2002, 99/16/0354).

Im Unterschied zu einer vom Finanzamt auf der Grundlage der vom Gebührenschuldner vorgelegten Vertragsmuster bewilligten Selbstberechnung gem § 3 Abs 4 GebG (vgl dazu VwGH 18.6.2002, 99/16/0354), beschränkt sich bei einer gemäß § 33 TP 5 Abs 5 Z 5 GebG erfolgten Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühren das Wissen des Finanzamtes nach der Maßgabe der gemäß § 33 TP 5 Abs 5 Z 5 GebG iVm § 3 Abs 4a GebG vom Bestandgeber geführten Aufschreibungen im Allgemeinen auf Angaben zur Art des Rechtsgeschäftes, zu den Namen der Vertragspartei(en), zum Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld, zur Höhe der Bemessungsgrundlage und zur Höhe der selbst berechneten Gebühr. Die erstmalige Kenntniserlangung des Finanzamtes von dem der Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühren zugrunde gelegten Urkundeninhalt führt somit aus der Sicht des Finanzamtes in der Regel zu einem Hervorkommen neuer Tatsachen iSd § 303 Abs 1 lit b BAO.

In der vorliegenden Beschwerde wird demgegenüber vorgebracht, dass es sich *„weder bei der Verrechnung weiterer Leasingraten, die bei vorzeitiger Auflösung des Vertrages zu leisten sind“*

noch bei den ,im Full-Service-Vertrag gedeckten Service-Leistungen, zu denen sich der Leasingnehmer durch das Akzeptieren der AGB's verpflichtet hat' um im Betriebsprüfungsverfahren neu hervorgekommene Tatsachen“ handle, da die betreffenden Vertragsklauseln bereits während der letzten Gebührenprüfung in Verwendung gestanden und von der belangten Behörde „ohne Beanstandung akzeptiert“ worden seien.

Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass nach der Maßgabe der oa Rechtsprechung des VwGH das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen ist. Einer Wiederaufnahme steht es demnach insbesondere nicht entgegen, dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte (vgl VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045). Die hinsichtlich früherer Rechtsvorgänge durchgeführten Prüfungsverfahren und die daraus gewonnene Kenntnis der belangten Behörde über bestimmte Vertragsinhalte steht einem Hervorkommen neuer Tatsachen betreffend die im Streitzeitraum realisierten Rechtsvorgänge somit nicht entgegen. Das diesbezügliche Beschwerdevorbringen ist daher nicht geeignet, das Fehlen eines Wiederaufnahmegrundes aufzuzeigen.

Betreffend das Beschwerdevorbringen, die gegenständlichen Bescheide stünden im Widerspruch zum Grundsatz von Treu und Glauben, ist wie folgt auszuführen:

Eine bei einer abgabenbehördlichen Prüfung für Vorjahre vorgenommene verfehlte Beurteilung, die sich zu Gunsten des Abgabepflichtigen ausgewirkt hat, ist im Allgemeinen dazu geeignet, bei diesem die Hoffnung wecken, die Abgabenbehörde werde diese Beurteilung auch in den Folgejahren beibehalten. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH schützt der Grundsatz von Treu und Glauben jedoch nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit (vgl zB VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106; vgl zudem die bei Ritz, BAO⁶ § 114 Rz 9 angeführten Nachweise der Rsp des VwGH). Insbesondere schafft daher die im Rahmen einer Prüfung für Vorjahre vorgenommene abgabenrechtliche Beurteilung kein schutzwürdiges Vertrauen, die Behörde werde diese Beurteilung, auch wenn sie sich als unrichtig herausstellen sollte, auch für die Folgezeiträume beibehalten (vgl VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045).

