

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, Adr., vertreten durch Stb.H gegen den Bescheid des FA für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16.01.2013, betreffend Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Gebührenbescheid wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Wege einer Kontrollmitteilung des Finanzamtes Kufstein Schwaz erhielt das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel von achtzehn zwischen der Firma X und der Firma Y in den Jahren 2008 bis 2012 abgeschlossenen, von den Vertragsparteien als "Leasingverträge" bezeichneten Vereinbarungen Kenntnis.

Sämtliche aktenkundige Leasingverträge waren mit Ausnahme der jeweils unterschiedlichen Angaben hinsichtlich des Leasinggegenstandes (Sattelzugmaschine bzw. Sattelanhänger) und der Identifikationsmerkmale (bei den Sattelanhänger nur Angaben betr. Variante/Type und Fahrgestellnummer) gleich gestaltet und hatten folgenden an einem am 31. März 2008 abgeschlossenen Vertrag aufgezeigten Inhalt:

„Die Firma X, Adr. als Leasinggeber überlässt der Fa. Y, Adr. als Leasingnehmer eine fabriksneue zweiachsige Sattelzugmaschine der Marke MAN mit den folgenden Identifikationsmerkmalen

Variante/Type:	MAN TGX 18.440 4x2 BLS
----------------	------------------------

<i>Emissionsklasse:</i>	<i>Euro 5 324/440</i>
<i>Fahrgestellnummer:</i>	<i>Z1</i>
<i>Motornummer:</i>	<i>Z2</i>

gegen monatliches Entgelt und Restkaufsumme.“

Jeweils am Tag des Abschlusses des Leasingvertrages richtete die Firma X an die Y ein im Wesentlichen gleichlautendes Schreiben mit (für obigen Fall) folgenden Inhalt:

„Zahlungsaufstellung zum Leasingvertrag vom 31.03.2008

Sattelzugmaschine KZ

<i>Wertbrief</i>	<i>Euro 117.000,00</i>
<i>ab 01.09.2008 1. Rate a</i>	<i>Euro 1.950,00</i>
<i>ab 01.10.2008 bis 31.08.2013</i>	
<i>58 Raten a 1.950,00 bis 31.07.2013</i>	<i>Euro 113.100,00</i>
<i>Restkaufwert am 31.08.2013</i>	<i>Euro 1.950,00</i>

Marke: MAN

Type: TG A01/A16623142/-

Fg. Nr. Z3

Baujahr: 2008

gegen monatliches Entgelt und Restkaufsumme.“

Für die Rechtsgeschäfte“ Leasingverträge der Jahre 2008 bis 2012 betr.

Sattelzugmaschinen und Sattelaufleger“ setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gegenüber der X (im Folgenden: Bf) mit Bescheid vom 16. Jänner 2013 gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG von einer Bemessungsgrundlage von insgesamt € 1.598.850,00 die Gebühr mit € 15.988,50 fest. In einer Beilage zu diesem Bescheid wurden die Grundlagen der Gebührenfestsetzung hinsichtlich jedes einzelnen Rechtsgeschäftes (Leasingvertrages) konkretisiert.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung wendet sich gegen die Vorschreibung einer Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs.1 GebG im Wesentlichen mit dem Argument, in sämtlichen Leasingverträgen sei bereits der Kauf des Leasingobjektes vereinbart und beurkundet worden. Ein Kaufleasingvertrag sei nach Tz 667 der Gebührenrichtlinien ein nicht gebührenpflichtiger Kaufvertrag. Im Übrigen enthalte der Bescheid keine Begründung die konkret darlege, dass die gegenständlichen Leasingverträge als sonstige Verträge der Bestandvertragsgebühr unterliegen würden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt im Wesentlichen wie folgt:

„In den Jahren 2008-2012 wurden von der Fa. X an die Fa.Y Sattelzugmaschinen und Sattelaufleger überlassen. Es wurde jeweils ein Leasingvertrag ausgefertigt. Die gleichlautenden Leasingverträge führen an, dass die Überlassung gegen monatliches Entgelt und einer Restkaufsumme erfolgt. In einer jeweils gleichzeitig ausgestellten Zahlungsaufstellung zum Leasingvertrag“ wurde der Wertbrief, die Ratenhöhe, die Anzahl der Leasingraten und ein Rechtkaufwert festgehalten.

