



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, inXY, vertreten durch Dr. Wilfried Plattner, Rechtsanwalt, 6020 Innsbruck, Fallmerayerstr. 10, vom 3. September 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 2. August 2001 betreffend Gebühren und Erhöhung für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Mai 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

1. Der Bescheid betreffend Gebühren wird abgeändert.

Die Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG wird von S 68.809,00, das sind € 5.000,55, auf S 62.394,00, das sind € 4.534,35, herabgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage beträgt S 6,239.400,00, das sind € 453.434,88.

2. Der Bescheid betreffend Gebührenerhöhung wird abgeändert.

Die Gebührenerhöhung wird von S 10.321,00, das sind € 750,06, auf S 9.359,00, das sind € 680,15, herabgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw) verleast Nutzfahrzeuge im In- und Ausland.

Anlässlich einer Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO stellte das Prüfungsorgan fest, dass seit dem Beginn der Selbstbemessung im Juli 1999 die mit inländischen Leasingnehmern abgeschlossenen Verträge mittels Formular Geb 1 selbstberechnet wurden. Weiters wurden Leasingverträge im Ausland, vorwiegend in den Nachbarländern, abgeschlossen. Im Inland wird ein Kalkulationsschein erstellt, der Vertrag verbleibt im Ausland (zB. bei Anwälten oder Niederlassungen). Leasinggeber ist die Bw mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland.

Aufgrund dieser Feststellungen führte das Finanzamt eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO betreffend Gebühren über den Zeitraum 7/99 bis laufend durch (Prüfungsbeginn: 31.05.2001).

Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass für die im Zeitraum 01/2000 bis 05/2000 abgeschlossenen "Auslandsverträge" Gebührenpflicht gegeben sei.

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an und setzte gemäß § 201 BAO eine Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG in Höhe von S 68.809,00 und eine Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG im Ausmaß von 15 %, das sind S 10.321,00, bescheidmässig fest.

Im Prüfbericht, auf den in der Bescheidebegründung verwiesen wurde, ist dazu folgendes (soweit für das Berufungsverfahren von Bedeutung) ausgeführt:

"TZ.3.2. Auslandsverträge

Die Verträge mit ausländischen Leasingnehmern (größtenteils ehem. Ostblock) werden in einfacher Ausfertigung im Ausland errichtet und verbleiben auch dort. Im Inland befinden sich lediglich die zugehörigen Kalkulationsblätter. Die Verträge werden ausnahmslos auf bestimmte Zeit abgeschlossen. Die Verpflichtung zum Abschluss von Haftpflicht und Kaskoversicherungen ist im Vertragswerk enthalten. Die Höhe der Kaskoversicherungsprämien ist der Bw bekannt, die Höhe der Haftpflichtprämien nicht.

Durch Art V Z 3 Steuerreformgesetz 2000, BGBl I 1999/106, wurde § 16 Abs. 2 Z 1 GebG geändert. Die Änderung wurde mit 1.1.2000 wirksam und stand bis 31.5.2000 in Geltung ehe mit BGBl I 2000/79 mit Wirksamkeit vom 1.6.2000 die alte Rechtslage wieder hergestellt wurde.

.....

Somit wurden die im Zeitraum 1.1.2000 bis 31.5.2000 zweifelsfrei abgeschlossenen Leasingverträge analog der Berechnung bei den Inlandsverträgen der Besteuerung unterzogen. Dabei wurde für die Haftpflichtversicherung der 6%-ige Pauschalzuschlag gerechnet, die Kaskoversicherungen wurden mit den tatsächlichen Werten laut Kalkulationsblättern angesetzt.

Aus dieser Thematik resultiert eine Nachforderung an Gebühren in Höhe von S 68.809,-- laut der Liste der Bw (erstellt von Frau P).

TZ.4. sonstige Feststellungen (Erhöhung)

Die übrigen Feststellungen (Bürgschaften, Zessionen, Wechsel und Bearbeitungsgebühren) bleiben gebührenrechtlich ohne Auswirkung.