Für eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (vgl VwGH 23.9.2010, 2010/15/0135). Die Verletzung dieses Grundsatzes setzt nach der Rsp des VwGH weiters voraus, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl VwGH 16.9.2003,

99/14/0228). Im Beschwerdefall wird jedoch ausschließlich ins Treffen geführt, dass in der Vergangenheit bereits erfolgte abgabenbehördliche Prüfungen die von der Beschwerdeführerin im Rahmen der Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr vorgenommene abgabenrechtliche Beurteilung vergleichbarer Vertragsklauseln unbeanstandet gelassen hätten. Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen zeigt das Beschwerdevorbringen damit aber keine Rechtswidrigkeit der Ermessensübung der belangten Behörde auf.

3.1.2. Vorliegen eines Bestandvertrages und Vertragsdauer

Nach § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG unterliegen der Gebühr für Rechtsgeschäfte Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält.

Leasingverträge haben keinen einheitlichen feststehenden Inhalt, sondern treten in vielfältigen Varianten und Erscheinungsformen mit jeweils anderen Rechten und Pflichten auf. Erfüllt ein Leasingvertrag ausnahmslos alle Tatbestandsmerkmale, die nach § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG erforderlich sind, dann unterliegt dieser der Gebührenpflicht. Wird in einem Leasingvertrag bloß eine Option zum Kauf des Leasingobjektes eingeräumt und nicht etwa vereinbart, dass das Leasingobjekt mit der Zahlung der letzten Leasingrate in das Eigentum des Leasingnehmers übergeht, stellt der Vertrag – unabhängig von seiner Bezeichnung (zB als „Operating-Leasingvertrag“ oder als „Finance-Leasingvertrag“) – grundsätzlich einen gebührenpflichtigen Bestandvertrag dar (vgl dazu VwGH 30.6.2016, Ro 2016/16/0011, mwN).

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahren gehen übereinstimmend davon aus, dass die gegenständlichen Leasingverträge der Vergebühung gemäß § 33 TP 5 GebG unterliegen.

Nach § 33 TP 5 Abs 3 Satz 1 GebG sind wiederkehrende Leistungen bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Verzichtet ein Vertragsteil für eine gewisse Zeit darauf, den Vertrag zu beenden, während der andere Teil die Vereinbarung frei auflösen kann (einseitiger Kündigungsverzicht), liegt nach der Rsp des VwGH ein Vertrag auf unbestimmte Dauert vor, 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 VwGH 29.1.1997, 97/16/0001; VwGH 12.11.1997, 97/16/0027; VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169).

Vor diesem Hintergrund sind von den gegenständlichen Leasingverträgen jene mit einer Kalkulationsdauer von mehr als 36 Monaten – wovon auch die Parteien des

verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übereinstimmend ausgehen – als Bestandverträge von unbestimmter Dauer zu qualifizieren.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass daran auch die im Beschwerdefall getroffenen Vereinbarungen, denen zufolge die Beschwerdeführerin im Falle einer außerordentlichen Auflösung des Vertrages Anspruch auf Schadenersatz, der unter anderem die Summe der auf die Kalkulationsdauer ausstehenden, noch nicht fälligen Leasingraten beinhaltet, nichts ändert. Diesbezüglich ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 12.11.1997, 97/16/0027, zu verweisen. Gegenstand dieses Erkenntnisses war ein ausdrücklich auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag, der unter Einhaltung einer bestimmten Kündigungsfrist vom Vermieter aufgelöst werden konnte (ordentliche Kündigung); der Mieter verzichtete jedoch auf dieses Kündigungsrecht für eine bestimmte Dauer. Bei Vorliegen bestimmter Gründe (Zahlungsverzug, nachteiliger Gebrauch etc) konnte der Vermieter zudem den Vertrag ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist und damit mit sofortiger Wirkung auflösen. Der Mieter haftete für den Fall der Auflösung des Vertrages mit sofortiger Wirkung für das gesamte bis zum Ablauf der vereinbarten „Grundvertragszeit“ (Kündungsverzichtsdauer des Mieters) zu leistende Mietentgelt samt Betriebskosten, nicht aber für den Fall einer ordentlichen Kündigung durch den Vermieter. Der VwGH hielt in diesem Zusammenhang ausdrücklich fest, dass dieser für den Fall der Auflösung des Vertrages mit sofortiger Wirkung zu zahlende Betrag an der Beurteilung des Vertrages als solcher von unbestimmter Dauer nichts ändert, weil ein solcher Anspruch im Fall der ordentlichen Kündigung durch den Vermieter nicht besteht.