In der gegen die Vorschreibung der Bestandvertragsgebühr eingebrachten Berufung führen sie an, dass in sämtlichen Leasingverträgen bereits der Kauf des Leasingobjektes vereinbart und beurkundet wurde und, dass Kaufleasingverträge, die nicht gebührenpflichtig sind, vorliegen.

In den Leasingverträgen wird nur von der Überlassung der Leasinggegenstände gesprochen. Daraus kann man nicht ableiten, dass die Leasinggegenstände nach Bezahlung der letzten Rate, automatisch in das Eigentum des Leasingnehmers übergehen. In den jeweils beiliegenden „Zahlungsaufstellung zum Leasingvertrag“ ist ein Restkaufwert angeführt. Erst wenn dieser bezahlt wird, gehen die Leasinggegenstände in das Eigentum über.

Dass die Leasinggegenstände während der Leasingdauer im Eigentum des Leasingnehmers verbleiben sollen, ist auch aus dem Anlagenverzeichnis der Fa.X erkennbar. Die Leasinggegenstände wurden dort aktiviert und auch abgeschrieben. Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 11.3.2010, ZI. 2008/16/0093) liegt jedoch nur dann ein nicht gebührenpflichtiger Bestandvertrag, sondern ein den Rechtsgebühren nicht unterliegender Kaufvertrag vor, wenn ein Leasingvertrag für den Leasingnehmer nicht bloß eine Kaufoption enthält, sondern bestimmt, dass das Leasingobjekt mit Zahlung der letzten Rate ohne weiteres in das Eigentum des Leasingnehmers übergeht.“

Die Bf. stellte in der Folge den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird im Wesentlichen eingewendet, dass für die Festsetzung der Gebühr nicht die von den Parteien gewählte Bezeichnung des Vertrages, sondern der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunden maßgebend sei. Aus den gegenständlichen Urkunden sei eine Kaufoption nicht ableitbar und eine solche nicht beschrieben. Durch die Formulierung „....überlässt....gegen monatliches Entgelt und Restkaufsumme von €...“ sei der Kauf des Leasingobjektes im Zeitpunkt der Vertragserrichtung klar vereinbart und hinreichend beurkundet. Im konkreten Fall liege ein Kaufleasingvertrag vor. Nicht ein Bestandvertrag, sondern ein nicht gebührenpflichtiger Kaufleasingvertrag sei nämlich dann gegeben, wenn der Leasingnehmer beim Kauf nur eine Anerkennungsgebühr, also kein besonderes Äquivalent, zu entrichten habe. Diesfalls sei das Leasing in Wahrheit schlicht Sachkauf, und die Ratenzahlungen seien Kaufpreiszahlungen. In sämtlichen Verträgen sei bereits der Kauf des Leasinggegenstandes vereinbart und beurkundet. Auf Basis der durch

die Leasingverträge beurkundeten Kaufvereinbarung sei ohne Weiteres mit Ablauf der Vertragsdauer durch Bezahlung der monatlichen Entgelte und des Restkaufsumme der Leasinggegenstand in das Eigentum der Leasingnehmerin übergegangen. Damit handle es sich um Kaufleasingverträge, welche nach Tz 667 der Gebührenrichtlinie nicht gebührenpflichtige Kaufverträge darstellen würden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.
2. Im vorliegenden Beschwerdefall besteht ausschließlich Streit darüber, ob die vorliegenden von den Vertragsparteien als „Leasingverträge“ bezeichneten Vereinbarungen als „Bestandverträge im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG“ zu werten und demzufolge als Bestandverträge (im engeren oder weiteren Sinn) nach dieser Gesetzesbestimmung gebührenpflichtig sind. Die Beschwerde bestreitet dies im Wesentlichen mit dem Argument, bei diesen Leasingverträgen handle es sich um sogenannte Kaufleasingverträge und damit um nicht gebührenpflichtige Kaufverträge.
3. Für die letztlich entscheidende Beurteilung der Streitfrage, ob die in Rede stehenden Leasingverträge als Bestandvertrag im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG anzusehen sind, ist nach § 17 Abs. 1 GebG allein der Urkundeninhalt maßgebend. Keine Bedeutung kommt hingegen dem Umstand zu, dass von den Vertragsparteien diese Vereinbarungen als „Leasingverträge“ bezeichnet wurden (VwGH 15.11.1984, 83/15/0181, VwGH 11.03.2010, 2008/16/0093).
4. § 33 TP 5 Abs. 1 GebG idF. Gebührengesetznovelle BGBl. Nr. 668/1976 unterwirft „Bestandverträge (§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält“, einer Rechtsgebühr.

