

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 29. Jänner 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 29. November 2023, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Absatz 1 Ziffer 1 Gebührengesetz (GebG) 1957 für die Bestandverträge der Jahre 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 der ***Bf1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19. Februar 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Unter Auftragsbuch Nr. ***3*** wurde bei der Beschwerdeführerin (Bf) vom 03.04.2019 bis 13.11.2023 für den Zeitraum Jänner 2014 bis Jänner 2019 eine Außenprüfung gem. § 147 BAO hinsichtlich der Einhaltung der Bestimmungen des Gebührengesetzes insbesondere betreffend § 33 TP 5 GebG durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass die Bf. als Leasinggeberin im streitgegenständlichen Zeitraum auf Basis von Allgemeinen Geschäftsbedingungen und Rahmenverträgen zahlreiche KFZ-Einzelleasingverträge abgeschlossen hat. Für die Vertragsabschlüsse waren die AGB 2011 maßgeblich. In den Verträgen wurde den Leasingnehmern keine Kaufoption eingeräumt, sondern vereinbart, dass das dem Leasingnehmer überlassene Kraftfahrzeug bei Beendigung des Vertrages an den Leasinggeber zurückzustellen ist.

Für die Rechtsvorgänge erfolgte die Selbstberechnung gem. § 33 TP 5 Abs. 5 Z 3 GebG, wobei die Gebührenschild gemäß § 16 Abs.1 Z 1 lit.b GebG bereits entstanden ist.

Mit den streitgegenständlichen Bescheiden vom 29.11.2023, wurde auf Grund der unrichtigen Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühren für die Jahre 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 und 2019 die Gebühr gem. § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG festgesetzt. Dabei ging das Finanzamt davon aus, dass beide Vertragsteile zunächst während der Kalkulationsbasisdauer an den Vertrag gebunden seien und vergebührte diese für die Zeit der Kalkulationsbasisdauer als Verträge mit bestimmter Dauer und für die anschließende unbestimmte Zeit als Verträge mit unbestimmter Dauer; bei vereinbarter Maximaldauer war diese maßgeblich. Als gebührenrechtlich maßgebliches Entgelt wurden die Leasingrate, die Versicherungsprämie (sofern im Einzeleasingvertrag ausgewiesen) samt motorbezogener Versicherungssteuer und das Entgelt für die im Rahmen des Fuhrparkservice vereinbarten Leistungen, angesetzt.

Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Folgende Gebühren wurden festgesetzt:

Jahr	Geb. lt. Prüfung	Geb. lt. SB	Nachforderung
2014	138.715,08	58.673,23	80.041,85
2015	125.207,14	55.510,99	69.696,15
2016	199.252,26	87.984,35	111.267,91
2017	80.461,37	36.118,01	44.343,36
2018	64.856,94	30.740,90	34.116,04
2019	6.421,17	2.705,01	3.716,16

Das Finanzamt begründete, anlässlich der Überprüfung der durchgeführten Selbstberechnungen sei bei den gegenständlichen Leasingverträgen festgestellt worden, dass der Selbstberechnung eine unbestimmte Vertragsdauer zu Grunde gelegt worden sei und dass die Verpflichtung zur Tragung der Serviceleistungen und Versicherungsprämien bei der Selbstberechnung nicht berücksichtigt worden sei. Auf Grund der vertraglich festgelegten Vereinbarung über die Dauer der Leasingverhältnisse ergebe sich, dass nicht Verträge auf unbestimmte Dauer, sondern Verträge auf bestimmte Dauer und darüber hinaus auf unbestimmte Dauer vorliegen würden. Da die Abgabenbehörde erstmalig im Zuge der Prüfung Einsicht in die Verträge genommen habe und somit erst zu diesem Zeitpunkt von den weiteren vertraglichen Verpflichtungen des Mieters und von der tatsächlich vereinbarten Vertragsdauer Kenntnis erlangt habe, stelle dieser Umstand eine im Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO dar, der bei dessen Kenntnis allein bzw. in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Am 21.12.2023 wurde gemäß § 245 Abs. 3 BAO der Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 31.01.2024 gestellt. Mit Schriftsatz vom 29.01.2024 - bei der Behörde eingelangt am 30.1.2024 - wurde gegen sämtliche Bescheide Beschwerde erhoben.

Die Bf. führt aus, dass die Feststellungen der belangten Behörde zum gebührenrechtlich relevanten Entgelt *nicht* bestritten würden (Pkt 2.4 der Beschwerde). Bestritten würden die Feststellungen der belangten Behörde zur für die Gebührenbemessung heranzuziehenden Vertragsdauer (Pkt. 2.5 der Beschwerde).

Die angefochtenen Bescheide seien mit Rechtswidrigkeit ihres Inhalts infolge der rechtlich unrichtigen Beurteilung durch die belangte Behörde belastet und würden ihrem Inhalt nach angefochten.

Die Bf beantragte, gem. § 262 Abs.2 lit. a BAO von der Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung abzusehen und die Beschwerde dem BFG vorzulegen. Das BFG möge eine mündliche Verhandlung abhalten, durch den gesamten Senat entscheiden, die Gebühr auf Basis einer unbestimmten Vertragsdauer nach § 33 TP 5 Abs. 3 GebG festsetzen, sowie das Verfahren gemäß § 271 BAO so lange aussetzen, bis das beim VwGH anhängige Verfahren Ra 2022/16/0090 zur gegenständlichen Rechtsfrage entschieden sei.

Am 30.04.2024 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Die Entscheidung über die Beschwerdesache wurde gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ Ra 2022/16/0090 anhängigen Verfahrens in einem Parallellfall (Revision zu BFG RV/7102153/2020) ausgesetzt. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Revision mit Beschluss vom 16. April 2024 unter Hinweis auf seine ständige Judikatur zurückgewiesen. Nach Beendigung des Verfahrens war das Beschwerdeverfahren von Amts wegen fortzusetzen. Im Hinblick auf das genannte Erkenntnis des VwGH erging am 06.06.2024 ein Vorhalt an die steuerliche Vertretung der Bf. mit der Fragestellung, ob die Beschwerde, der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat aufrecht bleiben. Die steuerliche Vertretung gab dazu am 10.09.2024 eine ergänzende Stellungnahme ab, womit die Beschwerde aufrechterhalten wurde, ebenso der Antrag auf mündliche Verhandlung. Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat wurde zurückgezogen.

Die ergänzende Stellungnahme wurde dem Finanzamt am 04.02.2025 zur Kenntnisnahme übermittelt. Die mündliche Verhandlung wurde für den 11.02.2025 angesetzt. Mit E-Mail vom 11.02.2025 wurde um Verschiebung der mündlichen Verhandlung gebeten. Die mündliche Verhandlung fand dementsprechend am 19.02.2025 statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Wie bereits ausgeführt, wurde im Zuge der genannten Außenprüfung hinsichtlich der Einhaltung der Bestimmungen des Gebührengesetzes, insbesondere § 33 TP 5 GebG, festgestellt, dass die Bf als Leasinggeber in den Jahren 2013-2019 (2013 bereits verjährt) auf Basis von Allgemeinen Geschäftsbedingungen und Rahmenverträgen zahlreiche KFZ-Einzelleasingverträge abgeschlossen hat. In den Verträgen wurde den Leasingnehmern keinerlei Kaufoption eingeräumt, sondern vereinbart, dass das dem Leasingnehmer überlassene Kraftfahrzeug bei Beendigung des Vertrages an den Leasinggeber zurückzustellen ist. Die Leasingverträge beinhalten zudem diverse - in den AGB geregelte - Service- und Versicherungsleistungen. Für die Vertragsabschlüsse waren die AGB 2011 maßgeblich.