3.1.3. Schadenersatzpflicht des Bestandnehmers im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung

Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr ist gem § 33 TP 5 Abs 1 GebG der „Wert“ des Bestandvertrages. Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage mit dem Begriff „nach dem Wert“ bedeutet nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass darunter der Preis, das heißt alle wiederkehrenden und einmaligen Leistungen zu verstehen sind, die der Bestandnehmer für die Überlassung der Sache zum Gebrauch zu erbringen hat (vgl die bei *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern: Band I, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 33 TP 5 GebG Rz 75 angeführten Nachweise). Zum „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, zählen somit alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen bzw jener Preis, um den der Gebrauch der Sache im Sinne des § 1094 ABGB „als gekauft anzusehen“ ist (vgl VwGH 7.12.1977, 1005/75, 1552/75; vgl auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern: Band I, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 33 TP 5 GebG Rz 75 f mwN).

Der Wert einer (einmaligen oder wiederkehrenden, einer Haupt- oder einer Neben-)Leistung ist in diesem Zusammenhang somit nur dann beachtlich, wenn die Leistung „für“ die (nicht etwa bloß „anlässlich“ der) „Überlassung des Gebrauchs“ vereinbart wurde; nicht „für die Überlassung des Gebrauchs“ (sondern etwa für den Fall der Beschädigung der Bestandsache) vereinbarte Leistungen bilden demzufolge grundsätzlich keinen Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. *Frotz/Hügel/Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz⁸ § 33 TP 5 Punkt II.1; *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 33 TP 5 Rz 6).

Im vorliegenden Fall, ist strittig, ob die Verpflichtung des Leasingnehmers, im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung einen sofort fälligen verschuldensunabhängigen pauschalierten Schadenersatz zu leisten, (als bedingte einmalige Leistung; § 26 GebG) zum „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, gehört. Der Höhe nach setzt sich diese Zahlungsverpflichtung aus der Summe sämtlicher auf die Kalkulationsdauer ausstehenden, noch nicht fälligen Leasingraten, dem abgezinsten Restwert des in Bestand genommenen Fahrzeugs und einer Pauschale in der Höhe von € 300,- zusammen, wobei auf diese Zahlungsverpflichtungen der Nettoerlös aus der Verwertung des Fahrzeugs angerechnet wird. Der Eintritt der vorgenannten Zahlungsverpflichtung ist an die vorzeitige Auflösung des Vertrages, zu der die Beschwerdeführerin bei Vorliegen bestimmter der Sphäre des Leasingnehmers zuzuordnender Gründe (Zahlungsverzug, nachteiliger Gebrauch etc) berechtigt ist, geknüpft.

Zivilrechtlich ist die gegenständliche Zahlungsverpflichtung als Konventionalstrafe iSd § 1336 ABGB zu qualifizieren. Eine Konventionalstrafe ist die Vereinbarung eines pauschalierten Schadenersatzes für den Fall der Nichterfüllung oder nicht gehörigen Erfüllung des Vertrages (vgl. *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 89). Diese Einordnung ergibt sich im vorliegenden Fall zunächst daraus, dass die Zahlungsverpflichtung des Leasingnehmers nur für den Fall einer außerordentlichen Auflösung des Vertrages durch die Beschwerdeführerin – somit für den Fall einer Nicht- oder Schlechterfüllung seitens des Leasingnehmers – vereinbart wurde. Im Falle einer ordentlichen Kündigung des Vertrages durch die Beschwerdeführerin tritt die Zahlungsverpflichtung des Leasingnehmers demgegenüber nicht ein, woraus sich der pönale Charakter der Zahlungsverpflichtung ableiten lässt. Dass die Zahlungsverpflichtung unabhängig vom Eintritt eines Schadens eintritt, steht ihrer Einordnung als pauschaler Schadenersatz der herrschenden Ansicht im zivilrechtlichen Schrifttum zufolge nicht entgegen (vgl. *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 91; *Reischauer in Rummel*, ABGB³ § 1336 ABGB mwN). Ebenso wenig spricht gegen das Vorliegen einer Konventionalstrafe, dass die Zahlungsverpflichtung unabhängig von einem Verschulden des Leasingnehmers eintritt. Zwar wird eine Konventionalstrafe grundsätzlich nur bei Verschulden ausgelöst; das Verschulden kann aber – wie auch im vorliegenden Fall – durch ausdrückliche Vereinbarung abbedungen werden (vgl. *Reischauer in Rummel*, ABGB³ § 1336 Rz 9). Bestätigt wird die Einordnung der gegenständlichen Zahlungsverpflichtung als Konventionalstrafe schließlich auch durch die in der zivilrechtlichen Kommentarliteratur erfolgten Ausführungen, wonach eine Vertragsstrafe unter anderem auch in Fällen vorliegt, in denen der Schuldner nach dem Vertragsinhalt Zinsen