§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG legt die zivilrechtliche Betrachtungsweise insoferne nahe, als er einerseits unmittelbar an das Zivilrecht anknüpft (§§ 1090 ff ABGB) und andererseits auch zur Umschreibung der „sonstigen Verträge“ sich der zivilrechtlichen Begriffsbestimmung des Bestandvertrages in § 1090 ABGB bedient. Es ist daher auch die Frage, ob ein „sonstiger Vertrag“ im Sinn des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG vorliegt, nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu prüfen (vgl. VwGH 18.06.1979, 2330/78, betreffend einen „Leasingvertrag“).

Von § 33 TP 5 Abs. 1 GebG (neue Fassung) sind somit umfasst

- a) die „lupenreinen“ Bestandverträge im Sinne der §§ 1090 ff ABGB,
- b) „sonstige“ Verträge, die sich ihrem Wesen nach „als eine Art Bestandvertrag darstellen“, d.h. Verträge, die zwar von den Regeln der §§ 1090 ff ABGB abweichen, aber auf Grund

von für Bestandverträge charakteristischen Merkmalen noch als „Bestandverträge“ im weiteren Sinn anzusprechen sind.

5. Der Leasingvertrag ist ein schuldrechtlicher Vertrag, durch den ein Dauerschuldverhältnis eigener Art, nämlich die Gebrauchsüberlassung einer bestimmten Sache auf eine gewisse Zeit vereinbart wird, wobei oft eine Kaufoption für den Zeitpunkt der Beendigung des Schuldverhältnisses vereinbart wird.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage der GebG- Novelle 1976 (338 BlgNR 14. GP) erwähnen als Beispiel für „sonstige Verträge“ im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG u.a. die Leasingverträge. Mit der Anführung der Leasingverträge schlechthin haben sich jedoch die Gesetzesmaterialien eines gegenüber dem Gesetzeswortlaut zu weiten Begriffes bedient, zumal keineswegs alle Leasingverträge im Sinne der Gesetzesmaterialien „an sich zwar den Tatbestand des § 1090 ABGB erfüllen“.

Entsprechend den vielfältigen wirtschaftlichen Zwecken, die mit dem Leasing angestrebt werden, sind eine große Zahl von Leasing- Formen zu unterscheiden. Der Leasingvertrag enthält oft sowohl Elemente des Mietvertrages als auch des Kaufvertrages und kann dem einen oder anderen Vertragstypus mehr zuneigen. Es ist somit nach dem Inhalt der jeweiligen Urkunde zu prüfen, ob ein Bestandvertrag (im engeren oder weiteren Sinn) vorliegt (OGH 14.06.1983, 5 Ob 663/82, SZ 56/92; VwGH 15.11.1984, 83/15/0181 und VwGH 7.10.1985, 85/15/0136).