In Punkt 1. der AGB heißt es:

„Vorbemerkung - Rangfolge der Regelungen

*Diese Bedingungen gelten für alle Vertragsverhältnisse zwischen ***4*** und dem Kunden. Die vertraglichen Beziehungen der Parteien werden durch die Bestimmungen folgender vertraglicher Dokumente in absteigender Rangfolge geregelt:*

- Einzelvertrag (für jedes Fahrzeug)
- Rahmenvertrag (Leasing und Fuhrparkservice)
- Allgemeine Geschäftsbedingungen

Die zuerst genannten Bestimmungen haben bei Widersprüchen stets Vorrang vor den zuletzt genannten. Lücken werden durch die jeweils nachrangige Bestimmung ausgefüllt. Bei Dokumenten in zeitlicher Reihenfolge hat das jüngere Vorrang vor dem älteren Dokument.“

Bezüglich der *Vertragsdauer* finden sich in den Einzelverträgen keine entsprechenden Regelungen. Punkt 2.7 der AGB 2011 bestimmt:

„2.7 Leasingdauer

Die vereinbarte Vertragslaufzeit beginnt mit der polizeilichen Zulassung, oder, falls dieser Zeitpunkt früher eintritt, mit Übernahme des Fahrzeuges, spätestens jedoch 7 Tage nach Anzeige der Bereitstellung. Die im Einzelvertrag festgelegte Kalkulationsdauer ist die Vertragsdauer, sofern diese unter 36 Monaten liegt. Andernfalls ist der Vertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und der Kunde kann den Vertrag schriftlich zum Monatsende mit einer Frist von 30 Tagen kündigen.

Unabhängig von der Kalkulationsdauer wird die Vertragsdauer durch die im Einzeleasingvertrag festgelegte maximale Gesamtkilometerlaufleistung bestimmt.

Wird das Fahrzeug nicht zum Ende der Kalkulationsbasisdauer oder nach Erreichen der maximalen Gesamtkilometerlaufleistung zurückgegeben, gelten während dieser Zeit die Rechte und Pflichten des Kunden aus diesem Vertrag fort.

Unabhängig von dem mitgeteilten Kündigungstermin oder vom Erreichen der maximalen Gesamtkilometerlaufleistung und/oder der Kalkulationsbasisdauer endet der Vertrag frühestens mit Rückgabe des Leasingfahrzeugs, ausgenommen im Falle des Diebstahls oder Verlusts des Fahrzeuges.“

Gemäß Punkt 2.14 erfolgt bei Beendigung des Einzeleasingvertrages während der Kalkulationsbasisdauer durch Kündigung die Abrechnung gemäß den Ziffern 2.9.1.3, 2.15. und 2.15.3. der AGB.

Punkt 2.14.1 der AGB 2011 lautet:

„2.14.1 Außerordentliche Kündigungsbedingungen

*****4***** kann den jeweiligen Einzeleasingvertrag insbesondere fristlos kündigen, wenn

- der Kunde falsche Angaben über seine Vermögensverhältnisse gemacht hat, die geeignet sind, die wirtschaftlichen Interessen von *****4***** in erheblichem Maße zu gefährden,
- der Kunde mit einer Leasingrate oder anderen Zahlungsverpflichtungen in Höhe von zumindest einer Leasingrate mehr als 30 Tage in Verzug ist,
- der Kunde trotz Abmahnung seine Vertragsverpflichtungen erheblich verletzt, wobei eine Abmahnung nicht erforderlich ist, wenn die Vertragsverletzung besonders schwerwiegend ist,
- eine wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Kunden eintritt, der Kunde von *****4***** aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse geforderte Sicherheiten nicht beibringt, gegen ihn ein Insolvenzverfahren mangels Vermögens abgewiesen wird,
- eine wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse eines Dritten, der für den Kunden eine Haftung übernommen hat, eintritt, gegen diesen Dritten ein Insolvenzverfahren eröffnet oder mangels Vermögens abgewiesen wird,
- der Kunde trotz wiederholter Aufforderung die gemäß Rahmenvertrag offenzulegenden Unterlagen (Auskünfte, Jahresabschlüsse) nicht vorlegt.“

Punkt 2.9.1.3. lautet:

„2.9.1.3 Endabrechnung

*Die Endabrechnung der Mehr- oder Minderkilometer erfolgt am Ende des Leasingvertrages gemäß den vereinbarten Abrechnungstarifen nach dem Kilometerstand bei der Rückgabe des Leasingfahrzeuges durch den Kunden, zuzüglich aller Kilometer, die mit einem ersetzten Kilometerzähler bis zur ***4*** Rückgabestation gefahren wurden. Gleichzeitig findet eine Abrechnung zwischen der vertraglich vorgesehenen Kalkulationsbasisdauer und der tatsächlichen Nutzungsdauer statt. Liegt die tatsächliche Nutzungsdauer unter der vorgesehenen Kalkulationsbasisdauer wird die Differenz gemäß den im Einzelleasingvertrag festgelegten Abrechnungstarifen dem Kunden belastet.“*

Punkt 3.1.1.1 bestimmt:

„3.1.1.1 Geschlossene Pauschale

*(1) Bei dieser Abrechnungsmethode vereinbaren die Parteien für die Dauer des jeweiligen Einzelvertrages bzw. der Kalkulationsbasisdauer eine feste monatliche Pauschale für das jeweilige Service-Modul. Bei Vertragsende, egal aus welchem Grunde, erfolgt kein Abgleich mit den Ist-Kosten, die ***4*** im Rahmen des betroffenen Service-Moduls entstehen. Die geschlossene Pauschale kommt ausschließlich in Betracht für die Service-Module „Wartung und verschleißbedingte Reparaturen“ gem. Ziffer 3.3 und “Reifenersatz“ gem. Ziffer 3.4.*

*(2) Wird der von geschlossenen Pauschalen betroffene Einzelleasingvertrag vorzeitig beendet, egal aus welchem Grunde, erhält ***4*** den im Einzelleasingvertrag vereinbarten Betrag gemäß Abrechnungstarif für Mindertage, womit auch alle Ansprüche aus der vorzeitigen Beendigung des Fuhrparkservices abgegolten sind.“*

Gemäß **Punkt 2.11.4** der AGB 2011 (**Sonderkündigungsrecht bei Totalschaden, Verlust oder Diebstahl**) sind beide Parteien im Falle des Diebstahls, Verlustes oder Schadens des Leasingfahrzeuges, mit schadensbedingten Reparaturkosten von mehr als 60% des Marktwertes des Fahrzeuges, berechtigt, den jeweiligen Einzelleasingvertrag zum Ende eines Vertragsmonats außerordentlich zu kündigen.

