

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache der Bf. gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 8. Juli 2010, ErfNr. x1, StNr. x2 betreffend Rechtsgebühren (**Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG**) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der endgültige Bescheid abgeändert wie folgt:

Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 5 GebG $1,109.836,04 \times 1\% = 11.098,36$.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Ist das Bestandentgelt durch die im Leasingvertrag vereinbarte Kapital- und Geldmarktanpassung auf Grundlage des 6-monats Euribor iSd des § 17 Abs. 3 BewG iVm § 26 GebG ungewiss und schwankend?

2. Ist der Differenzbetrag auf die tatsächlichen Gesamtinvestitionskosten als Einmalleistung und

3. sind die Betriebskosten, auch wenn sie der Bestandnehmer aus Eigenem trägt, in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr einzubeziehen?

Bemerkt wird, dass das Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge

sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

1. Sachverhalt

Am 5.12.2007 schloss die Bf. mit dem Leasinggeber folgenden **Leasingvertrag** ab:

Der Leasinggeber wird das Bestandsobjekt, die Liegenschaft samt darauf befindlichem Gebäude und Anlagen, das als Büroobjekt mit Sozial- und Nebenräumen und Produktionsgebäude mit Parkdeck verwendet wird, erwerben, um sie der Bf. zur gewerblichen Nutzung zu überlassen. Das Leasingverhältnis hat am 1.12.2007 begonnen und gilt als auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten jeweils zum 30.11. eines jeden Jahres gekündigt werden, wobei allerdings die Bf. auf die Ausübung des Kündigungsrechtes für die Zeit bis 30.11.2022 verzichtet, sodass eine ordentliche Kündigung durch die Bf. frühestens mit Ablauf des 30.11.2022 zulässig ist. Im Fall der außerordentlichen Kündigung haftet die Bf. für den Ausfall für die Grundvertragsdauer. Als Übergabetermin wurde der 30.11.2007 vereinbart.

Das **monatliche Leasingentgelt** orientiert sich an den von der Bf. geschätzten Gesamtinvestitionskosten, die laut III.) des Vertrages III. 3,559.500 Euro betragen. (Punkt(1)).

Sollten die vom Leasinggeber aufzuwendenden Gesamtinvestitionskosten höher sein, ist die Bf. verpflichtet, **den diesen Schätzungsbetrag übersteigenden Betrag [Differenzbetrag]** zuzüglich USt **als nicht rückzahlbaren Aufwandsatz** an den Leasinggeber zu behandeln, sofern nicht eine andere Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien getroffen wird (Punkt (2)).

Ab Übergabe beträgt das monatliche Leasingentgelt auf der Grundlage der geschätzten Gesamtinvestitionskosten, einer jährlichen kalkulatorischen Abschreibung von 4% auf die abnutzbaren Teile des Leasingobjektes und des sich daraus ergebenden kalkulatorischen Restwertes von EUR 1,772.972,46 sowie des hier zugrunde gelegten kalkulatorischen Zinssatzes von 5,290 % p.a.dek.nom. (=Ausgangsbasis gemäß Punkt A.IV.Absatz (1) zuzüglich Aufschlag von 0,70%-Punkten p.a. dek.nom.) EUR 22.117,45 zuzüglich Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe (Punkt (4)). Weiters hat die Bf. Geldbereitstellungskosten und Zinsen von monatlich 0,4408% für die Finanzierung von den anfallenden Investitionskosten zwischen Vertragsunterzeichnung und Übergabe (Punkt(6)), sowie eine einmalige Bearbeitungsgebühr von 5.085 zuzüglich USt zu zahlen. **Laut IV. Kapital- und Geldmarktanpassung sind das Leasingentgelt und die Zwischenfinanzierungskosten auf den von der Österreichischen Nationalbank verlautbarten 6-Monats-EURIBOR bezogen**, der Ausgangswert für August sind 4,59%.

(Punkt(1)). Das Leasingentgelt und die Zwischenfinanzierungskosten sind immer jeweils am 1. März und am 1. September eines jeden Jahres anzupassen. Die Anpassung erfolgt so, dass der laut Punkt III/4 kalkulatorische Zinssatz jeweils um denselben Absolutbetrag zu verändern ist, wie sich der für den dem jeweiligen Anpassungsstichtag zweitvorangegangene Kalendermonat ergebende Durchschnittswert des EURIBOR gegenüber dem Wert der Ausgangsbasis verändert hat. Der auf diese Weise errechnete Zinssatz wird auf den nächsten vollen Achtel-Prozentpunkt aufgerundet. Der auf diese Weise errechnete Zinssatz ergibt den geänderten kalkulatorischen Zinssatz.