zahlen soll, die sonst während der Restlaufzeit (ganz oder teilweise) angefallen wären, und die somit insoweit mit dem Beschwerdefall vergleichbar sind, als sich die Höhe der gegenständlichen Zahlungsverpflichtung unter anderem auch aus der Summe sämtlicher auf die Kalkulationsdauer ausstehenden, noch nicht fälligen Leasingraten zusammensetzt (vgl. *Reischauer in Rummel*, ABGB³ § 1336 Rz 11).

Eine Einordnung der gegenständlichen Zahlungsverpflichtung als zum Wert iSd § 33 TP 5 GebG zu zählender Leistung stünde vor diesem Hintergrund im Widerspruch zur Rechtsprechung des VwGH. So hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass unter dem „Wert“ iSd § 33 TP 5 GebG der Preis (iSd § 1090 ABGB) zu verstehen ist, um den der Bestandnehmer den Gebrauch der Bestandsache erhält (VwGH 3.9.1962, 0689/62; VwGH 7.1.1959, 1995/58; vgl. weiters die bei *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren¹⁰ § 33 TP 5 E 113 angeführten Nachweise). Der VwGH erachtet somit den „Preis“ iSd § 1090 ABGB und damit den zivilrechtlichen Entgeltbegriff für maßgeblich (vgl. zum zivilrechtlichen Entgeltbegriff in Zusammenhang mit Bestandverträgen zB *Lovrek in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 1094 Rz 53 ff). Steht – wie im vorliegenden Fall – fest, dass es sich bei einer vom Bestandnehmer zu erbringenden Leistung um eine (echte) Konventionalstrafe iSd § 1336 ABGB handelt, scheidet eine Subsumtion dieser Leistung unter den zivilrechtlichen Entgeltbegriff aber von vorneherein aus, da eine Konventionalstrafe ein im Wege einer Parteienvereinbarung pauschalierter Schadenersatz ist, der als solcher zur Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache nicht im Verhältnis einer synallagmatischen Leistungspflicht steht (vgl. dazu auch VwGH 30.4.2003, 2003/16/0057). Vor diesem Hintergrund ist nach der Maßgabe der Rsp des VwGH die Subsumtion einer Konventionalstrafe unter den „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, ausgeschlossen (so im Ergebnis auch *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 26 Rz 6b).