Punkt 2.12.2 bestimmt, dass der Kunde bereits hiermit seine Rechte aus den für das Leasingfahrzeug abgeschlossenen Versicherungen (unabhängig davon, wer den Versicherungsschutz eingedeckt hat) sowie alle Ansprüche wegen Beschädigung des Leasingfahrzeuges gegen Dritte und deren Haftpflichtversicherungen an ***4*** abtritt, die die Abtretungen annimmt. Die Abtretungen besichern alle Zahlungsansprüche, die ***4*** aus und im Zusammenhang mit dem jeweiligen Leasingvertrag zustehen. Der Kunde ist verpflichtet, ***4*** bei der Durchsetzung von Versicherungsansprüchen - welche während der Vertragslaufzeit entstanden sind, ggf. auch noch nach Vertragsbeendigung, - nach besten Kräften zu unterstützen. Im Falle eines Kaskoschadens ist der Kunde verpflichtet, ***4*** neben der Weiterleitung bzw. Abtretung der Ansprüche gegen den Kaskoversicherer den Betrag der Selbstbeteiligung zu erstatten, wenn die Abwicklung des Schadens über ***4***

erfolgt. Wird ***4*** diesbezüglich in Anspruch genommen, so hat der Kunde ***4*** klag- und schadlos zu halten.

Gemäß **Punkt 2.11.6** der AGB 2011 verpflichtet sich der Leasingnehmer, die notwendigen Reparaturen sowie die vom Hersteller vorgeschriebenen Wartungsdienste pünktlich bei einem vom Hersteller autorisierten oder von ***4*** genehmigten Betrieb durchführen zu lassen, das Leasingfahrzeug in einem ordnungsgemäßen und funktionsfähigen Zustand zu erhalten und die termingerechte Vorführung zu gesetzlich vorgeschriebenen Untersuchungen (z.B. § 57a KFG Überprüfung) durchzuführen.

Versicherungsprämie

Punkt 2.12 bestimmt:

„2.12 Versicherungsschutz

2.12.1 Zuständigkeit für Versicherungsschutz

*„Auf Wunsch vermittelt ***4*** einen Versicherungsschutz auf Basis der jeweils gültigen allgemeinen Versicherungs- und der jeweils gültigen Tarifbestimmungen der in Anspruch genommenen Versicherungsgesellschaft.*

*Schließt der Kunde eine Kaskoversicherung ab, ist diese kostenfrei und nachweislich zugunsten von ***4*** zu vinkulieren. Der Deckungsumfang ist ***4*** mittels Versicherungspolizze nachzuweisen. Während der Laufzeit des Versicherungsvertrages hat der Leasingnehmer alle Obliegenheiten und Verpflichtungen, insbesondere zur Prämienzahlung, pünktlich zu erfüllen. Allfällige Kosten aus einem Deckungsverlust infolge von Prämienverzug bzw. mit der Vinkulierung verbundene Kosten gehen zu Lasten des Leasingnehmers. Im Fall der nicht ordnungsgemäßen Einhaltung dieser Verpflichtungen ist ***4*** berechtigt, ihr zustehende Rechte wie z.B. Kennzeicheneinzug auszuüben.“*

2.12.2 Abtretung

*Der Kunde tritt bereits hiermit seine Rechte aus den für das Leasingfahrzeug abgeschlossenen Versicherungen (unabhängig davon, wer den Versicherungsschutz eingedeckt hat) sowie alle Ansprüche wegen Beschädigung des Leasingfahrzeuges gegen Dritte und deren Haftpflichtversicherungen an ***4*** ab, die die Abtretungen annimmt. Die Abtretungen besichern alle Zahlungsansprüche, die ***4*** aus und im Zusammenhang mit dem jeweiligen Leasingvertrag zustehen.*

*Der Kunde ist verpflichtet, ***4*** bei der Durchsetzung von Versicherungsansprüchen - welche während der Vertragslaufzeit entstanden sind ggf. auch noch nach Vertragsbeendigung - nach besten Kräften zu unterstützen. Im Falle eines Kaskoschadens ist der Kunde verpflichtet,*

****4*** neben der Weiterleitung bzw. Abtretung der Ansprüche gegen den Kaskoversicherer den Betrag der Selbstbeteiligung zu erstatten, wenn die Abwicklung des Schadens über ***4*** erfolgt. Wird ***4*** diesbezüglich in Anspruch genommen, so hat der Kunde ***4*** klag- und schadlos zu halten."*

Sonstige Serviceleistungen

Der Leasingnehmer konnte bereits im jeweiligen Rahmenvertrag verschiedene - von der Beschwerdeführerin angebotene - sonstige Serviceleistungen in Anspruch nehmen. Dazu zählten beispielsweise Wartung/Verschleiß (3.3), Reifenersatz (3.4), Tankkarte (3.5) oder Schadensabwicklung (2.13). Diesfalls brauchte der Leasingnehmer, beispielsweise, wenn er das jährliche KFZ-Service durchführen ließ, nichts zu bezahlen, sondern rechnete die KFZ-Werkstätte direkt mit der Beschwerdeführerin ab. Die vom Leasingnehmer jeweils erworbenen Serviceleistungen wurden von der Beschwerdeführerin ua im Einzelleasingvertrag konkret angeführt.

Der Leasingnehmer war nach **Punkt 2.11.6** der AGB 2011 (s.o.) vertraglich verpflichtet, die notwendigen Reparaturen und die vom Hersteller vorgeschriebenen Wartungsdienste pünktlich bei einem vom Hersteller autorisierten oder bei einem von der Beschwerdeführerin genehmigten Betrieb durchführen zu lassen, das Leasingfahrzeug in einem ordnungsgemäßen und funktionstauglichen Zustand zu erhalten und die termingerechte Vorführung zu den gesetzlich vorgeschriebenen Untersuchungen durchzuführen.

In der Beschwerdeschrift vom 29.01.2024 bringt die Bf. folgendes vor:

Zu den **Kündigungsmöglichkeiten des Leasinggebers** führt die Bf. aus, für Bestandverträge regle diese ordentliche Kündigung der § 1116 ABGB. Demnach könnten die Parteien den Bestandvertrag über eine bewegliche Sache - wenn nichts anderes vereinbart sei - mit einer Frist von 24 Stunden kündigen (so auch Iro, Der Leasingvertrag in Konkurs des Leasingnehmers, RdW 1993, 177). Die AGB 2011 erwähnten die ordentliche Kündigungsmöglichkeit durch den Leasinggeber nicht. Somit stelle sich die Frage, ob aus den ausdrücklichen Regelungen der AGB zur außerordentlichen Kündigung durch beide Parteien, nämlich das Sonderkündigungsrecht nach Punkt 2.11.4 und die fristlose Kündigung durch den Leasinggeber nach Punkt 2.14.1, bei bestimmten Ereignissen geschlossen werden könne, dass der Leasinggeber auf sein ordentliches Kündigungsrecht stillschweigend verzichtet habe (Hinweis auf (vgl. OGH 16.1.2003, 2 Ob 3011/02, KRES 3/114, JBI 2003, 572). Ein Verzicht könne aber nach Auffassung der Beschwerdeführerin nicht angenommen werden, da zur Annahme, dass jemand auf ein Recht stillschweigend verzichte, ein strenger Maßstab angenommen werden müsse. Es würden nach Auffassung der Beschwerdeführerin keine Anhaltspunkte für einen solchen Verzicht vorliegen.