Nach den Allgemeinen Vertragsbedingungen B/I. verpflichtete sich die Bf., die dort genannten Nebenkosten uä. zu tragen und nach Punkt VI. eine Objektversicherung abzuschließen:

Punkt I. Nebenkosten (1): neben der Leistung.... **Ist der Leasingnehmer verpflichtet, alle für das Leasingobjekt, auf welchem Titel immer, beim Leasinggeber anfallenden Kosten und Aufwendungen prompt bei Fälligkeit zu begleichen.** Zu diesen Aufwendungen gehören insbesondere Wasser – und Kanalaräumung, Müllabfuhr (I.(2)a), Kosten für Heizung, Warmwasser und Aufzug (I.(2)b), Reinigung, (I.(2)c), Grundsteuer (I.(2)d), Kosten sämtlicher Versicherungen gemäß Punkt B.VI (I.(2)e), Kosten für die Hausverwaltung (I.(2) f), sonstige Kosten (I.(2) g und h). Grundsätzlich sind die Kosten a bis h direkt vom Leasingnehmer zu bezahlen.

Bis auf die genannten, waren die Kosten, zu deren Tragung sich die Bf. verpflichtete, ziffernmäßig nicht genannt.

Das Finanzamt setzte mit **vorläufigem Bescheid vom 10. April 2008** für die Bf. die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG von einer Bemessungsgrundlage von 1,057.123,08 Euro x1% in Höhe von 10.571,23 Euro fest. Als Begründung gab das Finanzamt ua an, dass die Betriebskosten mangels ausreichender Angaben gemäß § 184 BAO geschätzt wurden, und die Umsatzsteuer, da beurkundet, dem Entgelt hinzuzurechnen war und als einmalige Leistung die Bearbeitungsgebühr zuzüglich USt angesetzt worden sei.

Mit Vorhalt vom 11.5.2010 ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe der Gesamtinvestitionskosten, der Höhe des endgültigen Leasingentgeltes inklusive aller Neben- und Betriebskosten, der Versicherungen und der nicht rückzahlbaren Leistung und ob diese bereits erbracht worden war.

Mit Schreiben vom 21.6.2010 teilte die Bf. mit, dass die Gesamtinvestitionskosten 3,559.500 Euro netto, das endgültige monatliche Leasingentgelt 22.320,65 netto (lt Beilagen 26.784,78 brutto), die Neben- und Betriebskosten über einmalige Vorschreibung 1.857,68 (laut Beilagen 2.229,21 brutto) betragen, da die laufenden Betriebskosten direkt vom Leasingnehmer getragen würden. Mit Versicherungskosten sei die Bf. mit 3.102,85 netto (laut Beilagen 3.723,42 brutto) pro Jahr belastet und als einmalige nicht rückzahlbare Leistung wurde ein Betrag von 30.312,12 netto (laut Beilagen 36.374,54 brutto) geleistet.

Da Finanzamt setzte **mit endgültigem Bescheid vom 8. Juli 2010** die Bestandvertragsgebühr in Höhe von 11.165,53 Euro gemäß § 200 Abs. 2 BAO fest. Die Bemessungsgrundlage errechnete das Finanzamt, indem es als Ausgangspunkt das endgültige monatliche Leasingentgelt 26.784,78 brutto nahm und davon die Betriebskosten in Höhe von 10% = 2.678,48 schätzte. Die Summe von endgültigem monatlichen Leasingentgelt 26.784,78 und geschätzte monatliche Betriebskosten von 2.678,48 ergibt 29.463,26 x12 den Jahresbetrag von 353.559,12. Zu diesem Jahresbetrag rechnete das Finanzamt die von der Bf. bekanntgegebenen Versicherungsleistungen pro Jahr mit 3.723,42 und kam auf eine Summe von 357.282,54 x 3 (unbestimmte Dauer) = 1.071.847,62, dazu rechnete das Finanzamt noch die Einmalleistungen, nämlich die Bearbeitungsgebühr 6.102, Grundsteuer etc. 2.229,21 und den Differenzbetrag auf die tatsächlichen Gesamtinvestitionskosten von 36.374,54, was die Bemessungsgrundlage von 1.116.553,37 ergab.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung** erhoben. Eingewendet wurde,

