

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch KPMG Alpentreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern in Linz betreffend Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG 1957 im Jahr 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. als Leasingnehmer schloss am 29. Dezember 1994 mit der T.G. als Leasinggeber einen Immobilienleasingvertrag in Bezug auf eine Tiefgarage, der folgende für die Berufungsentscheidung wesentliche Vertragspunkte enthält:

"2. Vertragsdauer

Der Immobilien-Leasingvertrag beginnt mit der Unterzeichnung und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Vertrag kann unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes jeweils zum Jahresende gekündigt werden.

.....

Der Leasinggeber ist berechtigt, das Vertragsverhältnis ohne Einhaltung einer Frist aufzulösen, wenn:

- a) der Leasingnehmer mit zwei Gesamtleasingraten ganz oder teilweise in Verzug gerät und der Rückstand trotz eingeschriebener Mahnung nicht binnen 14 Tagen beglichen wird.*
- b) der Leasingnehmer trotz Mahnung gegen sonstige Bestimmungen dieses Vertrages in erheblichem Maße verstößt oder erhebliche Folgen von Vertragsverletzungen nicht unverzüglich beseitigt,*
- c) eine wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Leasingnehmers eintritt, insbesondere Exekution gegen ihn geführt wird oder über das Vermögen des Leasingnehmers ein Insolvenz- oder ein anderes der Schuldenregulierung dienendes gerichtliches oder außergerichtliches Verfahren eingeleitet wird.*
- d) die zur Anschaffung, Herstellung oder zur Benützung des Leasingobjektes notwendigen behördlichen Genehmigungen oder sonstige rechtsgeschäftliche Willenserklärungen Dritter nicht erteilt werden.*

.....

Mit Ablauf der Kündigungsfrist ist der Leasingnehmer unter der Voraussetzung, dass er bis dahin den Vertrag ordnungsgemäß erfüllt hat, berechtigt, vom Leasingnehmer zu begehren, dass dieser das finanzierte Leasingobjekt an ihn verkauft. Als Basis für den Erwerb des Leasingobjektes dient der Leasingratenkalkulation zu Grunde liegende Restwert des Leasingobjektes zuzüglich aller mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten und Steuern zuzüglich der nicht amortisierten Teile der vom Leasinggeber in das Leasingobjekt allenfalls getätigten Aufwendungen.

Wird der Immobilien-Leasingvertrag vor Ablauf der Kündigungsverzichtsfrist aufgelöst, so zahlt der Leasingnehmer an den Leasinggeber einen sofort fälligen Ablösebetrag.

Dieser Betrag errechnet sich aus dem Barwert aller zu diesem Zeitpunkt bis zum Ende der Kündigungsfrist noch aushaltenden monatlichen Gesamtleasingraten (exkl.MWSt) zuzüglich des Barwertes des zum Zeitpunkt der Vertragsauflösung der Kalkulation der Gesamtleasingrate zu Grunde liegenden Restwertes. Die Ermittlung der Barwerte erfolgt durch Abzinsung mit dem zum Abrechnungszeitpunkt der Gesamtleasingrate zu Grunde liegenden Zinssatz abzüglich 1% - Punkt.

.....

9. Steuern und Lasten

Alle bei Abschluss, Änderung und Durchführung dieses Vertrages anfallenden Kosten und Gebühren trägt der Leasingnehmer.

Der Leasingnehmer verpflichtet sich, dem Leasinggeber über die vereinbarten Zahlungen nach Punkt 12 hinaus alle Steuern, Abgaben, Gebühren und Lasten aller Art, insbesondere den Baurechtszins, die dem Leasinggeber in seiner Eigenschaft als Baurechtsnehmer des Grundstückes und als Eigentümer des Vertragsgegenstandes erwachsen, zu vergüten. Der Leasinggeber verlangt dies ausdrücklich auch hinsichtlich der Umsatzsteuer.

.....