Beispielsweise habe der OGH einen Fall, in dem die allgemeinen Geschäftsbedingungen eines Kreditkartenunternehmens unter der Überschrift „Vertragsdauer und Beendigung“ die außerordentliche Kündigung durch das Unternehmen regelten, die ordentliche Kündigung aber nicht erwähnt wurde, entschieden, dass der Umstand, dass die ordentliche Kündigung nicht erwähnt worden sei, nicht bedeute, dass die entsprechende Vertragspartei (dort das Kreditkartenunternehmen) auf die ordentliche Kündigung verzichtet habe. Das Recht zur ordentlichen Kündigung bleibe daher bestehen, wenn nichts anderes geregelt sei (vgl. OGH 16.1.2003, 2 Ob 3011/02, KRES 3/114, JBI 2003, 572). Bemerkenswert sei an dieser Entscheidung, dass ein Konsument als Kläger aufgetreten sei und die Feststellung begehrt habe, dass die Kündigung durch das Kreditkartenunternehmen unwirksam sei. Der OGH habe - selbst im Verhältnis zu einem Konsumenten - das Schweigen der AGB zum ordentlichen Kündigungsrecht nicht als Verzicht gewertet. Umso mehr müsse dies - wie hier - nach Auffassung der Beschwerdeführerin im Verhältnis zwischen der ***5*** und seinen Kunden gelten, die jedenfalls Unternehmer seien, denn diese seien weniger schutzbedürftig als Konsumenten. Daraus ergebe sich, dass der ***5*** jedenfalls das Recht zustehe, die Leasingverträge ordentlich zu kündigen, auch wenn dies in den AGB nicht explizit erwähnt sei.

Die Kündigungsmöglichkeiten nach Punkt 2.14.1 der AGB 2011 würden für beide Parteien ein zusätzliches Kündigungsrecht schaffen, das - im Gegensatz zur ordentlichen Kündigung - nicht an eine angemessene Frist gebunden sei, sondern in jedem Fall zu Ende des Vertragsmonates ausgeübt werden könne. Damit ergebe sich unter Umständen eine Frist von nur einem Tag.

Auch sei die Kündigungsmöglichkeit für den Leasinggeber nach Punkt 2.14.1 nach Auffassung der Beschwerdeführerin als zusätzliche Möglichkeit der außerordentlichen Vertragsauflösung aufzufassen, da auch diese - im Gegensatz zur ordentlichen Kündigung - fristlos möglich sei. Im Übrigen sei die Kündigung nicht auf bestimmte Fälle beschränkt. Dies ergebe sich daraus, dass der Satz laute: „****4*** kann den jeweiligen Einzelleasingvertrag insbesondere fristlos kündigen, wenn ...*“. Nach dieser Formulierung würden zusätzlich zu den aufgezählten Kündigungsgründen ***4*** daher auch weitere nicht ausdrücklich genannte Kündigungsgründe zur Verfügung stehen.

Zu den **Kündigungsmöglichkeiten des Leasingnehmers** führt die Bf. aus, dass die belangte Behörde die Leasingverträge mit einer Basiskalkulationsdauer von 36 oder mehr Monaten im Hinblick auf die AGB 2011 zwar grundsätzlich als auf unbestimmte Zeit abgeschlossen ansehe, allerdings die Ansicht vertrete, dass es aufgrund der Vertragsbedingungen zur konkreten Ausübung des Kündigungsrechts bzw. der Endabrechnung der Verträge zum Zeitpunkt der Kündigung - bei Aufkündigung durch den Mieter - zwar zu einem Verzicht auf dessen Leistungsaustausch komme, allerdings bei gleichzeitiger Aufrechterhaltung des Anspruches des Vermieters auf das Entgelt zu einer bestimmten Dauer komme. Eine solche Konstellation sei der Erklärung eines Kündigungsverzichts für diese bestimmte Dauer gleichzuhalten, so dass

diese Leasingverträge letztendlich (zumindest) wirtschaftlich auf die Basiskalkulationsdauer befristet abgeschlossen worden seien.

Die belangte Behörde verweise dabei auf die Punkte 2.14., 2.9.1.3., 2.15. und 2.15.3 in den AGB 2011. Die Beschwerdeführerin könne dieser Interpretation der angeführten Vertragspunkte durch die belangte Behörde allerdings nicht folgen, da Punkt 2.14. („*Kündigung des Einzeleasingvertrages*“) vorsehe, dass im Falle der Kündigung des Leasingvertrages während der Basiskalkulationsdauer eine Endabrechnung gemäß 2.9.1.3., 2.15. und 2.15.3 erfolge. Die Punkte 2.15. und 2.15.3 regelten im Wesentlichen die Formalitäten der Fahrzeugrückgabe, der Erstellung eines Sachverständigengutachtens sowie der Kostentragung bei etwaigen Versäumnissen im Rahmen der Rückgabe (z.B. Reinigung). Relevant für die Abrechnung sei laut Auffassung der Beschwerdeführerin ausschließlich Punkt 2.9.1.3. der AGB 2011. Nach Punkt 2.7. der AGB 2011 sei grundsätzlich die im Einzelvertrag festgelegte Kalkulationsbasisdauer die Vertragsdauer, sofern diese unter 36 Monaten liege. Andernfalls sei der Vertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und der Kunde könne den Vertrag schriftlich zum Monatsende mit einer Frist von 30 Tagen kündigen. Demzufolge habe somit der Bestandnehmer - bei Abschluss eines Leasingvertrages auf unbestimmte Dauer – ein ordentliches Kündigungsrecht, das jeweils zum Monatsende gekündigt werden könne.

Für den Fall der ordentlichen Kündigung und dem damit einhergehenden Ende des Leasingvertrages sehe nämlich Punkt 2.9.1.3. eine Endabrechnung vor, wonach zum einen festgehalten werde, dass bei Beendigung des Leasingvertrages eine Endabrechnung der Mehr- oder Minderkilometer gemäß den einzelvertraglich vereinbarten Abrechnungstarifen und nach dem Kilometerstand bei Rückgabe zu erfolgen habe, zum anderen werde eine Abrechnung zwischen der vertraglich vorgesehenen Basiskalkulationsdauer und der tatsächlichen Nutzungsdauer vereinbart. Dabei werde festgehalten, dass dem Leasingnehmer entsprechend den im Leasingvertrag vereinbarten Abrechnungstarifen die Differenz vorgeschrieben werde, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer unter der Basiskalkulationsdauer liege.

Dadurch würden dem Leasingnehmer nach Auffassung der Beschwerdeführerin einerseits die „*nicht gefahrenen*“ Minderkilometer je nach vereinbartem Tarif gutgeschrieben, andererseits werde er für die Dauer der - gemessen an der Basiskalkulationsdauer - kürzeren tatsächlichen Nutzung (Mindertage), ebenfalls je nach vereinbartem Tarif, belastet. Diesbezüglich sei ergänzend anzumerken, dass andererseits die jeweils maßgebliche Leasingrate entfalle, d.h. der Leasingnehmer von dieser Leistungsverpflichtung entbunden werde. Aus der sich aus dieser Abrechnungsmodalität ergebenden Differenz (d.h. wegfallende Leasingrate abzüglich Abrechnung Mindertage) ergebe sich die für den Leasingnehmer die in seiner Entscheidung relevante Kostenersparnis.