Zu Kapital- und Geldmarktanpassung auf Grundlage des 6-monats Euribor: dass das Finanzamt, ausgehend von einer monatlichen Bruttoleasingrate für 36 Monate einen Wert von 964.252,08 Euro errechnet habe. Aufgrund der im Leasingvertrag vereinbarten Abhängigkeit der tatsächlichen monatlichen Entgelte von der variablen Entwicklung des 6 Monats Euriborsatzes, ergebe sich für die ersten 36 Monate ab Vertragsbeginn 1.12. 2007 bis 30.11.2010 ein in tatsächlicher Höhe angefallenes Bruttoleasingentgelt in Höhe von 817.709,36 Euro. Dies deshalb, da sich durch das gefallene Zinsniveau die Leasingraten entsprechend verbilligt hätten. Es sei daher in der Bemessungsgrundlage das tatsächliche in den ersten 36 Monaten angefallene Leasingentgelt in Höhe von Brutto 817.709,36 Euro zu berücksichtigen. Die vorgenommene Ermittlung der Bemessungsgrundlage decke sich mit der Kommentarmeinung *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP 5 Rz 116, insbesondere, was unter einem Jahreswert von Leistungen, nämlich der durchschnittliche Wert der jährlich insgesamt zu erbringenden Leistungen zu verstehen sei. Wenn dessen Höhe vertraglich festgelegt sei, seien auch die für die Zukunft bereits fix vereinbarten Veränderungen zu berücksichtigen. Dazu verwies die Bf. auf VwGH 4.9.1986, 85/16/0001. Weiters sei unter Berücksichtigung des § 26 GebG gemäß § 17 Abs. 3 BewG der in Zukunft voraussichtlich erzielbare Durchschnittswert zu schätzen. Ein treffenderer Durchschnittswert, als der tatsächlich in den ersten 36 Monaten angefallene Wert ergäbe sich anhand anderer Schätzmethoden kaum.

Zu Differenzbetrag : Keinen Leistungsaustausch stelle die Einbeziehung des Einmalentgeltes in Höhe von 36.374,54 in die Bemessungsgrundlage dar, da dieses vereinbarungsgemäß von der Bf. an die Leasinggeberin wegen Überschreitung der Gesamtinvestitionskosten zu refundieren gewesen sei. Das sei lediglich eine Berichtigung der Gesamtinvestitionskosten gewesen, oder anders ausgedrückt, hätte die Bf. den Betrag von netto 3.559.500 Euro gleich selbst zu tragen gehabt.

Betriebskosten : Das Finanzamt habe die laufenden monatlichen Betriebskosten in Höhe von monatlich 2.678,48 geschätzt und demnach für einen Zeitraum von 36 Monaten mit einem Betrag von 96.425,42 Euro einbezogen. Die Bf. habe schon in ihrer Anfragenbeantwortung mitgeteilt, dass die Betriebskosten von der Bf., direkt an die Versorgungsunternehmen gezahlt würden. Daher sei zwischen Leasinggeber und Bf. kein Leistungsaustausch entstanden. Versicherungen und Betriebskosten in Höhe von 13.399,46 seien doppelt berücksichtigt worden.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Rechtsgeschäftsgebühr von der Bemessungsgrundlage $837.210,83 \times 1\% = 8.372,11$ Euro neu zu bemessen und endgültig festzusetzen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5.8.2010 als unbegründet ab.

Fristgerecht stellte die Bf. den Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels an die 2. Instanz und erläuterte im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen.

2. Rechtliche Erwägungen

Gemäß § 33 TP 5 GebG idF BGBl. 1999/28 unterliegen der Rechtsgeschäftsgebühr Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im allgemeinen 1 v.H.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit. a 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.

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Gemäß § 17 Abs. 4 GebG ist auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von einer Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

Gemäß § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte und betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug von Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 BewG ausgeschlossen ist.

Gemäß § 17 Abs. 3 BewG ist bei Nutzungen und Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

2.1. Zu Kapital- und Geldmarktanpassung auf Grundlage des 6-monats Euribor :

Nach Ansicht der Bf. sei bei der Bemessung der Bestandvertragsgebühr die vereinbarte Kapital- und Geldmarktanpassung auf Grundlage des 6-monats Euribor nicht berücksichtigt worden. Es sei nach Ansicht der Bf. in der endgültigen Bemessungsgrundlage das tatsächliche, aufgrund der variablen Entwicklung des 6-Monats Euriborsatzes, in den ersten 36 Monaten – niedrigere - angefallene Leasingentgelt gemäß § 26 GebG iVm § 17 Abs. 3 BewG anzusetzen.

Dazu bemerkt das Bundesfinanzgericht, dass nach dem Akteninhalt des Finanzamtkates von Kapital- und Geldmarktanpassung auf Grundlage des 6-monats Euribor die Rede ist und nicht von „Wertsicherung“. Im Vorlagebericht beurteilte das Finanzamt diese Anpassung als „Wertsicherung“. Da die Bf., der der Vorlagebericht zugestellt wurde, dagegen keine Einwände erhob und das Berufungsbegehren von „Anpassung“ spricht, geht auch das Bundesfinanzgericht von einer „Wertsicherung“ aus.