6. An Sachverhalt ist nach dem Inhalt der vorliegenden „Leasingverträge“ und der „Zahlungsaufstellungen“ unbedenklich davon auszugehen, dass die Fa. X als „Leasinggeber“ der Fa. Y als „Leasingnehmer“ jeweils fabriksneue Sattelzugmaschinen oder Sattelaufleger „gegen monatliches Entgelt und Restkaufsumme“ überlassen hat. Des Weiteren hat die Fa. X jeweils am Tag des Vertragsabschlusses eine an die Fa. Y gerichtete „Zahlungsaufstellung zum Leasingvertrag vom“ ausgestellt, worin unter „Wertbrief“ der festgelegte Wert des Leasingobjektes, die Ratenhöhe, der Beginn und das Ende des Ratenzahlungen, die Anzahl der Raten und der Restkaufwert konkretisiert wurde. Der Leasingvertrag enthielt jedoch keine Vereinbarung betr. einer Rückstellungsverpflichtung des Leasinggutes nach Ablauf der Vertragsdauer.

7. Bezogen auf die verschiedenen Arten von Leasingverträgen lassen sich die streitgegenständlichen, von den Vertragsparteien als Leasingverträge bezeichneten Vereinbarungen am ehesten dem sogenannten „Finanzierungsleasing“ und zwar dem Vollamortisationsleasing zuordnen. Dies deshalb, hat doch der Leasinggeber die Anschaffung des Leasinggutes finanziert, während der Leasingnehmer über die vereinbarte Dauer von 60 Raten (was in etwa der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer dieser Leasinggüter entspricht), über die Höhe der monatlichen Raten und über die Restkaufsumme den im „Wertbrief“ für das Leasinggut festgelegten Wert (der offensichtlich auf Basis der Anschaffungskosten unter Berücksichtigung der Finanzierungskosten und einer Gewinnbegrenzung ermittelt wurde) zur Gänze abdeckte (siehe Koziol- Welser, Bürgerliches Recht, Band II, 13. Auflage, Seite 244 ff).

8. Beim Finanzierungsleasing handelt es sich um einen Vertrag eigener Art, der rechtlich Elemente eines Miet- und eines Kaufvertrages enthält. Wird dem Leasingnehmer der geleaste Gegenstand nicht nur zur Nutzung überlassen, sondern ihm auch eine Kaufoption eingeräumt, so rückt das Finanzierungsleasing von vornherein in das Licht eines Ratenkaufes. Nicht Bestandvertrag, sondern schlicht ein den Rechtsgebühren nicht unterliegender Kaufvertrag ist jedenfalls gegeben, wenn der Leasingnehmer bei Ausübung der Option nur eine Anerkennungsgebühr, also kein besonderes Äquivalent zu entrichten ha. (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Tz 39-40 zu § 33 TP 5 GebG und die dort referierte VwGH- Rechtsprechung).

Gebührenrechtlich kann freilich eine eingeräumte Kaufoption der Wertung eines Rechtsgeschäftes als Bestandvertrag keinen Abbruch leisten. Ist doch die Abrede, mit der dem Leasingnehmer die Kaufmöglichkeit eingeräumt und durch die im § 1109 ABGB normierte Pflicht des Bestandnehmers zur Rückgabe der Bestandsache bei beendetem Bestandvertrag unmöglich werden könnte, nur eine bedingte: Ihre Realisierung hängt nämlich davon ab, ob der Bestandnehmer vor der ihm eingeräumten Befugnis, den Gegenstand käuflich zu erwerben, auch Gebrauch macht. Wenn nun das Gebührengesetz in § 17 Abs. 4 GebG ausdrücklich anordnet, dass es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss ist, ob die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes von einer Bedingung abhängt, so kann umso weniger der bedingte Verzicht eines Vertragsteiles auf eine dem anderen Vertragsteil obliegende Vertragsverpflichtung vom gebührenrechtlichen Standpunkt aus eine Zuordnung des Rechtsverhältnisses zu einer anderen Vertragstype und damit den Entfall der Gebührenpflicht bewirken. Diese (gebührenrechtliche) Betrachtung kann jedoch nur dann Platz greifen, wenn eine Kaufoption vereinbart ist (siehe VwGH 15.11.1984, 93/15/0181). Die Annahme, dass im Beschwerdefall der Leasingnehmerin vertraglich eine Kaufoption eingeräumt worden wäre, ist aber nach dem gegebenen Vertragsinhalt auszuschließen.