Anhand von konkreten Fallbeispielen würde die Wirkungsweise des vereinbarten Abrechnungsmechanismus veranschaulicht. Es handle sich dabei um Verträge, die der

belangten Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegt worden seien. Diesbezüglich sei anzumerken, dass die in den Anlagen berechnete Ersparnis sogar noch sehr konservativ sei, da sie die in Punkt 2.9.1.3. der AGB 2011 vorgesehene Endabrechnung der Minderkilometer nicht berücksichtige. Im Falle einer vorzeitigen Kündigung müsse man grundsätzlich auch von einer - gemessen an den, der Kalkulation des jeweiligen Einzelvertrages zugrundeliegenden, Vertragskilometern für die gesamte Kalkulationsbasisdauer – geringeren Anzahl an tatsächlich zurückgelegten Kilometern ausgehen. In diesem Fall könne die Ersparnis des Leasingnehmers auch noch deutlich höher sein.

Aus diesen Beispielen lasse sich eindeutig ersehen, dass der Leasingnehmer im Fall der vorzeitigen Beendigung keineswegs mit einer Belastung konfrontiert werde, die der Fortzahlung der Leasingrate bis zum Ende der Grundmietzeit gleichzuhalten sei. Im Durchschnitt dieser Stichproben habe sich folgende Ersparnis ergeben: 2014 und 2015: 25%; 2016: 42%. Die sich aus dem Abrechnungsmechanismus ergebende Endbelastung des Leasingnehmers sei daher laut Auffassung der Beschwerdeführerin in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Pönale oder Strafzahlung für die vorzeitige Kündigung des Vertrages zu sehen.

Der VwGH vertrete die Auffassung, dass ein Vertrag auf bestimmte Dauer (nur) dann angenommen werden könne, wenn für den Fall einer vorzeitigen Kündigung das gesamte für die Vertragslaufzeit bedungene Entgelt oder ein nicht signifikant geringerer Betrag vom Bestandnehmer zu leisten sei, da eine solche Regelung wirtschaftlich einem Kündigungsverzicht gleichkomme (vgl. VwGH 24.03.1994, 93/16/0133). Demgegenüber habe der VwGH aber auch ausgeführt, dass die Vereinbarung eines Reugeldes bzw. eines Pönales die Realisierung der rechtlichen Kündigungsmöglichkeit zwar wirtschaftlich erschweren könne, dies aber nichts an der jederzeitigen, einseitigen Kündigungsmöglichkeit ändere und demzufolge keine Bindung auf eine bestimmte Zeit vorliege (vgl. VwGH 02.07.1981, 0701/80, vgl. auch Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren²¹, zu §33 TP5 GebG Rz 143). Aus der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne jedoch nicht abgeleitet werden, dass nur der gänzliche Entfall der Leistungsverpflichtungen beider Vertragsparteien in Folge einer vorzeitigen Aufkündigung zur Annahme einer unbestimmten Vertragsdauer führen könne. Auch wenn die aufkündigende Vertragspartei nämlich nur von nicht unwesentlichen Teilen der Leistungsverpflichtung befreit werde (zB nicht unwesentliche Teile des Leasingentgelts), könne diese Partei bereits ein gesteigertes Interesse haben, den Vertrag frühzeitig aufzukündigen, was somit auch für eine höhere Wahrscheinlichkeit der Kündigung spreche (vgl. Lehner/Schaffer in Bergmann/Pinetz (Hrsg), GebG², §33 TP 5, Rz 218).

Darüber hinaus könne sich aus Sicht eines Leasingnehmers ein Interesse an der Kündigung des Leasingvertrages auch aus anderen, unterschiedlich gelagerten Gründen, ergeben, wie z.B. die Auflösung des Dienstverhältnisses eines Mitarbeiters, dessen Dienstwagen dann nicht mehr gebraucht werde. Die gegenständliche Sachlage sei nämlich so, dass es als Folge der

vorzeitigen ordentlichen Kündigung durch den Leasingnehmer in vielen Fällen auch zu einer wesentlichen Minderung des vertraglich bedungenen Leistungsentgelts des Bestandnehmers bei gleichzeitiger Zurückstellung des Leasinggegenstandes gekommen sei. Solche konkreten Fälle seien der belangten Behörde im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens auch vorgelegt worden. Dadurch würden beide Vertragsteile von ihren wesentlichen Leistungsverpflichtungen befreit. Da es sich bei einem Großteil der Kunden der Beschwerdeführerin um Unternehmer handle, denen grundsätzlich eine größere Flexibilität im Fuhrparkmanagement unterstellt werden könne, könne die vorzeitige Kündigungsmöglichkeit gegen eine wirtschaftlich gesehen nicht wesentliche Pönalzahlung in vielen Fällen vorteilhafter sein als volle Betriebsaufwendungen für ein nicht gebrauchtes bzw. genutztes Fahrzeug zu tragen.

Zusammenfassend sei laut Auffassung der Beschwerdeführerin festgehalten, dass dem Leasingnehmer im Anwendungsbereich der AGB 2011 ein umfassendes Kündigungsrecht zukomme. Wie die gelebte Praxis zeige, sei es auch in der Praxis durchaus wahrscheinlich, dass ein Kündigungsgrund eintrete und das Kündigungsrecht damit ausgeübt werden könne.

In Anbetracht des Ausgeführten müsse daher laut Auffassung der Beschwerdeführerin davon ausgegangen werden, dass die beiden Vertragsparteien nicht von vornherein auf eine bestimmte Vertragsdauer gebunden sein wollten und somit ein Vertrag von unbestimmter Dauer vorliege, der auf Basis des dreifachen Jahreswertes iSd § 33 TP 5 GebG zu vergebühren sei.

In der ergänzenden Stellungnahme vom 10.09.2024 verweist die steuerliche Vertretung der Bf. auf den Abrechnungsmechanismus, welcher bei vorzeitiger Kündigung des Leasingvertrages zur Anwendung komme. Der dargestellte Abrechnungsmechanismus stelle die vertraglich vereinbarte Kalkulationsbasisdauer einerseits und die tatsächliche Nutzungsdauer andererseits gegenüber. Im Ausmaß der geringeren tatsächlichen Nutzung, komme es dann zu einer Belastung des Leasingnehmers basierend auf den vertraglich vorgesehenen Tagsätzen. Dasselbe gelte für die Mehr- oder Minderkilometer. Dem für die Kalkulation der linearen Leasingrate herangezogenen Restwert am Ende der Kalkulationsdauer liege eine Annahme zur Laufleistung des KFZ über die Kalkulationsdauer zugrunde. Liege die Laufleistung über dieser Annahme sei der Wertverlust entsprechend höher und der tatsächlich Wert des KFZ unter dem in der Kalkulation angenommen Restwert. Dasselbe gelte natürlich auch im Falle einer vorzeitigen Kündigung zu jedem Zeitpunkt während der Kalkulationsdauer. Daraus werde ersichtlich, dass die Abrechnung der Mehr- oder Minderkilometer denselben Zweck verfolge wie der Abrechnungsmechanismus zwischen der vertraglich vorgesehenen Kalkulationsbasisdauer und der tatsächlichen Nutzungsdauer. Durch beide werde sichergestellt, dass die insgesamt seitens des Leasingnehmers geleisteten Zahlungen auch dem tatsächlichen Wertverlust für die Dauer der Nutzung gerecht würden. Aus diesem Endabrechnungsmechanismus und dem Umstand, dass beide Vertragsparteien diesen Endabrechnungsmechanismus dem Leasingvertrag zugrunde gelegt hätten, könne nicht

geschlossen werden, dass die beiden Vertragsparteien auf eine bestimmte Laufzeit gebunden sein wollten. Ganz im Gegenteil werde klar ersichtlich, dass sie vielmehr auf eine unbestimmte Laufzeit gebunden sein wollten, wobei das zu leistende Entgelt über den vereinbarten Endabrechnungsmechanismus den Wertverlust für die tatsächliche Nutzung (d.h. bis zu einer etwaigen vorzeitigen Kündigung) abbilden solle.