Ist die gegenständliche Leistung somit nicht „für die Überlassung des Gebrauchs“ vereinbart worden und ist diese folglich bereits dem Grunde nach nicht in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr miteinzubeziehen, kann es im Ergebnis dahingestellt bleiben, ob diese Leistung als wiederkehrende oder als einmalige Leistung, die bei unbestimmter Vertragsdauer gemäß § 33 TP 5 Abs 3 Satz 1 GebG *e contrario* mit dem vollen Wert in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist (vgl. dazu zB VwGH 29.1. 2009, 2008/16/0055), qualifiziert. Der Verweis der belangten Behörde auf die Rsp des VwGH zur Behandlung von Mietzinsvorauszahlungen als einmalige Leistung (VwGH 14.12.1994, 94/16/0050; vgl. auch das ebenfalls im Arbeitsbogen des Prüfers abgelegte E des VwGH vom 14.11.1996, 95/16/0278) geht daher ins Leere. In den dieser Rsp zugrundeliegenden Fällen ging es jeweils um Vertragsklauseln, denen zufolge der Mieter bei vorzeitiger Vertragsauflösung für den Ausfall des Mietentgelts (für die Dauer eines zu Lasten des Mieters vereinbarten einseitigen Kündigungsverzichts) hafte und außerdem einen im Vorhinein festgelegten Betrag als „Mietvorauszahlung“ zu leisten habe, der nach den getroffenen Vereinbarungen im Falle der vorzeitigen Vertragsauflösung zur Gänze nicht an den Mieter zu erstatten war. Darüber hinaus

war die betreffende Mietvorauszahlung auch nicht mit dem vereinbarten laufenden Bestandzins verrechenbar; sie war daher zusätzlich zum laufenden Bestandzins zu leisten. So war im E des VwGH vom 14.11.1996, 95/16/0278, den Ausführungen der Abgabenbehörde in der Bescheidbegründung zufolge eine Vereinbarung entscheidungsgegenständlich, *„wonach der Mieter für den Ausfall des Mietentgelts für die Grundvertragsdauer von 25 Jahren hafte. Nach dem Vertragsinhalt sei das Mietentgelt nach den geschätzten Gesamtinvestitionskosten von S 28.000.000,-- kalkuliert. Bei dieser Kalkulation sei auch die Mietzinsvorauszahlung eingeschlossen. Bei vorzeitiger Vertragsauflösung habe der Mieter nicht nur die laufende jährliche Miete bis zum Ablauf der Gesamtdauer von 25 Jahren zu tragen, sondern habe auch keinen Anspruch auf Rückzahlung der Mietzinsvorauszahlung. Das Vorbringen, es sei allgemeiner Brauch, Mietzinsvorauszahlungen zeitanteilig zu verrechnen, könne im Hinblick auf § 17 Abs. 1 GebG keine Berücksichtigung finden.“* Dabei wurde – ebenso wie im E des VwGH vom 14.12.1994, 94/16/0050 – ausschließlich die geleistete „Mietvorauszahlung“ als einmalige Leistung qualifiziert. Die Haftung des Mieters für die laufende jährliche Miete bis zum Ablauf der „Grundmietzeit“ wurde demgegenüber nicht in die Gebührenbemessungsgrundlage miteinbezogen. So führte der VwGH dazu wie folgt aus: *„Die Behauptung der Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe die im Vertrag präzisierten Schadenersatzforderungen bei vorzeitiger Vertragsauflösung (vgl. Punkt XII Z. 2 der Urkunde) der Gebührenbemessung zugrundegelegt, widerspricht dem Akteninhalt.“* Vielmehr wurde aus der gegenständlichen Klausel vom VwGH lediglich abgeleitet, dass die geleistete Mietvorauszahlung nicht nur nicht mit dem laufenden Bestandzins verrechenbar, sondern im Falle der Vertragsauflösung auch nicht aliquot erstattbar sei. Die Mietvorauszahlung sei daher als *„nicht rückzahlbare, einmalige Leistung anzusehen“*. Die belangte Behörde stützt ihre Rechtsansicht vor diesem Hintergrund zu Unrecht auf die oa Rsp des VwGH.

3.1.4. Full-Service-Verträge

Im Hinblick auf die von der Beschwerdeführerin mit den Leasingnehmern im Streitzeitraum abgeschlossenen Full-Service-Verträge ist im Beschwerdefall strittig, ob das von den Leasingnehmern für die aufgrund der Full-Service-Verträge an die Beschwerdeführerin zu leistende Entgelt zum „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, gehört.