9. Nach dem Vertragsinhalt der „Leasingverträge“ im Konnex gesehen mit den im Zusammenhang mit diesen Verträgen stehenden „Zahlungsaufstellungen“ ist vielmehr davon auszugehen, dass nicht bloß eine Kaufoption eingeräumt wurde, sondern zwischen den Vertragsparteien von vornherein vereinbart war und Einvernehmen darüber bestand, dass das Leasinggut mit der Zahlung der 60 Raten und der festgelegten Restkaufsumme ohne weiteres in das Eigentum der Leasingnehmerin übergeht. Mit dieser Vertragslage hängt zusammen und erklärt den Umstand, warum in den Leasingverträgen zum einen keine Kaufoption vereinbart war und zum anderen keine vertragliche Festlegung enthalten war die bestimmte, dass nach Ablauf der Vertragsdauer der Leasinggegenstand dem Leasinggeber zurückzustellen ist. Eine solche Verpflichtung zur Rückstellung des Leasinggutes (vgl. § 1109 ABGB) nach Ablauf der Vertragsdauer bzw. zumindest eine konkrete Vereinbarung betreffend der weiteren „Vorgangsweise“ hinsichtlich des Leasinggegenstandes nach Ablauf der Leasingdauer zählt aber zu den wesentlichen Elementen eines auf gewisse Zeit abgeschlossenen Bestandvertrages. Das völlige Fehlen solcher nach der gesetzlichen Begriffsbestimmung des § 33 TP 5 Abs. 1

GebG noch für einen Bestandvertrag (im engeren und weiteren Sinn) sprechenden charakteristischen Merkmale in den Leasingverträgen rechtfertigt die Annahme, dass der Urkundeninhalt „überlässt.....gegen monatliches Entgelt und Restkaufsumme“ für einen von vornherein von den Vertragsparteien vereinbarten (Raten)Kaufvertrag und gegen einen Bestandvertrag spricht. Im Übrigen entsprach die Restkaufsumme als Folge der Anzahl und der Höhe der monatlichen Entgelte/Raten zweifelsfrei nicht dem wirtschaftlichen Äquivalent des Leasinggutes zum Zeitpunkt des Vertragsablaufes. Es würde bei gegebener Vertragslage aber wohl jeglicher wirtschaftlicher Vernunft widersprechen und ist deshalb auszuschließen, dass ohne bereits vereinbartem Ratenkauf (dass mit der Bezahlung der Raten und der Restkaufsumme der Leasingnehmer das Eigentum erwirbt) der Leasingnehmer dem Leasinggeber über die Leasingraten das Leasingobjekt in einem solch hohen Ausmaß „finanziert“ hätte.

10. Im Ergebnis ist dem Beschwerdevorbringen darin beizupflichten, dass es sich bei den streitgegenständlichen „Leasingverträgen“ um sogenannte „Kaufleasingverträge“ handelt. Nach ihrem Vertragsinhalt (§ 17 Abs. 1 GebG) stellen die von den Vertragsparteien als „Leasingverträge“ bezeichneten Rechtsgeschäfte nicht eine Art Bestandvertrag dar, sondern sind als (Raten)Kaufvertrag anzusprechen und sind als Kaufverträge nicht gebührenpflichtig. Die erfolgte Vorschreibung der Bestandvertragsgebühr ist damit rechtswidrig, weshalb wie im Spruch ausgeführt der angefochtene Gebührenbescheid aufzuheben war.

11. Zulässigkeit der Revision

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, da dieses Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Der Verwaltungsgerichtshof brachte nämlich im Erkenntnis vom 15.11.1984, 83/15/0181 zum Ausdruck, dass für den Fall, wenn der Urkundeninhalt für einen Kauf- und nicht für einen Bestandvertrag spricht, ein Leasingvertrag als nicht gebührenpflichtiger Kaufvertrag anzusehen ist.

Über die Beschwerde (Berufung) war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. Mai 2014