Die mündliche Verhandlung vom 19.02.2025 hat folgendes Ergebnis gebracht:

Der StB führt aus, während die Leasingrate in ihrer Kalkulationsweise die Annahme eines linearen Wertverlustes des Leasinggegenstandes (KFZ) zugrunde lege, sei der reale Wertverlust des Leasinggegenstandes (KFZ) progressiv, das heiße die Leasingrate decke für die Dauer der Kalkulationsbasisdauer nicht ab, sondern erreiche diese Abdeckung erst mit Erreichen der Kalkulationsbasisdauer. Bei vorzeitiger Kündigung werde über die Leasingraten deshalb der Wertverlust nicht vollständig abgedeckt. Der Endabrechnungsmechanismus bei vorzeitiger Kündigung solle diesem Umstand gerecht werden. Die verrechneten Mindertage sollten den tatsächlichen (höheren) Wertverlust bis zum Zeitpunkt der Kündigung abdecken. Diese Verrechnung solle demzufolge nicht durch die vorzeitige Kündigung entgehende Leasingentgelte bis zum Ende der Kalkulationsbasisdauer abgelten. Aufgrund des Abrechnungsmechanismus ergebe sich für den Leasingnehmer eine signifikante Ersparnis im Vergleich zu den, bei Fortlaufen des Leasingvertrages bis zum Ende der Kalkulationsbasisdauer anfallenden Leasingraten. Diese Ersparnis sei im Rahmen des Verfahrens der belangten Behörde (Betriebsprüfung) anhand einer zufällig ausgewählten Stichprobe nachgewiesen worden. Sie betrage zwischen 25 und 42 %, basierend auf den ausgewählten Stichproben. Diese Signifikanz werde auch dadurch verdeutlicht, dass es in den gegenständlichen Jahren auch tatsächlich zu vorzeitigen Kündigungen gekommen sei.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist auf den Bericht der Betriebsprüfung, Seite 7, worin es heißt: „Daraus ergibt sich, dass für 2016 nicht 42 % Ersparnis, sondern ca. 38 % anzunehmen sind.“ Das Finanzamt verweist weiters auf die Ausführungen des VwGH Ra 2022/16/0090-6 Randzahl 24 (s.u), sowie auf den Urkundeninhalt.

Daraufhin erwidert der vertretende RA, dass im Gebührengesetz grundsätzlich das Urkundenprinzip gelte, der VwGH in seiner Judikatur dieses Urkundenprinzip jedoch für jene Fälle einschränkend ausgelegt habe, in denen der Vertrag in der wirtschaftlichen Realität dem Vertragstext widerspreche. Dies sei etwa der Fall gewesen, wenn aus Anlass einer vorzeitigen Auflösung ein Auflösungsentgelt zu bezahlen gewesen sei, das in Summe sämtlichen Mietzinsen entspreche, die bis zum Ende einer Laufzeit ohnehin zu zahlen gewesen wären. Dieses Abgehen vom Urkundenprinzip sei jedoch dann nicht gerechtfertigt, wenn keine derart hohe, prohibitive Abschlagszahlung zu leisten sei.

Der StB verweist auf seine Eingabe vom 10. September 2024, Punkt 1, worin ausgeführt werde, dass der VwGH keine Absprache getroffen habe was den Inhalt angehe, da es sich um eine ao

Revision behandelt habe. Der VwGH habe auf die bestehende Judikatur verwiesen und in Randziffer 25 auf die gebotene Beurteilung von Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe, welche von Fall zu Fall zu berücksichtigen seien. Gerade dies sei in den gegenständlichen Bescheiden nicht erfolgt. Vielmehr sei die Judikatur des VwGH ins Gegenteil verkehrt worden, wonach jegliche Abschlagszahlung, egal in welcher Höhe, zwingend zu einem Mietverhältnis von bestimmter Dauer führen solle.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist auf die Revisionsbeantwortung im Parallelfall RV/7102153/2020, sowie auf die Rz 24 des Beschlusses des VwGH vom 16. April 2024 (s.u.).

Der StB führt aus, wenn die belangte Behörde auf die Revisionsbeantwortung verweise sei festzuhalten, dass die gegenständliche Abschlagszahlung nicht prohibitiven Charakter habe, sondern viel mehr den Charakter eines Reugeldes, das nach ständiger Rechtsprechung nicht zur Annahme eines auf befristete Dauer eingegangenen Mietsverhältnisses führe.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist auf die Revisionsbeantwortung im Parallelfall. Diese wird in Kopie von Herrn Dr. Schwarz übergeben.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge. Der Behördenvertreter beantragt die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde. Der Vertreter der Abgabepflichtigen beantragt die Stattgabe der Beschwerde unter Annahme einer unbefristeten Vertragsdauer.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den aktenkundigen Unterlagen (insbes. Verträge und AGB), dem Vorhalteverfahren sowie den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung und können somit gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Vorab ist auszuführen, dass die Feststellungen der belangten Behörde zum gebührenrechtlich relevanten Entgelt Seitens der Bf. nicht bestritten werden (Pkt 2.4 der Beschwerde). Bestritten werden die Feststellungen der belangten Behörde zur für die Gebührenbemessung heranzuziehenden Vertragsdauer (Pkt. 2.5 der Beschwerde).

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 des Gebührengesetzes 1957 (GebG) unterliegen Bestandverträge und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, der Gebühr für Rechtsgeschäfte.

Einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart werden, zählen gemäß § 33 TP 5 Abs. 2 GebG auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

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 gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG erforderlich sind, unterliegt dieser der Gebührenpflicht (vgl. hierzu vgl. BFG 15.06.2022, RV/7102153/2020). In gegenständlichen Fällen sind diese Tatbestandsmerkmale erfüllt, womit die Leasingverträge eindeutig der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen, was auch von den Parteien außer Streit gestellt wird.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG bestimmt, dass wiederkehrende Leistungen bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten sind; bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß § 17 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird (Abs. 1). Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat (Abs. 2).

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. über die streitgegenständlichen Leasingverträge Urkunden im Sinne des § 15 Abs. 1 GebG errichtet bzw. handelt es sich vorliegend um ein Urkundengeflecht, bestehend aus Rahmenvertrag, Einzelleasingvertrag (Leasingbestätigung) und den geltenden AGB (2011). Auf Grund der wechselseitigen Bezugnahme der Urkunden ist der gesamte Inhalt als Urkundeninhalt zu betrachten und nach § 17 Abs. 1 GebG für die Gebührenfestsetzung maßgebend.