Koziol/Welser , Bürgerliches Recht II ¹³ (2007) 33 besagt zu Geldentwertung und Wertsicherung folgendes: Da der Gläubiger Geld zum Nennwert annehmen muss, erleidet er in Inflationszeiten bei Kaufkraftschwund Einbußen. Damit stellt sich die Frage, ob der Gläubiger ein Recht auf Erhöhung des Nominalbetrages hat, was meist unter dem Blickwinkel der sog. Geschäftsgrundlage gesehen wird. Wertsicherungsklauseln sollen die Gläubiger vor dem inneren Geldschwund bewahren. Es sind dies Vereinbarungen, nach denen die geschuldete Summe durch einen „Faktor“, der den inneren Wert zur Grundlage hat, aufgewertet wird. Bei einer deflationären Entwicklung führt die Wertsicherungsklausel zu einer Verringerung, bei Inflation zu einer Erhöhung der geschuldeten Summe.

(*Aichberger-Beig in Kletecka/Schauer*, ABGB-ON ^{1.02} § 985 Rz 5 und Rz 11 [Stand Juni 2014, rdb.at] unter Verweis auf § 2 Abs. 1 des 1. Euro-JuBeG).

Laut *Würth in Rummel* ², Rz 17 zu §§ 1092 – 1094 besteht der Bestandzins als Entgelt für die Gebrauchsüberlassung idR in Geld und zwar entsprechend dem Charakter eines Dauerschuldverhältnisses in wiederkehrenden Leistungen. Die Wertsicherung des Bestandzinses ist schon in der Natur des Dauerschuldverhältnisses begründet. (*Würth in Rummel* ², Rz 19 zu §§ 1092 – 1094). Eine Wertsicherungsklausel liegt nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes vor, wenn die Parteien im Hinblick auf eine zu erwartende Änderung der Kaufkraft des Geldes oder der Währung vereinbaren, dass die auf Grund des Vertrages in Zukunft zu erbringende Geldleistung oder Gegenleistung in Geld entsprechend einem bestimmten oder wenigstens bestimmbaran Wertmaßstab den Änderungen der Kaufkraft des Geldes oder der Währung gemäß sich erhöhen oder ermäßigen solle, wobei eine solche Änderung der Leistung oder Gegenleistung von selbst einzutreten habe, ohne dass es einer weiteren Vereinbarung bedürfte. (OGH 17.9.1953, 3 Ob 463/53; OGH 5.6.1974, 1 Ob 58/74; OGH 16.11.1977, 1 Ob 619/77). Als Vergleichsmaßstab kann der Preis einer jeden Ware oder Leistung herangezogen werden; in der Regel werden die Maßstäbe dem Lebenskreis der Beteiligten entnommen und müssen nicht verkehrsüblich sein. Die Vereinbarung einer Wertsicherung bringt für

beide Teile immer Risiken mit sich und entspricht oftmals nicht den Erwartungen einer Vertragspartei. In all diesen Fällen sind die Parteien aber an den von ihnen gewählten Wertmesser gebunden. (OGH 19.10.1965, 8 Ob 271/65). Enthält ein Vertrag eine Wertsicherungsklausel, dann ist im Zweifel anzunehmen, dass die Parteien damit die Geldwertverminderung erfassen wollten, die sich gegenüber dem Geldwert zur Zeit des Vertragsabschlusses ergeben werden. (OGH 24.11.1966, 1 Ob 283/66; OGH 4.11.1987, 9 ObA 111/87 ua). Eine Wertsicherungsklausel entfaltet nur in dem Bereich Wirksamkeit, der zwischen dem ursprünglich vereinbarten und entgegen dem Kostendeckungsgrundsatz unter dem wahren Wert liegenden Entgelt und dem zulässigen und gesetzlich auch gebotenen Entgeltsbetrag liegt (OGH 16.10.1987, 5 Ob 69/87) und hat lediglich die Funktion, den inneren Wert des Anspruches gegen ein allgemeines Währungsrisiko abzusichern. (OGH 24.2.2000, 6 Ob 154/99m; OGH 26.11.2003, 3 Ob 64/03p, beide ergangen zur Unterhaltsbemessung gemäß § 140 ABGB). Bei einer Mietzinsvereinbarung mit Wertsicherungsklausel ist der Aufwertungsbetrag keine bloße Nebenforderung wie etwa Zinsen und Kosten (§ 54 JN); der jeweils aufgewertete Betrag stellt vielmehr den zu zahlenden Mietzins dar. (OGH 7.12.1971, 4 Ob 647/71; OGH 8.4.1976, 7 Ob 565/76; OGH 26.8.1981, 1 Ob 641/81; ua. OGH 29.4.2004, 6 Ob 57/04g).