In diesem Zusammenhang ist zunächst die Frage zu klären, ob ein einheitlicher Bestandvertrag oder ob voneinander unabhängige Verträge vorliegen, die mehrere verschiedene Leistungspflichten begründen. Maßgeblich hierfür ist die Auslegung der gegenständlichen „Verträge“ nach dem Willen der Vertragsparteien (vgl. *Rummel in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 859 ABGB Rz 32; vgl. auch VwGH 24.3.1994, 92/16/0129). Gemäß § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen *„nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern die*

Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht.“ Zur Ermittlung der Absicht der Parteien sind neben dem Wortsinn unter anderem die Systematik des Vertrags, Natur und Zweck des Geschäfts, die Umstände des Vertragsschlusses, sonstige Erklärungen der Parteien, die Vorverhandlungen und die dort verwendeten vorvertraglichen Dokumente sowie die Verkehrssitte zu berücksichtigen (vgl. *Heiss in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 914 Rz 63 ff mwN).

Für das Vorliegen eines einheitlichen Bestandvertrages spricht im Beschwerdefall die Zusammenfassung und gleichzeitige Annahme der vom Leasingnehmer übermittelten Anträge auf Abschluss eines Leasingvertrages sowie auf Abschluss eines Full-Service-Vertrages mit einem gemeinsamen Annahmeschreiben der Beschwerdeführerin, die Bezugnahme auf die konkrete im Leasingantrag spezifizierte Bestandsache im Full-Service-Vertrag und die Abstimmung der vom Full-Service-Vertrag umfassten Leistungen auf die konkrete Bestandsache, die Darstellung der den Leasingnehmer auf der Grundlage des Leasingvertrages sowie auf der Grundlage des Full-Service-Vertrages treffenden Zahlungspflichten als Gesamtentgelt sowie der Umstand, dass die vom Full-Service-Vertrag umfassten Leistungen der Beschwerdeführerin mitunter Leistungen beinhalten, bezüglich derer den Leasingnehmer aufgrund der den Leasingvertrag betreffenden AGB eine Verpflichtung trifft (insb Wartung und Abschluss einer Kollisionskaskoversicherung). Diese Indizien sprechen dafür, dass die im Leasingvertrag sowie die im Full-Service-Vertrag vereinbarten Leistungen nach dem Willen der Vertragsparteien im Sinne einer Gesamtlösung aufeinander abgestimmt sind. Der Umstand, dass diese Leistungen in verschiedenen „Verträgen“ geregelt werden, schließt nicht aus, sie als rechtliche Einheit anzusehen. Auch das Beschwerdevorbringen, wonach es möglich gewesen wäre, einen Leasingvertrag auch ohne gleichzeitigen Abschluss eines Full-Service-Vertrages abzuschließen, geht in diesem Zusammenhang ins Leere, da gem § 17 Abs 1 GebG bei Festsetzung der Gebühren nur der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde und damit nur das im konkreten Fall tatsächlich Vereinbarte maßgebend ist (vgl. *VwGH 22.6.1987, 86/15/0138*).

Liegt somit ein einheitlicher Bestandvertrag vor und übernimmt der Bestandgeber dem Bestandnehmer gegenüber neben der bloßen Überlassung des Gebrauches der Bestandsache auch anderstypische Verpflichtungen, die der Sicherung, der Erhaltung der Bestandsache oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dieser Sache dienen, dann ist das Entgelt, das der Bestandnehmer für die Übernahme der sonstigen Verpflichtungen des Bestandgebers leisten muss, nach der ständigen Rechtsprechung des *VwGH* gleichfalls ein Teil des „Preises“ und damit auch der Gebührenbemessungsgrundlage (vgl. *VwGH 22.6.1987, 86/15/0138*; *VwGH 24.3.1994, 92/16/0129*; *VwGH 21.3.2002, 99/16/0160*; *VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111*; *VwGH 11.3.2010, 2008/16/0182*).