.....

Hinsichtlich der Feststellungen gem. TZ 3.2. wird eine Erhöhung gemäß § 9 (2) GebG im Ausmaß von 15 % der verkürzten Gebühr festgesetzt.

Erhöhung daher: S 10.321,00. Bei der Festsetzung der Erhöhung wurde insbesondere die tätige Mithilfe der Firma bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen berücksichtigt. "

Fristgerecht wurde Berufung erhoben und zwar mit folgender Begründung:

" Der tatsächlich vorliegende Sachverhalt erfüllt weder das Tatbild des lit. a, noch das lit. b leg. cit.. Nach lit. a entsteht die Gebührenschuld für eine im Ausland errichtete Urkunde nämlich nur dann, wenn das Rechtsgeschäft eine 'im Inland befindliche Sache' betrifft. Wie die erstinstanzliche Behörde richtigerweise im Rahmen ihres Berichtes vom 31.07.2000, welcher Bescheidbestandteil ist, in den dortigen Ausführungen zu TZ 1 und TZ 3 (insbesondere TZ 3.2) feststellt, handelt es sich bei den gegenständlichen Leasingverträgen um Rechtsgeschäfte mit ausländischen Leasingnehmern, welche größtenteils aus dem ehemaligen Ostblock stammen. Wie das Ermittlungsverfahren unzweifelhaft ergeben hat, im angefochtenen Bescheid jedoch nicht explizit angeführt ist, handelt es sich bei den jeweils vertragsgegenständlichen Leasingobjekten der Rechtsgeschäfte ausnahmslos um Fahrzeuge. Diese befanden und befinden sich im Ausland bzw. wurden dort produziert und direkt an die jeweiligen Vertragspartner, sohin die Leasingnehmer, überstellt. Sämtliche Vertragsobjekte haben sich daher zu keinem Zeitpunkt im Inland befunden. Selbst wenn sich die Leasingobjekte kurzfristig vor der Lieferung an den jeweiligen ausländischen Abnehmer im Inland befunden haben sollten, so ist dem gegenüber festzuhalten, dass sich bei Vertragserfüllung durch die Abgabepflichtige sämtliche Leasingobjekte ausnahmslos im Ausland befanden. Auch aus dieser Sichtweise wird daher ausschließlich relevant sein, ob sich die Leasingobjekte bei bzw. während Vertragserfüllung durch die Abgabenbehörde im Ausland befanden oder nicht. Nachdem dies ausnahmslos zutrifft, sind sämtliche gegenständliche Rechtsgeschäfte nicht unter § 16 Abs. 2 Z 1 lit a GebG idF 01.01.2000 bis 31.05.2000 zu subsumieren.

Auch lit. b leg. cit. findet auf die gegenständlichen Leasingverträge keine Anwendung. Die Abgabepflichtige ist ihren ausländischen Leasingnehmern zur Vertragserfüllung im Ausland

verpflichtet und erfolgt auch die Bezahlung durch die jeweiligen Leasingnehmer im Ausland. Abgesehen davon fallen gerade die angeführten Auslandsleasingverträge der Gebührenpflichtigen unter die in lit. b genannten ausgenommenen Rechtsgeschäfte. Dies deshalb, weil sich sowohl sämtliche Leasingobjekte ausnahmslos im relevanten Zeitpunkt (bei und nach Vertragserfüllung) im Ausland befunden haben und nach wie vor befinden. Diesbezüglich darf auf die bereits zu lit. a erfolgten Ausführungen verwiesen werden.