Diese Begriffsbestimmung gilt auch für das Steuerrecht. Allerdings kommt es bei der Behandlung der Wertsicherungsklausel im Steuerrecht auf den Steuergegenstand und den Steuerschuldentstehungszeitpunkt an. Eine vereinbarte Ratenzahlung des Grundstückskaufpreises mit Wertsicherungsklausel erhöht die Anschaffungskosten in dem Jahr, in dem bei Bezahlung des Kaufpreisrestes eine entsprechende Aufwertung verlangt wurde (VwGH 1.7.1960, 0032/57 zur Körperschaft- und Gewerbesteuer), ähnlich ehemalige Schenkungssteuer bei Gewährung eines zinsenlosen Darlehens mit vereinbarter Wertsicherungsklausel (VwGH 9.4.1962, 0136/60).

Der vorliegende Fall ist jedoch anders zu sehen. Das Gebührengesetz besteuert eigentlich den Abschluss von Bestandverträgen. Aus dem Zusammenhang der § 15 Abs. 1 GebG, § 17 Abs. 1 GebG, § 26 GebG und § 33 TP 5 Abs. 1 GebG ergibt sich, dass die Besteuerung grundsätzlich nach dem unbefristeten, unbedingten Wert im Zeitpunkt der Unterschrift unter den Vertrag erfolgen soll. Bemessungsgrundlage ist das unbefristete, unbedingte, kapitalisierte Entgelt, was sich aus der gegenüber § 26 GebG speziellen Vorschrift des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG ergibt, der weder für die bestimmte, noch für die unbestimmte Dauer eine „Abzinsung“ der wiederkehrenden Leistungen vorsieht. Das vereinbarte Entgelt ist die Gegenleistung für den Gebrauch der Bestandsache, aber nicht aus laufender Sicht bezogen auf einen **Zeitschnitt**, sondern – unbedingt - bezogen auf den **Zeitpunkt** des Entstehens der Gebührensschuld. Wird eine Wertsicherung oder wie hier eine Anpassung vereinbart, ist, - aus Sicht des Gebührenausschöbzeitpunktes - wenn eine Veränderung der Kaufkraft des Geldes eintritt, darin keine Vereinbarung eines tatsächlich höheren oder tatsächlich niedrigeren Bestandzinses durch die Vertragsteile zu sehen, da durch den mit der Wertsicherung vereinbarten Wertmesser lediglich die innere Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung, und damit auch die Geschäftsgrundlage

des Leasingvertrages, von der die Vertragsparteien bei Vertragsabschluss ausgingen, aufrechterhalten werden soll. Damit ist eine Wertsicherung für die Bestandvertragsgebühr unbeachtlich und es kann daher nicht von einem Bestandentgelt ausgegangen werden, das iSd § 17 Abs. 3 BewG in seinem Betrag ungewiss oder schwankt.

In diese Richtung sind bereits zwei Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes ergangen:

Nach dem Erkenntnis des **VwGH 22.10.1952, 601/52 ist die Festsetzung der Bestandvertragsgebühr** im Hinblick auf § 26 GebG und die §15 und §17 BewG 1955 vorzunehmen. *„Die Gebührenschuld entsteht gemäß § 16 Abs. 1 lit. a GebG bei einem zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft mit der Unterzeichnung der Urkunde.“* Wie auch im vorliegenden Fall, ist in dem dem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt die Gebührenschuld mit der Unterzeichnung des Bestandvertrages entstanden. *„Daraus ergibt sich, dass eine Gebühr von einem solchen Rechtsgeschäft nur einmal bemessen werden kann, allerdings unbeschadet einer späteren Berichtigung. Wenn der Wert des Bestandvertrages ungewiss oder schwankend ist, ist der in der Zukunft voraussichtlich erzielte Durchschnitt der Gebührenbemessung zugrunde zu legen. Bei einer Schätzung dieses Durchschnittswertes ist von den bei Vertragsabschluss vorliegenden Umständen auszugehen. Schwankungen infolge einer Geldwertänderung müssen außer Betracht bleiben .“*

Laut **VwGH 18.10.1984, 83/15/0125, ergangen zur Bestandvertragsgebühr** bedeutet die Beurkundung eines Mietentgeltes, das sich vom Inhalt einer früheren Beurkundung nur dadurch unterscheidet, dass der in der Zwischenzeit auf Grund der vereinbarten Wertsicherung aufgelaufene Wertsicherungsbetrag hinzugerechnet worden ist, keine Beurkundung von zusätzlichen Rechten und Pflichten. Soweit in den früheren Vertragsurkunden niedrigere Beträge aufscheinen und die Differenz bloß auf das Wirksamwerden der verrechneten Wertsicherung zurückzuführen war, ergab sich gemäß § 21 GebG kein Anfall einer zusätzlichen Gebühr.