Zur Vertragsdauer

Zur *Vertragsdauer* hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 16.04.2024, Ra 2022/16/0090 (ergangen zu BFG 15.06.2022, RV/7102153/2020) ausgeführt, dass nach der ständigen Rechtsprechung das Unterscheidungsmerkmal zwischen „auf bestimmte Zeit“ und „auf unbestimmte Zeit“ abgeschlossenen Bestandverträgen iSd § 33 TP 5 Abs. 3 GebG darin besteht, 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 nicht entgegensteht. Ein nach seinem Wortlaut auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist als ein Vertrag auf vorerst 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 (vgl. VwGH 3.6.2020, Ra 2019/16/0182, VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0072, und VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169).

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. VwGH 4.12.2019, Ro 2018/16/0004, VwGH 19.9.2017, Ra 2017/16/0111, mwN).

Ob die Vertragsdauer bestimmt oder unbestimmt ist, wird somit nicht nach der Form, sondern nach dem Inhalt des Vertrages 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. erneut VwGH 3.6.2020, Ra 2019/16/0182, VwGH 26.4.2018, Ra 2018/16/0040, mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist in jenen Fällen, in denen sich nur *ein* Vertragsteil für eine bestimmte Zeit (durch Kündigungsverzicht) bindet, der andere hingegen in der Ausübung des Kündigungsrechtes nicht beschränkt ist, trotzdem eine bestimmte Vertragsdauer anzunehmen, sofern eine auf die bestimmte Vertragsdauer geleistete Mietzinsvorauszahlung nicht zurückgefordert werden kann bzw. wenn die Kündigung des nichtgebundenen Vermieters eine Zahlungspflicht des Mieters für die gesamte vertraglich fixierte Dauer auslöst, während der er an den Vertrag gebunden ist. Eine bloß einseitige Beendigungsmöglichkeit rechtfertigt die Annahme eines Vertrages auf unbestimmte Dauer nur dann, 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 26.4.2018, Ra 2018/16/0040, VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169, sowie VwGH 29.1.1997, 97/16/0001, mwN, dem ebenfalls eine Vereinbarung zugrunde lag, wonach nur die Leasingnehmerin auf die Kündigungsmöglichkeit verzichtet hat und im Falle der Beendigung des Bestandsverhältnisses verpflichtet war, sämtliche Leasingraten bis zum Ablauf einer „Grundmietzeit“ zu entrichten).

Der VwGH hat festgestellt, dass das Ausmaß der Befreiung des Bestandnehmers von seiner Leistungsverpflichtung für den Fall der vorzeitigen Vertragskündigung nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Verwaltungsgericht im Rahmen der

Beurteilung von Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall zu berücksichtigen ist.

Zu den Kündigungsmöglichkeiten nach den AGB 2011

Nach den AGB 2011 soll die - im Einzeleasingvertrag festgelegte - Kalkulationsbasisdauer als Vertragsdauer gelten, sofern diese unter 36 Monaten liegt. Anderenfalls soll ein auf unbestimmte Dauer geschlossener Vertrag vorliegen. Dem Leasingnehmer wird das Recht eingeräumt, den Vertrag jederzeit schriftlich zum Monatsende mit einer Frist von 30 Tagen zu kündigen. Die außerordentliche Kündigung ist Punkt 2.14.1 der AGB 2011 (s.o.) geregelt.

Bei Vorliegen eines wichtigen Grundes war es der Beschwerdeführerin nach Punkt 2.14.1 der AGB 2011 möglich, den jeweiligen Einzeleasingvertrag fristlos (außerordentlich) zu kündigen; in einem solchen Fall stand ihr nach Punkt 2.14.2 ein Schadenersatzanspruch zu. Die Gründe (falsche Angaben über die eigenen Vermögensverhältnisse, die zu einer erheblichen Gefährdung der wirtschaftlichen Interessen führen können, qualifizierter Zahlungsverzug, erhebliche Verletzung von Vertragspflichten, wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse, Nichtvorlage von offenzulegenden Unterlagen trotz Mahnung) setzten ein grobes Fehlverhalten des Leasingnehmers voraus und konnten von der Beschwerdeführerin nicht nach freiem Belieben ausgeübt werden.

Wenn die Bf. argumentiert, die AGB 2011 erwähnten die ordentliche Kündigungsmöglichkeit durch den Leasinggeber nicht und aus den ausdrücklichen Regelungen der AGB zur außerordentlichen Kündigung durch beide Parteien, nämlich das Sonderkündigungsrecht nach Punkt 2.11.4 und die fristlose Kündigung durch den Leasinggeber nach Punkt 2.14.1 bei bestimmten Ereignissen, könne nicht geschlossen werden, dass der Leasinggeber auf sein ordentliches Kündigungsrecht stillschweigend verzichtet habe, da nach Ansicht der Bf. keine Anhaltspunkte für einen solchen Verzicht vorliegen würden, so wird dazu auf die Ausführungen in BFG 15.06.2022, RV/7102153/2020, verwiesen:

„...§ 1116 ABGB räumt den Vertragsparteien das Recht ein, sofern nichts anderes vereinbart wurde, den Bestandvertrag über eine bewegliche Sache mit einer Frist von 24 Stunden zu kündigen. Im gegenständlichen Fall wurde jedoch sehr wohl anderes vereinbart. So wurde das ordentliche Kündigungsrecht in den AGB klar geregelt, aber dem klaren Wortlaut nach grundsätzlich nur dem Leasingnehmer eingeräumt. Demgegenüber ist bei der in den AGB geregelten Möglichkeit zur außerordentlichen Kündigung klar von beiden Parteien die Rede, weshalb sich die Frage eines stillschweigenden Verzichts nicht stellt. Ausdrücklich soll die Beschwerdeführerin diesfalls eben nur bei einem erheblichem Fehlverhalten des Leasingnehmers den Vertrag auflösen können. Darauf hingewiesen sei, dass die Beschwerdeführerin bei vertragskonformen Verhalten ihres Leasingnehmers im Hinblick auf die ohnehin faktisch begrenzte Produktlebensdauer bzw. aufgrund des eintretenden

Wertverlustes eines verleasten Fahrzeugs in der Regel auch gar kein Interesse daran haben wird, den Bestandvertrag vorzeitig aufzulösen.

Auch aus der Formulierung, dass "*insbesondere*" bei Eintritt von bestimmten Gründen gekündigt werden könne, ergibt sich nichts Anderes. Es kann daraus lediglich geschlossen werden, dass auch weitere, in der Klausel nicht genannte Fälle eines Fehlverhaltens des Leasingnehmers, die außerordentliche (fristlose) Kündigung durch die Beschwerdeführerin ermöglichen. Hingegen kann daraus nicht, wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht, abgeleitet werden, dass ihr ansonsten ein ordentliches Kündigungsrecht zusteht. Anders, als es die Beschwerdeführerin vorbringt, muss ein Verzicht auf das ordentliche Kündigungsrecht nicht ausdrücklich erklärt werden, sondern kann sich ein solcher - wie im gegenständlichen Fall - auch aus der Parteienabsicht ergeben (vgl. etwa Pesek in Schwimann/Kodek, Praxiskommentar⁴ § 1116 ABGB Rz 10).“

Nach den AGB 2011 ist im Falle einer Vertragsbeendigung vor Erreichen der Kalkulationsbasisdauer (sowohl bei der ordentlichen als auch bei der außerordentlichen Kündigung) eine Zahlungsverpflichtung (Endabrechnung) des Leasingnehmers vorgesehen. Die Höhe bemisst sich anhand des im jeweiligen Einzeleasingvertrag festgelegten Abrechnungstarifs für Mindertage auf Basis der Differenz zwischen tatsächlicher Nutzungsdauer und Kalkulationsbasisdauer (Punkt 2.9.1.3 des Vertrages). Eine derartige finanzielle Belastung des Leasingnehmers ist der Fortzahlung der Leasingrate gleichzusetzen. Dies insbesondere, weil die Beschwerdeführerin über das rückgestellte Fahrzeug frei verfügen kann und bis zum Ende der Kalkulationsbasisdauer einen beträchtlichen Teil des Leasingentgelts erhält. Der Leasingnehmer hingegen verliert die Vorteile der Nutzung des Fahrzeugs, während er weiter einen Teil des Entgelts bezahlen muss. Im Endeffekt wird der Beschwerdeführerin ein Entgelt bis zum Ende der Kalkulationsbasisdauer gesichert. Auch allfällige Minderkilometer führen demnach zu keinem anderen Ergebnis.