Darüber hinaus hat selbst die erstinstanzliche Behörde richtigerweise festgestellt, dass es sich bei den gegenständlichen Leasingverträgen um ausschließlich mit ausländischen Firmen abgeschlossene Rechtsgeschäfte handelt. Insgesamt erfüllt der vorliegende Sachverhalt sohin gerade jenen in § 16 Abs. 2 Zi. 1 lit. b GebG idF 01.01.2000 bis 31.05.2000 normierten Ausnahmestatbestand, dass die gegenständlichen Rechtsgeschäfte nämlich ausschließlich im Ausland befindliche Sachen betroffen haben und die Leasingnehmer im Inland weder einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), noch ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz oder eine Betriebsstätte jemals gehabt haben. Richtigerweise hätte die erstinstanzliche Behörde daher eine Gebührennachforderung samt Erhöhungsbetrag über die Abgabepflichtige bei richtiger rechtlicher Beurteilung und richtiger Sachverhaltsfeststellung nicht verhängen dürfen. "

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und wies darauf hin, dass ein sachlicher Inlandsbezug gegeben sei. Die Leasingfahrzeuge seien alle eindeutig inländisches Betriebsvermögen des Vermieters und würden auch als solche bilanziert. Bei den Fahrzeugen handle es sich fast ausnahmslos um Gebrauchtfahrzeuge, die von den Ex-Haltern an die Firma zurückgegeben, dann im Inland repariert sowie serviciert und später zur weiteren Verwertung ins Ausland vermietet wurden. Die Fahrzeuge seien im Inland typisiert und zum Großteil auch erstzugelassen worden. Wenn auch die Bezahlung des Mietentgeltes im Ausland erfolgt, so jedoch auf ein inländisches Geldinstitut (A-Bank, O-Bank, X-Bank). Die aus der Vermietung resultierenden Forderungen seien auf Grund eines Generalszessionsvertrages an die X-Bank zediert.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einziger Streitpunkt ist, ob die von der Bw im Ausland und vom 1.1.2000 bis 31.5.2000 abgeschlossenen Leasingverträge (siehe Aufstellung der Bw) aufgrund der in diesem Zeitraum geltenden Fassung des § 16 Abs. 2 Z 1 GebG gebührenpflichtig sind.

Unstrittig ist die unter Anwendung der zu § 33 TP 5 Abs. 5 Z 2 GebG ergangenen Verordnung, BGBl II 242/1999, ermittelte Bemessungsgrundlage.

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

§ 33 TP 5 Abs. 5 Z 1 GebG bestimmt sinngemäß, dass die Hundertsatzgebühr vom Bestandgeber selbst zu berechnen und bis zum Fälligkeitstag an das sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten ist.

Aus den Bestimmungen des § 16 GebG ergibt sich, wann die Gebührenschuld für ein im Sinne des § 15 Abs. 1 GebG beurkundetes Rechtsgeschäft entsteht.

Abs. 1 des § 16 GebG regelt die Entstehung der Gebührenschuld für solche Rechtsgeschäfte, über die die Urkunde im Inland und Abs. 2 über die die Urkunde im Ausland errichtet wurde.

Kennzeichnend für die Gebührenpflicht nach § 16 Abs. 2 Z 1 GebG ist, dass sich dabei die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Ausland befindet. (Die Gebührenschuld bei Verbringung der Urkunde in das Inland ist in Z 2 dieser Gesetzesstelle geregelt.) Die Tatsache des Abschlusses eines solchen Rechtsgeschäftes ebenso wie die für die Höhe der Gebühr maßgeblichen Umstände werden daher von der Abgabebehörde auf andere Weise als durch Einsichtnahme in die Urkunde zu ermitteln sein. Über den Abschluss eines Rechtsgeschäftes und über die Ausstellung einer Urkunde (im Ausland) ist ein Indizienbeweis möglich und zulässig (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 16 GebG Rz 31).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Durch Art. V Z 3 Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, wurde § 16 Abs. 2 Z 1 GebG geändert.

Schließlich wurde diese Gesetzesstelle durch Art. III Z 2 Bundesgesetz BGBl. Nr. 29/2000 mit Wirksamkeit vom 1. Juni 2000 neuerlich geändert und damit der Zustand der GebG-Novelle 1981 wieder hergestellt.