Auch nach der Literatur z.B. *Stingl*, Bestandvertragsgebühren-Bemessungsgrundlage, immolex, 2003/6, 189, sowie *Arnold*, Rechtsgebühren⁵, § 26 Rz 18, findet eine Wertsicherungsvereinbarung bei der Berechnung der Bestandvertragsgebühr keine Berücksichtigung.

Nach dem Sachverhalt des von der Bf. zitierten Erkenntnisses VwGH 4.9.1986, 85/16/0001, ergangen zur Grunderwerbsteuer, war ein Baurechtsvertrag abgeschlossen worden, wonach für das Baurecht ein Jahresbauzins von 98.410 vereinbart worden war, der sich am 1.Jänner eines jeden Jahres mit 4% entsprechend einer Zinseszinsrechnung vom jeweils vorangehenden Bauzins berechnet werden sollte. Die Vertragsteile vereinbarten, dass sie in Abständen von jeweils 5 Jahren zusammenkommen, um Besprechungen über eine eventuelle Neufestsetzung des Bauzinses zu führen. Das Finanzamt errechnete mit einer endlichen geometrischen Summenformel den Kapitalwert des Bauzinses als Bemessungsgrundlage. In der Beschwerde wurde vorgebracht, es handle sich bei der Verzinsung des Bauzinses in

Wirklichkeit um eine Wertsicherung. Wertsicherungsklauseln seien jedoch bei Ermittlung des Barwertes nicht zu berücksichtigen. (BFH 15.11.1967, II 166/63). Diese Rechtsansicht ergebe sich auch aus der früheren Rechtsprechung zu § 27 EStG 1972 sowie aus der Tatsache, dass der Gesetzgeber im AÄG 1980 ausdrücklich im nunmehrigen § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1972 die Anordnung getroffen habe, dass nominelle Mehrbeträge auf Grund einer Wertsicherung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehörten. Eine derartige ausdrückliche Regelung sei im Grunderwerbsteuergesetz nicht enthalten, weswegen die vereinbarte Wertsicherungsklausel bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer unbeachtlich sei. Der Verwaltungsgerichtshof stellte fest, dass die Bestimmungen des § 17 Abs.3 BewG – auch nicht in Anbetracht der Vertragsbestimmung wegen der eventuellen Neufestsetzung alle 5 Jahre – keineswegs anzuwenden sind, weil es sich bei den vereinbarten Leistungen um keine solchen handelt, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken. Unter dem Jahreswert von Leistungen kann nur der durchschnittliche Wert der jährlich insgesamt zu erbringenden Leistungen verstanden werden. Wenn dessen Höhe vertraglich festgelegt ist, sind auch für die Zukunft bereits fix vereinbarten Veränderungen zu berücksichtigen. Die Behauptung, die vereinbarte Verzinsung stelle in Wirklichkeit eine Wertsicherung dar, widerspricht den eindeutigen Bestimmungen des Baurechtsvertrages. **Von einer Wertsicherung kann nur dann die Rede sein, wenn sich der zu leistende Betrag nicht nach einem von vornherein fixierten Prozentsatz, wie bei fest vereinbarten Zinsen, sondern nach einer anderen Größe (Verbraucherpreisindex, Großhandelsindex, Goldpreis etc.) gegenüber dem ursprünglich festgelegten Betrag in einer zunächst nicht ziffernmäßig festgelegten Weise verändert, um so der Kaufkraftänderung des Geldes Rechnung zu tragen.**

Dieses Erkenntnis spricht nach dem letzten Satz nicht für den Standpunkt der Bf. Im gegenständlichen Fall ist Ausgangsbasis der von der Österreichischen Nationalbank verlautbarte 6-Monats-Euribor, Wert für August 2007, ds 4,59%. Der der auf das monatliche Leasingentgelt anzuwendende kalkulatorische Zinssatz von 5,290% p.a. + Aufschlag ist immer zum 1.März und 1.September um den Differenzwert zwischen 4,59% und Euriborwert zu verändern. Der Differenzwert zwischen 4,59% und Euriborwert ist nicht ziffernmäßig festgelegt, bei Schlagendwerden ändert er den kalkulatorischen Zinssatz, der wiederum auf das monatliche Leasingentgelt angewendet wird. Damit ändert sich das monatlich zu leistende Leasingentgelt gegenüber dem ursprünglich festgelegten Betrag halbjährlich um den Differenzwert zwischen 4,59% und Euriborwert, der nicht ziffernmäßig festgelegt sein kann.