10. Gesamtinvestitionskosten

Die vom Leasingnehmer zu leistenden monatlichen Gesamtleasingraten für das Leasingobjekt werden auf der Grundlage der Gesamtinvestitionskosten berechnet. Die Gesamtinvestitionskosten bestehen aus sämtlichen Kosten, welche der Leasinggeber für die Herstellung des Leasingobjektes und die ihm durch die Finanzierung dieser Aufwendungen erwachsenen Kosten aller Art aufgewendet haben wird. Nach vorläufiger Berechnung betragen die Gesamtinvestitionskosten 85,560.000,00 S exklusive Umsatzsteuer.

Erhöhen sich die tatsächlichen gegenüber den vorläufig berechneten Gesamtinvestitionskosten, wird nach Wahl des Leasinggebers unter Berücksichtigung der Interessen des Leasingnehmers und im Rahmen der steuerlichen Möglichkeiten, a) der Leasingnehmer den übersteigenden Betrag in Form einer Leasingmietvorauszahlung oder einer Kaution leisten bzw. erlegen,

oder nach vorheriger gesonderter Entscheidung seitens des Leasinggebers,

- b) der Leasinggeber diesen Betrag mit einer zu diesem Zeitpunkt neu festzulegenden marktüblichen Verzinsung mitfinanzieren, oder
- c) der Leasingnehmer diesen Betrag z.B. als "Einbauten in fremdes Objekt" selbst finanzierten, oder
- d) der Leasingnehmer den übersteigenden Betrag in Form eines nicht rückzahlbaren, nicht mit den Gesamtleasingraten verrechenbaren somit zur Gänze verlorenen Baukostenzuschusses bezahlen.

Die endgültigen Gesamtinvestitionskosten werden durch den Leasinggeber mit verbindlicher Wirkung für den Leasingnehmer festgestellt, wenn sämtliche in Zusammenhang mit dem Erwerb und der Errichtung des Leasingobjektes stehenden Leistungen abgerechnet sind.

.....

12. Gesamtleasingrate

Ab Übernahme des Leasingobjektes gemäß Punkt 2 leistet der Leasingnehmer an den Leasinggeber für das Leasingobjekt eine vorläufige monatliche Gesamtleasingrate von 560.213,00 S – zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer, das sind 0,91748% der vorläufigen, geschätzten zum Zeitpunkt der Übernahme zu erwartenden Gesamtinvestitionskosten in der Höhe von 85.560.000,00 S exkl.USt abzüglich der allenfalls geleisteten Mietrechtszahlung gemäß Punkt 14. Die Gesamtleasingrate setzt sich zusammen aus

- a) der Gesamtleasingrate unter Berücksichtigung einer geleisteten Mietrechtszahlung
- b) der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe (derzeit 20%).

.....

13. Anpassung der Gesamtleasingrate

Die vorläufige Gesamtleasingrate wurde auf Basis der erreichbaren Absetzung für Abnutzung, die in der Höhe von 4% p.a. auf die abnutzbaren Teile des Leasingobjektes angenommen wurde, und vorläufigen Investitionskosten gemäß Punkt 12 berechnet. Die Höhe der endgültigen Leasingrate wird nach Fertigstellung und Abrechnung des Bauvorhabens festgestellt. Der Leasinggeber ist zur Berichtigung der Gesamtleasingrate auf Grund der tatsächlichen Gesamtinvestitionskosten und der tatsächlichen erreichten AfA berechtigt.

.....

14. Einräumung eines Mietrechtes

Der Leasinggeber erklärt sich bereit, ab Vertragsbeginn und danach für die Dauer von 20 Jahren ab Übergabe des Leasingobjektes dem Leasingnehmer das Leasingobjekt in Bestand zu geben und für diesen Zeitraum auf das Recht der Kündigung des Vertrages zu verzichten. Der Leasinggeber räumt dem Leasingnehmer weiters das Recht ein, während des obigen Zeitraumes das gesamte Leasingobjekt unter zu vermieten.

Für die Einräumung dieses Mietrechtes leistet der Leasingnehmer eine einmalige nicht rückzahlbare Zahlung in der Höhe von 24,500.000,00 S an den Leasinggeber; diese ist spätestens bis zur Übernahme des Leasingobjektes kostenfrei auf das Konto des Leasinggebers einzuzahlen.