Soweit der Leasingnehmer Zahlungen an den Leasinggeber zu leisten hat, die nach allgemeinem Verständnis den Betriebskosten zuzuordnen sind – etwa wenn es aufgrund des

Vertrages Sache des Leasinggebers ist, für einen entsprechenden Versicherungsschutz zu sorgen, und der Leasingnehmer dem Leasinggeber die Versicherungsprämien zu erstatten hat – ist darauf zu verweisen, dass Betriebskosten nach der Rechtsprechung des VwGH ebenfalls in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr fallen (vgl VwGH 17.2.1994, 93/16/0160 unter Verweis auf die Erkenntnisse vom 30.5.1974, Zlen. 974/73 und 367/73).

Bei den von den Leasingnehmern auf der Grundlage der gegenständlichen Full-Servive-Verträge an die Beschwerdeführerin zu leistenden Zahlungen handelt es sich zum Teil um Betriebskosten (Versicherungsprämien, motorbezogene Versicherungssteuer) und zum Teil um Entgelt für von der Beschwerdeführerin zu erbringende Nebenleistungen (Wartung, Reifenersatz, Reifeneinlagerung, Tankkarte, Logistik, Schadensabwicklung). Diese Nebenleistungen stehen ausnahmslos in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Überlassung der Bestandsache (vgl VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111) und dienen iSd oa Rsp des VwGH der Sicherung, der Erhaltung des in Bestand genommenen Fahrzeugs oder der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dieses Fahrzeugs (vgl zB VwGH 21.3.2002, 99/16/0160).

Nach der Maßgabe der oa Rsp des VwGH erfolgte die von der belangten Behörde vorgenommene Qualifizierung der „Full-Service-Rate“ als Teil des Preises und damit der Gebührenbemessungsgrundlage somit zu Recht. Die gegenständliche Beschwerde erweist sich folglich insoweit als unbegründet.

3.1.5. Gebührenberechnung

Nach der Maßgabe der oa Ausführungen erfolgte im Beschwerdefall die Hinzurechnung der Verpflichtung des Leasingnehmers, im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung einen sofort fälligen verschuldensunabhängigen pauschalierten Schadenersatz zu leisten, zur Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr zu Unrecht. Der Beschwerde ist daher insoweit stattzugeben; im Übrigen ist die Beschwerde jedoch als unbegründet abzuweisen.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass gegen die von der belangten Behörde unter dem Titel „sonstige Differenzen“ erfolgte Zurechnung iHv 2%, die im Wesentlichen auf die seitens der Beschwerdeführerin nicht lückenlos erfolgte Einbeziehung der den Leasingnehmer treffenden Verpflichtung zum Abschluss und zur Finanzierung einer Kollisions-Kaskoversicherung in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr zurückzuführen ist, seitens der Beschwerdeführerin in der Sache keine Einwendungen erhoben wurden und auch das BFG im Hinblick auf die diesbezügliche Rsp des VwGH (vgl zB VwGH 17.2.1994, 93/16/0160) insoweit keine Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Bescheide zu erkennen vermag.

Demzufolge stellt sich die Berechnung der Bestandvertragsgebühren im Beschwerdefall unter Berücksichtigung der oa Ausführungen wie folgt dar:

	2011	2012	01-08 2013
Bemessungsgrundlage vor Außenprüfung	€ 2.274.542,36	€ 4.475.897,22	€ 637.125,00
Sonstige Differenz Zurechnung 2 %	€ 45.490,85	€ 89.517,94	€ 12.742,50
Full-Service-Verträge Zurechnung 28%	€ 636.871,86	€ 1.253.251,22	€ 178.395,00
SUMME	€ 2.956.905,07	€ 5.818.666,39	€ 828.262,50
Gebühr gem § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG	€ 29.569,05	€ 58.186,66	€ 8.282,63

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Betreffend die Frage, ob die Verpflichtung des Leasingnehmers, im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung einen sofort fälligen verschuldensunabhängigen pauschalierten Schadenersatz zu leisten, zum „Wert“, von dem die Gebühr für Bestandverträge zu berechnen ist, gehört, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Wien, am 18. August 2020