Laut *Viskorf/Glier/Knobel*, dBewertungsgesetz. Kommentar⁴, § 13 Rz 2, sind wiederkehrende Nutzungen und Leistungen geldwerte Vorteile, die dem Berechtigten periodisch zufließen und vom Verpflichteten periodisch zu bewirken und zu dulden sind. Wiederkehrende Leistungen eigener Art und keine Nutzungen sind die Erbbauzinsen. Bei Nutzungen und Leistungen, deren Jahreswert ungewiss ist oder schwankt, ist der Betrag anzusetzen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. § 15 Abs. 3 dBewG verlangt eine Zukunftsprognose, die von den am Bewertungsstichtag

bekannten Umständen ausgehen muss. (*Viskorf/Glier/Knobel*, dBewertungsgesetz. Kommentar⁴, § 15 Rz 5). **Allgemeine Erfahrungssätze über die Geldentwertung oder den Anstieg von Preisen und Löhnen können nicht berücksichtigt werden.** Ist die Höhe einer Rente an Wertänderungen oder Gehaltserhöhungen geknüpft, bleiben diese Änderungen als aufschiebend bedingt außer Betracht. **Renten, deren Betrag sich zu bestimmten Stichtagen erhöht oder ermäßigt, sind keine Leistungen mit schwankenden Beträgen.** (*Viskorf/Glier/Knobel*, dBewertungsgesetz. Kommentar⁴, § 15 Rz 6). **Die Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel für zukünftig zu zahlende Erbbauzinsen führt nicht dazu, dass diese nach den maßgeblichen Verhältnissen am Stichtag als ungewiß oder schwankend iSd § 15 Abs. 3 dBewG anzusehen sind** (BFH 12.12.1996, BFH/NV 1997 S.336). (*Viskorf/Glier/Knobel*, dBewertungsgesetz. Kommentar⁴, § 13 Rz 5).

Das Vorbringen der Bf. würde auch durch Umdeutung der Wertsicherungsklausel in eine Zinsenvereinbarung nicht zum Erfolg führen. Denn Bestandentgelte, deren Betrag sich zu bestimmten Stichtagen erhöht oder ermäßigt, sind keine Leistungen mit schwankenden Beträgen, sondern aufschiebend bedingte Leistungen, die gemäß § 26 GebG als unbedingt gelten und zwar aus Sicht des Zeitpunktes des Entstehens der Gebührenschuld.

2.2. Differenzbetrag und Betriebskosten:

Zum Wert des Entgelts zählen alle wiederkehrenden und einmaligen Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss der Bestandsache zu gelangen. Dazu zählt auch ein Entgelt des Bestandnehmers an den Bestandgeber für die Übernahme anderstypischer Verpflichtungen des Bestandgebers zur Sicherung der Erhaltung der Bestandsache bzw. ihres besseren störungsfreien Gebrauches (VwGH 22.6.1987, 86/15/0138; VwGH 17.2.1994, 93/16/0160; VwGH 25.10.2006, 2006/16/0111). Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung des Benützungsrechtes stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Wenn der Bestandnehmer neben der bloßen Überlassung des Gebrauches auch andere Verpflichtungen übernimmt, die der Erleichterung der Ausübung des widmungsgemäßen Gebrauches der Bestandsache dienen, dann ist ein dafür bedungenes Entgelt Teil des Preises. (*Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren § 33 TP5 Rz 75 und 76). Nach dem dem Erkenntnis des VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112 zugrundeliegenden Sachverhalt ging es um die Einbeziehung von Leistungen für die im Mietvertrag übernommene Verpflichtung zum Abschluss einer „ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung“ in die Bemessungsgrundlage der Bestandvertragsgebühr. Auch hier war der wirtschaftliche Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache wesentlich.

Im Leasingvertrag hat sich die Bf gegenüber dem Leasinggeber verpflichtet, gewisse Leistungen zu übernehmen. Die Bf. verpflichtete sich gegenüber dem Leasinggeber den Schätzbetrag der Gesamtinvestitionskosten übersteigenden Differenzbetrag

als „nicht rückzahlbaren Aufwand“ laut A. Leasingobjekt, Vertragsdauer und Kostendarstellung, I. (2). zu übernehmen, genauso wie die Nebenkosten laut B. Allgemeine Vertragsbedingungen I. (1) und (2). Damit zählen auch diese Leistungen zum Entgelt, das die Bf. aufwendete, um in den Besitz des Leasingobjektes zu kommen, dass die Leistungen, die zu erbringen sich die Bf. gegenüber dem Leasinggeber verpflichtete, ihr direkt vorgeschrieben werden, ändert daran nichts.