§ 16 Abs. 2 Z 1 GebG idF Steuerreformgesetz 2000 hatte daher nur für Sachverhalte, die in der Zeit zwischen 1. Jänner 2000 und 31. Mai 2000 verwirklicht wurden, folgende Fassung:

" (2) Wird über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht die Gebührenschuld,

1. wenn mindestens eine Partei des Rechtsgeschäftes im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz hat oder eine inländische Betriebsstätte unterhält und

a) das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft

oder

b) eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Rechtsgeschäftes, ausgenommen das Rechtsgeschäft betrifft eine im Ausland befindliche Sache und eine Partei hat im Inland weder einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), noch ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz oder eine Betriebsstätte, berechtigt oder verpflichtet ist, in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt; wenn jedoch die in lit. a oder lit. b bezeichneten Erfordernisse erst im Zeitpunkt der Errichtung eines Zusatzes oder Nachtrages erfüllt sind, in diesem Zeitpunkt; im übrigen

2. "

Ein Rechtsgeschäft, über das im Ausland eine Urkunde errichtet wurde, unterliegt daher der Gebühr, wenn die in dieser Gesetzesstelle näher bestimmte Inländereigenschaft 'einer' Partei des Rechtsgeschäftes und die in lit. a oder b bezeichnete Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes gegeben sind.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Leasingverträge im Ausland unterfertigt wurden und die Leasinggeberin (die Bw) Inländerin im Sinne der zitierten Bestimmung ist (Inländereigenschaft 'einer' Partei).

Außer der Inländereigenschaft einer Partei ist für die Entstehung der Gebührenschuld nach Z 1 des § 16 Abs. 2 GebG weiters erforderlich, dass das Rechtsgeschäft inlandsbezogen ist. Diese Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes wird zunächst dadurch hergestellt, dass das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft (lit. a).

Unter Inland ist dabei das Bundesgebiet (vgl. Art 3 B-VG) zu verstehen.

Unter einer Sache versteht § 285 ABGB alles, was von der Person verschieden ist, und zum Gebrauch des Menschen dient. § 16 Abs. 2 Z 1 lit. a GebG ist dabei sowohl auf bewegliche als auch auf unbewegliche Sachen anwendbar (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 16 GebG Rz 49).

Der Wortlaut der vorliegenden Bestimmung lässt offen, wann sich die Sache im Inland befinden muss. Unzweifelhaft sind die Fälle erfasst, in denen sich die Sache im Zeitpunkt des Zustandekommens des Rechtsgeschäftes im Inland befindet (vgl. Frotz-Hügel-Popp,

Kommentar zum Gebührengesetz, §§ 15-18 B IV 1 b bb; ebenso Arnold, Rechtsgebühren⁶, § 16 Rz 19).

Entscheidend ist daher nicht, wo sich die Leasingobjekte im Zeitpunkt der Vertragserfüllung, sondern im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses befunden haben.

Da das Gebührengesetz an zivilrechtliche Tatbestände anknüpft, ist es auch nicht relevant wie die "Sache" ertragsteuerlich behandelt wurde (Stichwort: Betriebsvermögen).

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass es sich bei den Leasingfahrzeugen, fast ausnahmslos um Gebrauchtfahrzeuge gehandelt hat, die von den Ex-Haltern an die Firma zurückgegeben wurden, dann im Inland repariert, serviciert und später zur weiteren Verwertung ins Ausland vermietet wurden.

Die Bw ist diesen Sachverhaltsfeststellungen in der Berufungsvorentscheidung, der nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltecharakter zukommt, nicht entgegengetreten. Diese werden aber auch durch die im Rahmen des Prüfungsverfahrens vorgelegten "Kalkulations- und Kundenstammbblätter" gestützt. Auf diesen wird ua. festgehalten,

die Kunden Nr., der Leasingnehmer (Name, Adresse), Lieferant (T, Sbg.), das Leasingobjekt (Fg. Nr., Erstzulassung, Motor Nr., ...), der Kaufpreis, Einmalzahlung, Finanzierungsbasis, Restwert, Leasingentgelt, erster Tag der Leasingzahlung, Leasingdauer, Zinssatz, Bankverbindung, Bearbeitungsgebühr, Vermerk: "Vertrag liegt lt. Kundenwunsch im Ausland", monatliche Kasko, Institut (G-Versicherung), Datum der Erstzulassung, Ex-Halter, Datum der Fzg.Abholung und evtl. das amtliche Kennzeichen.