Durch diese Zahlung erwirbt der Leasingnehmer das unbedingte und unwiderrufliche Recht, das Leasingobjekt während des oben erwähnten Zeitraumes als Leasingnehmer zu besitzen.

Für den Fall der vorzeitigen Auflösung dieses Immobilienleasingvertrages – aus welchem Grund immer – erfolgt keine Rückerstattung der für das Mietrecht geleisteten Zahlung an den Leasingnehmer.

.....

17. Allgemeine Bestimmungen

.....

Mündliche Nebenabreden zu diesem Vertrag bestehen nicht. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages sowie Nebenabreden bedürfen der Schriftform. Dies gilt auch für ein Abgehen von diesem Formenfordernis.

.....

Dieser Vertrag wird unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, dass die im Zusammenhang mit dem Abschluss dieses Vertrages stehenden Verträge - auch gegenüber Dritten - rechtswirksam werden. Sollten diese Verträge nicht rechtswirksam werden, so hat der Leasingnehmer alle bis dorthin entstandenen und nachträglich dem Leasinggeber noch entstehenden Kosten zu tragen und dem Leasinggeber auf dessen Verlangen sofort zu vergüten, mindestens jedoch 1% der vorläufigen Gesamtinvestitionskosten.

....."

Am 20. April 1995 wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz folgender Bescheid erlassen:

Für den Immobilienleasingvertrag vom 29. Dezember 1994 mit der T.G. werde gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 die Gebühr mit 1% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 48.701.201,60 S festgesetzt mit (gerundet gemäß § 27 GebG 1957) 487.012,00 S.

Dies wurde wie folgt begründet:

Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:

Wiederkehrende Leistung (Monatsentgelt): Miete, Pacht etc. einschließlich USt	672.255,60 S
Vertragsdauer:	
Unbestimmte Zeit = 36-faches Monatsentgelt	24.201.201,60 S
Einmalige Leistungen	24.500.000,00 S
Bemessungsgrundlage	48.701.201,60 S

Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet worden sei, sei diese dem Entgelt hinzuzurechnen.

Entgelt für die Einräumung des Mietrechtes.

Binnen offener First wurde durch die Bw. Berufung eingelegt mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Es werde der Antrag gestellt, die Rechtsgeschäftsgebühr mit 450.262,00 S festzusetzen.

Als Begründung werde angeführt, dass die Mietvorauszahlung nicht wie derzeit doppelt zu versteuern sei.

Die Mietvorauszahlung sei auf die Leasingrate anzurechnen.

Die um die Mietvorauszahlung reduzierte Leasingrate errechne sich wie folgt:

Mtl. Leasingrate	560.213,00 S
------------------	--------------

+20% USt	112.042,60 S
= mtl. Gesamtleasingrate	672.255,60 S
- mtl. Leasingmietvorauszahlung (24.500.000,00 S /20/12)	-102.083,00 S
= monatliche Zahlung von	570.172,60 S

Da ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliege, ergebe sich die Gesamtgebühr wie folgt:

Mtl. Zahlung 570.173,00 S x 36	20.526.228,00 S
+ Mietvorauszahlung	24.500.000,00 S
Bemessungsgrundlage	45.026.228,00 S
Rechtsgeschäftsgebühr	450.262,00 S

Mit ergänzendem Schreiben vom 29. Mai 1995 wurde obige Berufung wie folgt angepasst:

Es werde der Antrag gestellt, die Rechtsgeschäftsgebühren mit 242.012,00 S festzusetzen. Als Begründung werde angeführt, dass die Mietvorauszahlung nicht wie derzeit doppelt zu besteuern sei. Die Mietvorauszahlung sei bereits in der Leasingrate enthalten.