Zur Argumentation des Pönales

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin, ist die zu leistende "*Abschlusszahlung*" wirtschaftlich als *Pönale* zu qualifizieren. Die ausstehenden Leasingraten würden mit einem fixen Zinssatz abgezinst und darüber hinaus dem Leasingnehmer nur jener Betrag gutgeschrieben, um den der tatsächliche Verwertungserlös nach kürzerer Vertragsdauer den anfangs angenommenen Restwert am Ende der Vertragsdauer übersteigt. Dadurch umfasse der Anspruch der Beschwerdeführerin bei weitem nicht den gesamten Mietzins bzw. die gesamten noch ausstehenden Leasingraten. Vielmehr habe der Leasingnehmer aufgrund der Abzinsung der Leasingraten und der Gutschrift (zumindest eines Teils) der Substanz- bzw. Abschreibungskomponente einen wesentlichen Teil der nach vorzeitiger Beendigung noch anfallenden Leasingraten jedenfalls nicht mehr zu tragen. Ein etwaiger noch verbleibender vom Leasingnehmer zu entrichtender Betrag sei als Pönale zu qualifizieren und diesbezüglich

ergebe sich, dass dadurch zwar die Realisierung der rechtlichen Kündigungsmöglichkeit erschwert werden könne, dies aber nichts an der jederzeitigen, einseitigen Kündigungsmöglichkeit ändere und demzufolge keine Bindung auf eine bestimmte Zeit vorliege.

Dem ist entgegen zu halten, dass - wie bereits ausgeführt - der Beschwerdeführerin aufgrund der Rückgabe des Fahrzeugs sämtliche nutzungsabhängigen Kosten, wie Verschleiß, Wertverlust, etc. nicht mehr anfallen. Durch die Rückstellung des Fahrzeugs kann die Bf. über das Fahrzeug wieder frei verfügen und erhält dennoch weiterhin einen beträchtlichen Teil des Entgeltes, der Leasingnehmer verliert hingegen die Vorteile der Fahrzeugnutzung bei gleichzeitiger Pflicht zur Teilentgeltfortzahlung. Letztendlich sieht sich der Leasingnehmer somit mit einem Vertragsgeflecht konfrontiert, welches im Ergebnis der Beschwerdeführerin ein Entgelt bis zum Ende der Kalkulationsbasisdauer sichert. Die vereinbarte Regelung stellt somit für den Leasingnehmer keinen Vorteil dar. Der durch den Abrechnungstarif zu ermittelnde Betrag kann daher nicht als Reugeld angesehen werden. Vielmehr handelt es sich um eine Entgeltfortzahlung abzüglich gewisser, der Beschwerdeführerin nicht mehr weiter anfallender Kosten. Hie bei ist auf das Erkenntnis des VwGH 24.03.1994, 93/16/0133, zu verweisen, wonach dem Mieter, sofern ihm ein jederzeitiges Kündigungsrecht zusteht, er dennoch im Fall der Kündigung dem Vermieter eine "*Pönale*" im Ausmaß des Mietzinses für eine festgelegte Dauer zu entrichten hat, dem Vermieter jedenfalls das Mietentgelt für eine festgelegte Bestanddauer gesichert ist. Eine Aufkündigung durch den Mieter stellt sich im Ergebnis als Verzicht auf seinen Leistungsanspruch bei Aufrechterhaltung des Anspruchs des Vermieters auf das Entgelt für die festgelegte Vertragsdauer dar.

Eine einseitige Beendigung des Vertragsverhältnisses liegt jedoch nur dann vor, wenn die durch die Aufkündigung erfolgende Beendigung des Vertragsverhältnisses *die komplette Befreiung* beider Vertragspartner von ihren Verpflichtungen für die Zeit nach der Wirksamkeit der Auflösungserklärung nach sich zieht (vgl. VwGH 29.6.1992, 91/15/0040).

Dem steht auch die Argumentation der Bf. nicht entgegen, dass der Leasingnehmer durch den angewendeten *Endabrechnungsmechanismus* nicht die gesamte Leasingrate leisten müsse und insofern bessergestellt würde. Die genannte „*Ersparnis*“ beträgt lt. Angaben der Bf. für die Jahre 2014 und 2015: 25%, für das Jahr 2016: 42% (lt. FA nur ca. 38%). Dementsprechend hat der Leasingnehmer immer noch zwischen 75% und 58% (62%) zu leisten, er wird nicht von seiner Leistung frei. Nach Punkt 2.9.1.3 der AGB 2011 erfolgt bei Beendigung des Leasingvertrages eine Endabrechnung der Mehr- oder Minderkilometer gemäß den einzelvertraglich vereinbarten Abrechnungstarifen und nach dem Kilometerstand bei Rückgabe. Dies ändert ebenfalls nichts an der Beurteilung, dass jedenfalls ein Teil des Leasingentgelts, trotz Verlust des Leasingfahrzeuges, weiterhin bezahlt werden muss. Es führen somit auch allfällige Minderkilometer zu keinem anderen Ergebnis.

Die Vereinbarung darüber, dass der Leasingnehmer jedenfalls den Bestandzins bzw. beträchtliche Teile davon für eine gewisse Bestandsdauer zu leisten hat, ist somit der Erklärung eines Kündungsverzichts für diese bestimmte Zeit gleichzuhalten (vgl. auch BFG 15.06.2022, RV/7102153/2020).

Es liegen somit, wie oben, zunächst gebührenrechtlich auf bestimmte Dauer abgeschlossene Verträge vor, welche nach Ablauf der Kalkulationsbasisdauer in auf unbestimmte Dauer abgeschlossene Verträge übergehen. Die Verträge sind somit für Zwecke des § 33 TP 5 GebG ebenso auf Basis des vervielfachten Jahreswerts der bestimmten Vertragsdauer und zusätzlich für die unbestimmte Vertragsdauer auf Basis des 3-fachen Jahreswerts zu vergebühren (vgl. VwGH 19.2.1998, 95/16/0281 in BFG 15.06.2022, RV/7102153/2020).

Die Beschwerde war aus den dargestellten Gründen als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zu gegenständlicher Rechtsfrage liegt bereits umfangreiche Judikatur vor. Die getroffene Entscheidung entspricht sowohl der Judikatur des VwGH (zuletzt VwGH 16.04.2024, Ra 2022/16/0090 mwN) als auch der Rechtsprechung des BFG (vgl. BFG 15.06.2022, RV/7102153/2020). Die (ordentliche) Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 27. Februar 2025