Im Regelfall ist unter dem Vermerk "Datum der Fzg.Abholung" nur ein Datum angeführt, das zumeist nach dem Datum des Vertragsabschlusses liegt. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Übergabe des Fahrzeuges an den ausländischen Leasingnehmer erst nach Abschluss des Leasingvertrages sowie der Kaskoversicherung und nach Bezahlung der Einmalzahlung erfolgt.

Nur in zwei Fällen, LV-Nr. 5134 und 7108, sind beim Vermerk " Datum der Fzg.Abholung " ergänzende Anmerkungen angefügt worden, und zwar

LV-Nr. 5134: "7.3.2000/16.3.00 in Kroatien" und LV-Nr. 7108: "28.2.2000 ab Standort Prag "

Der Leasingvertrag LV-Nr. 5134 ist lt. Aufstellung der Bw am 4.3.2000 abgeschlossen worden, das Leasingobjekt dürfte aufgrund der Ergänzung am 16.3.2000 im Ausland (Kroatien) abgeholt worden sein. Es ist daher anzunehmen, dass sich das Leasingobjekt im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Inland befunden hat. Das gleiche gilt im Rahmen der freien

Beweiswürdigung auch für die anderen berufungsgegenständlichen Leasingverträge, die beim Vermerk "Datum der Fzg.Abholung " keinen 'Auslandsvermerk' haben.

Anders gelagert ist der Fall jedoch bei Leasingvertrag LV-Nr. 7108, der die Ergänzung " 28.2.2000 ab Standort Prag " enthält. Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ist laut Aufstellung ebenfalls der 28.02.00. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass sich dieses Leasingobjekt im maßgeblichen Zeitpunkt im Ausland befunden hat und es somit an der Inlandsbezogenheit dieses Rechtsgeschäftes iSd lit. a leg. cit. fehlt. Eine Inlandsbezogenheit gemäß lit. b ist aber ebenfalls nicht gegeben. Die Bw verweist zu Recht darauf, dass diese Bestimmung nicht anwendbar ist, wenn das Rechtsgeschäft eine im Ausland befindliche Sache betrifft und eine Partei Gebührenausländer ist. Bezüglich des Leasingvertrages LV-Nr. 7108 war sohin dem Berufungsbegehren stattzugeben.

Zur Gebührenerhöhung wurde kein Vorbringen erstattet. Die Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG wird daher im Ausmaß des Erstbescheides festgesetzt.

Dem Berufungsbegehren war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

Abgabenberechnung:

A) Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG

BM-Grdl. laut Aufstellung der Bw	S 6,570.940,00
abzüglich LV-Nr. 7108	- S 612.640,00
Zwischensumme	S 5,958.300,00
6%-Zuschlag für Haftpflichtversicherung lt. Bescheid: S 5,958.300 abzügl. S 1,271.800 x 6 % (ger.)	S 281.100,00
Bemessungsgrundlage lt. BE	S 6,239.400,00 d.s. € 453.434,88

Davon 1 % ergibt eine Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG in Höhe von S 62.394,00 (gerundet), d. s. € 4.534,35.

B) Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG

Gebührenerhöhung lt. Bescheid	S 68.809,00 x 15 %	= S 10.321,00
-------------------------------	--------------------	---------------

Gebührenerhöhung lt. BE	$S\ 62.394,00 \times 15\ \%$	$= S\ 9.359,00$ d.s. € 680,15
-------------------------	------------------------------	----------------------------------

Salzburg, am 21. Dezember 2005