Die Basis für die Bemessungsgrundlage stelle die vertraglich vereinbarte Nettoleasingrate zuzüglich 20% USt dar. Da der Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliege, ergebe sich die Gesamtgebühr wie folgt:

Monatliche Zahlung	560.213,00 S
+ 20% USt	112.042,60 S
Monatliche Gesamtleasingrate	672.255,60 S
Monatliche Zahlung 672.256,00 S x 36=	24.201.216,00 S
davon 1%	242.012,00 S

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juni 1995 der Abgabenbehörde erster Instanz wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dies mit folgender Begründung:

Bei dem Betrag von 24,500.000,00 S handle es sich gemäß Punkt 14 des Immobilienleasingvertrages vom 29. Dezember 1994 nicht um eine Mietvorauszahlung, sondern um eine einmalige Zahlung für die Einräumung des Mietrechtes (Mietrechtszahlung). Nach dem letzten Absatz des Punktes 14 des Vertrages erfolge auch bei vorzeitiger Auflösung des Vertrages keine Verrechnung nach der tatsächlichen Dauer, was für eine Mietvorauszahlung typisch sein würde.

Die eingewendete doppelte Versteuerung der Mietrechtszahlung liege nicht vor, weil der Betrag bei der Ermittlung der monatlichen Gesamtleasingrate (auf Basis der Gesamtinvestitionskosten) berücksichtigt (d.h. abgezogen) sei. Die beurkundete monatliche Gesamtleasingrate von 560.213,00 S sei im Sinne des Punktes 12 des Vertrages wie folgt ermittelt worden:

erwartete Gesamtinvestitionskosten	85,560.000,00 S
abzüglich Mietrechtszahlung	-24,500.000,00 S
	61,060.000,00 S
davon 0,91784%	560.213,00 S

Die Mietrechtszahlung sei somit nicht in der Gesamtleasingrate enthalten und sei aus den oben angeführten Gründen als einmalige Zahlung zu vergebühren.

Mit Schreiben vom 12. Juli 1995 wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Als Begründung werde auf die Berufungsschrift vom 19. Mai 1995 verwiesen.

Die tatsächlich in Rechnung gestellte und aus Punkt 12 des Leasingvertrages sich ergebende

Leasingrate berechne sich wie folgt (siehe auch beigelegte Berechnung der Gesamt-Leasingrate, als Beilage zum Leasingvertrag):

Mtl. Leasingrate	560.213,00 S
+20% USt	112.042,60 S
= mtl. Gesamtleasingrate	672.255,60 S
- mtl. Leasingmietvorauszahlung (24.500.000,00 S /20/12)	-102.083,00 S
= monatliche Zahlung von	570.172,60 S

Da ein Vertrag auf unbestimmte Dauer vorliege, ergebe sich die Gesamtgebühr wie folgt:

Mtl. Zahlung 570.173,00 S x 36	20.526.228,00 S
+ Mietvorauszahlung	24.500.000,00 S
Bemessungsgrundlage	45.026.228,00 S
Rechtsgeschäftsgebühr	450.262,00 S

Es werde daher der Antrag gestellt, die Rechtsgeschäftsgebühr mit 450.262,00 S festzusetzen.

Beigelegt wurde folgende Aufstellung über die vorläufige Gesamtleasingrate:

1.	Vorläufige Gesamtinvestitionskosten (exkl.MWSt)	
	für das Gebäude	85.560.000,00 S

2.	Berechnungsgrundlagen	
	Abschreibungsdauer	25 Jahre
	Leasingdauer	20 Jahre
	Restbuchwert nach 20 Jahren	17.112.000,00 S

Mietrecht	24,500.000,00 S
-----------	-----------------

3.	Gesamtleasingratenkalkulation	
	mtl. Gesamtleasingmiete	560.213,00 S
	+20% MWSt	112.042,60 S
	mtl. Gesamtleasingrate	672.255,60 S
	- mtl. Leasingmietvorauszahlung	102.083,00 S
	= mtl. Zahlung	570.172,60 S

Datiert ist diese Berechnung mit 20. Dezember 1994.

Am 27. Juli 1995 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dem § 33 TP 5 Abs. 1 GebG 1957 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 nach dem Wert im allgemeinen 1 v. H..

Nach Abs. 2 leg cit zählen einmalige und wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart werden, auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

Nach Abs. 3 leg cit sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten.