Dennoch war eine die Bemessungsgrundlage reduzierende Neuberechnung der Bestandvertragsgebühr durchzuführen:

Die Nebenkosten laut B. Allgemeine Vertragsbedingungen I. (1) und (2), das wurde grundsätzlich vom Finanzamt und der Bf. so gesehen, entsprechen in etwa den Betriebskosten iSd § 21 Mietrechtsgesetz 1981, was hier analog gesehen werden kann. Das Finanzamt schätzte die Betriebskosten mit 10% des Leasingentgeltes und zählte die Versicherungen mit einem Jahresbetrag 3.723,42 pro Jahr, sowie den Einmalbetrag Grundsteuer 914,18 und Grundbesitzabgaben wie Wasser-, Kanal- und Abfallgebühr 943,49, dh brutto insgesamt 2.229,21 dazu. Da nach § 21 Mietrechtsgesetz 1981 unter anderem die vom Vermieter aufgewendeten Kosten für die Versorgung mit Wasser einschließlich Wassergebühren, Kanalräumung uä, sowie eine Feuerversicherung und eine Hausversicherung als Betriebskosten gelten, wurde der Jahresbetrag 3.723,42 für die Versicherungen halbiert, dh die Betriebshaftpflichtversicherung, die nicht zu den Betriebskosten zählt, wurde mit der Hälfte der aufgewendeten Versicherungsleistungen geschätzt. Die Objektversicherungen (Feuer- und Hausversicherung) sind ja Teil der geschätzten Betriebskosten. Ebenso wurde vom Einmalbetrag nur der Grundsteueranteil in die Bemessungsgrundlage einbezogen, da die „Grundbesitzabgaben“ Teil der geschätzten Betriebsausgaben sind.

Insoweit wurde dem Standpunkt der Bf. Rechnung getragen dass eine doppelte Aufnahme in die Bemessungsgrundlage stattfand.

Einmalbetrag Grundsteuer: $914,18 + 20\% \text{ USt } 182,84 = 1.097,01$. Monatliche Leasingraten + 10% Betriebskosten geschätzt = $29.463,26 \times 12 = 353.559,12$ (Jahresbetrag) + $\frac{1}{2}$ Versicherung $1.861,71 = 355.420,83 \times 3$ (unbestimmte Dauer) = $1.066.262,40 + 6.102,00$ (Bearbeitungsgebühr) + $1.097,01$ (Grundsteuer) + $36.374,54$ (den Schätzwert übersteigender Betrag) = $1.109.836,04 \times 1\% = 11.098,36$. [Gebühr laut endgültigem Bescheid: 11.165,53 Euro].

3. Zusammenfassung

Bei der Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG ist das vereinbarte Entgelt die Gegenleistung für den Gebrauch der Bestandsache, aber nicht aus abschnittsbezogener (z.B. ein Jahr) Sicht, sondern – unbedingt - bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld. Wird eine Wertsicherung vereinbart, ist, - aus Sicht des Gebührenausschöpfungzeitpunktes, - wenn eine Veränderung der Kaufkraft des Geldes eintritt, darin keine Vereinbarung eines tatsächlich höheren oder tatsächlich niedrigeren Bestandzinses zu sehen, da durch den mit der Wertsicherung vereinbarten

Wertmesser (hier 6-Monats-Euribor) lediglich die innere Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung, und damit auch die Geschäftsgrundlage des Leasingvertrages, von der die Vertragsparteien bei Vertragsabschluss ausgingen, aufrechterhalten werden soll. Damit ist die im vorliegenden Fall vereinbarte Kapital- und Geldmarktanpassung auf Grundlage des 6-monats-Euribor (Wertsicherung) für die Bestandvertragsgebühr unbeachtlich und es kann auch nicht von einem Bestandentgelt ausgegangen werden, das iSd § 17 Abs. 3 BewG in seinem Betrag ungewiss ist oder schwankt.

Da die Bf. sich vertraglich verpflichtete, dem Leasinggeber den Differenzbetrag zwischen voraussichtlich geschätzten und tatsächlichen Gesamtinvestitionskosten zu übernehmen, war der von der Bf. bekanntgegebene Betrag von 36.374,54 Euro als Einmalleistung der Bemessungsgrundlage hinzuzuzählen.

Die Bf. verpflichtete sich im Leasingvertrag, die genannten Nebenkosten zu tragen. Die Bf. war mit der Schätzung der Betriebskosten in Höhe von 10% des Mietentgeltes durch das Finanzamt grundsätzlich einverstanden. In Analogie zu § 21 Mietenrechtsgesetz 1981 wurden die auf das Bestandsobjekt bezogenen Versicherungen, da in der Schätzung der Betriebskosten enthalten, herausgenommen, ebenso wie die Grundbesitzabgaben.

Aus all diesen Gründen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, lediglich in Bezug auf die Zweimalerfassung einiger Betriebskosten wurde teilweise stattgegeben und eine Neuberechnung durchgeführt.

4. Unzulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.10.1952, 601/52, VwGH 18.10.1984, 83/15/0125 und VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112) folgte.

Wien, am 20. Oktober 2014