Unstrittig liegt ein Vertrag gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG 1957 vor, der auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden ist und folglich sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu ermitteln.

Strittig ist hierbei die Höhe der wiederkehrenden Leistungen (Gesamtleasingrate gemäß Punkt 12) und die Art der Einbeziehung der Einmalzahlung gemäß Punkt 14 des gegenständlichen Vertrages in Höhe von 24,500.000,00 S.

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG 1957 ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

Nach Abs. 2 leg cit wird, wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit des Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Mietrechtszahlung

Strittig ist die Einstufung der in Punkt 14 des Vertrages vereinbarten einmaligen nicht rückzahlbaren Zahlung in Höhe von 24,500.000,00 S zum Erwerb des unbedingten und unwiderruflichen Rechtes, das Leasingobjekt während einer Zeitspanne von 20 Jahren ab Übergabe des Bestandsobjektes zu besitzen.

Ebenso in Punkt 14 wurde vereinbart, dass für den Fall der vorzeitigen Auflösung des Immobilienmietvertrages – aus welchem Grund immer – keine Rückerstattung der für das Mietrecht geleisteten Zahlung an den Leasingnehmer erfolgt.

Nach ständiger Judikatur des VwGH werden einmalige Leistungen, für die bei vorzeitiger Vertragsauflösung keine Erstattung erfolgt, mit ihrem vollen Wert in die Bemessungsgrundlage einbezogen (siehe auch die Erkenntnisse des VwGH vom 18.11.1993, 92/16/0068, vom 14.12.1994, 94/16/0050 und vom 14.11.1996, 95/16/0278).

Der gegenständliche Vertrag geht eindeutig von einer einmaligen, nicht rückzahlbaren Leistung aus, die aus obigen Gründen gänzlich in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Wiederkehrende Leistung

In Punkt 12 des gegenständlichen Vertrages wird eine monatliche Gesamtleasingrate von

560.213,00 S netto, somit 672.255,60 S brutto zur Zahlung vereinbart.

Die von der Bw. eingewendete Verminderung dieser monatlichen Rate findet weder in Punkt 12, noch in den weiteren Vertragspunkten Erwähnung.

Im Gegenteil, im weiteren Text des Punkt 12 wird diese monatliche Rate mit 0,91748% der Gesamtinvestitionskosten exkl. USt abzüglich der allenfalls geleisteten Mietrechtszahlung gemäß Punkt 14 definiert.

Die auch durch die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Berufungsvorentscheidung vorgenommenen Kontrolle der Berechnung ergibt eindeutig einen monatlichen Betrag von 560.213,00 S netto.

Sowohl der absolut erwähnte Betrag, als auch die vorzunehmende Berechnung bestätigen daher den Ansatz laut Erstbescheid bzw. Berufungsvorentscheidung.

Nach dem im § 17 Abs. 1 GebG 1957 festgelegten Urkundenprinzip unterliegt ein Rechtsgeschäft der Gebühr, wie es beurkundet ist. Der Gebührenfestsetzung können daher andere als in der Urkunde festgehaltene Umstände nicht zu Grunde gelegt werden (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 14.11.1996, 95/16/0278).

Eine Urkunde schafft lediglich Beweis darüber, was in ihr beurkundet ist (Erkenntnis des VwGH vom 11.9.1980, 2909/79).

Das im Zuge des Vorlageantrages eingereichte Berechnungsblatt vom 20. Dezember 1994 wurde nicht Teil des gegenständlichen Vertrages und widerspricht diesem. Auch wurde im Vertrag in keinster Weise auf ein etwaiges Berechnungsblatt verwiesen.

Die darin vorgenommene Berechnung ist folglich für die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Immobilienleasingvertrages irrelevant.

Die Argumentation der Bw. lässt den Inhalt des Vertrages nicht in Zweifel ziehen, weshalb die wiederkehrende Leistung Leasingrate wie durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu berechnen und anzusetzen ist.

Zusammengefasst ergeben sich daher keine Änderungen im Hinblick auf den angefochtenen Bescheid und die Berufung war folglich als unbegründet abzuweisen.

Linz, 26. Jänner 2004