

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der BF als Rechtsnachfolgerin der RECHTSVORGÄNGERIN, ADRESSE, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs-und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41-43, 4020 Linz gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11. Jänner 2012, betreffend Rechtsgebühr zu ErfNr*****/2010, StNr*** zu Recht erkannt:

Der Bescheidbeschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Rechtsgebühr wird gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG 1957 mit 1 % von der Bemessungsgrundlage von € 1.466.233,39, somit in Höhe von **€ 14.662,33** festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.1 Gebührenanzeige - Urkundeninhalt

Am 14. Dezember 2010 wurde dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) eine Urkunde mit der Bezeichnung "*2. Nachtrag zum Immobilien-Leasingvertrag vom 07.10.2003*", abgeschlossen zwischen der VERMIETERIN XX Gesellschaft m.b.H. als Vermieter und der RECHTSVORGÄNGERIN als Mieter zur Vergebührung angezeigt.

Die Urkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"§1

Präambel

*Der Vermieter hat mit dem Mieter am 07.10.2003 einen Immobilien-Leasingvertrag angezeigt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien am 05.11.2003 unter **** und am 31.03.2004 einen Nachtrag zum Immobilien-Leasingvertrag, angezeigt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien am 14.04.2004 unter ***** *** sowie im Oktober 2003 eine Zusatzvereinbarung abgeschlossen (nachfolgend kurz ILV genannt).*

§2

Die Vertragsparteien vereinbaren nunmehr, dass der ILV per 01.03.2010 wie folgt abgeändert

wird:

I.

Leasingobjekt

1. Der Vermieter vermietet an den Mieter und der Mieter mietet vom Vermieter das wie folgt näher bezeichnete Leasingobjekt:

a) Die Liegenschaften ... alle Grundbuch xxxxxx samt bestehenden Baubestand (im genannten ILV als Leasingobjekt Ia bezeichnet) und über

*b) Den vom Vermieter nach den Plänen und der Baubeschreibung des Architekten ... vom 17.06.2002 auf dem Grundstück-Nr***, errichteten Zu- und Umbau (in der Folge kurz Leasingobjekt Ib bezeichnet).*

*c) Den vom Vermieter nach den Plänen und der Baubeschreibung des Architekten ... vom 30.09.2003 auf dem Grundstück-Nr***, errichteten Neu- und Zubau im Ausmaß von ca 1.500 m² (in der Folge kurz Leasingobjekt Ic bezeichnet).*

Sofern im Folgenden nichts Abweichendes geregelt ist, gelten für das Leasingobjekt Ic sinngemäß die Regelungen wie für das Leasingobjekt Ib. Die Leasingobjekte Ia und Ib sowie Ic gelten gemeinsam als Leasingobjekt im Sinne des ILV.

...

II.

Beginn und Dauer des Leasingvertrages, Übergabe des Leasingobjektes

1. Der Leasingvertrag beginnt mit der Unterzeichnung und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Der Leasingvertrag kann unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Monats durch eingeschriebenen Brief gekündigt werden. ...

2. Eine Aufkündigung durch den Mieter kann jedoch frühestens mit Wirksamkeit zum Ende des 240. Monats, gerechnet ab Fälligkeit der ersten Miete, somit ab 01.11.2003 (Kündungsverzichtsdauer), erfolgen.

3. a) Die Übergabe des Leasingobjektes Ia und Ib erfolgte im Oktober 2003.

b) Die Übergabe des Leasingobjektes Ic erfolgte im März 2004.

...

VI

Gesamtinvestitionskosten/Mietenberechnungsbasis

1. Die Gesamtinvestitionskosten bestehen aus sämtlichen Kosten, welche der Vermieter für den Erwerb des Leasingobjektes Ia und die Planung und die Errichtung des Leasingobjektes Ib und Ic aufgewendet haben wird, sowie den mit der Finanzierung dieser Aufwendungen im Zusammenhang stehenden Kosten und Gebühren aller Art einschließlich eines Finanzierungsgebührenäquivalents von pauschal 0,8% i.H des vom Vermieter aufzubringenden Finanzierungsvolumens.

2. Die Mietenberechnungsbasis für das Leasingobjekt Ia und Ib und Ic beträgt zum Stichtag 01.03.2010 EUR 10.142.437,88 exklusive Umsatzsteuer. Diese wurde aufgrund der Endabrechnung vom 11.01.2006 und unter Berücksichtigung des derzeit gültigen Finanzierungskostensatzes und den geleisteten monatlichen Mieten ermittelt. Von der Mietenberechnungsbasis entfallen EUR 1.070.386,77 auf den Grundanteil.

VII.

Miete

1. Der Mieter hat dem Vermieter ab 01.03.2010 bis 31.12.2010 eine fixe Miete zu bezahlen. Ab 01.01.2011 errechnet sich die Miete unter Zugrundelegung der Mietenberechnungsbasis, der Mietvorauszahlung gemäß Punkt VII. Absatz 2, dem kalkulatorischen Restwert in Höhe von EUR 2.849.093,18 und des vereinbarten Finanzierungskostensatzes und den vom 01.03.2010 bis 31.12.2010 bezahlten Mieten. Die Mietenberechnungsbasis ist in Punkt VI definiert. Die Mietvorauszahlung ist in Absatz 2 definiert. Der mtl.dek.klm./360 gerechnete Finanzierungskostensatz ist der in den Absätzen 7 und 8 definierte, veränderliche Basiszinssatz zuzüglich eines Aufschlages von 1,50%-Punkten, aufgerundet bei der Anpassung auf ein Zehntelprozent. Vorgenannter Aufschlag auf den Basiszinssatz wird ab 01.11.2013 gemäß Punkt VII Absatz 9 erhöht.

2. Der Mieter hat für den Zeitraum der Kündigungsverzichtsdauer am 01.03.2010 eine unverzinsliche nicht rückzahlbare Mietvorauszahlung in der Höhe von EUR 2.622.319,66 zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer zu leisten. Nach Ablauf der Kündigungsverzichtsdauer erhöht sich die Miete um den bisher durch die Mietvorauszahlung abgedeckten aliquoten Teilbetrag.

...

5. Von 01.03.2010. bis 31.12.2010 hat der Mieter eine fixe Miete in Höhe von EUR 25.000,-- zu bezahlen. Ab 01.01.2011 errechnet sich eine vorläufige Miete unter Zugrundelegung der Mietenberechnungsbasis gemäß gemäß Punkt VI Absatz 1 sowie unter Berücksichtigung der Mietvorauszahlung gemäß Absatz 2 und eines Finanzierungskostensatzes gemäß Punkt VII Absatz 1 in der Höhe von EUR 40.760,44 p.m. zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer.

....

XI.

Kautionen zur Sicherstellung

Das per 01.03.2010 angesparte Kautionsguthaben in Höhe von EUR 2.622.319,66 wird mit der Mietvorauszahlung per 01. 03.2010 gegenverrechnet.

Ab 01.03.2010 sind vom Mieter keine laufenden Kautionen zu leisten.

....

XVII.

Vorzeitige Vertragsauflösung

1. Der Vermieter kann diesen Leasingvertrag aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung jederzeit auflösen. Wichtige Gründe liegen insbesondere vor, wenn:

- a) der Mieter seine Zahlungsverpflichtungen (insbesondere Mieten, allfällige Kautionen, Betriebs- und Nebenkosten und allfällige Umsatzsteuer) trotz zweimaliger Mahnung nicht innerhalb von 14 Tagen begleicht,*
- b) der Mieter vom Leasingobjekt einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, namentlich das Leasingobjekt in arger Weise vernachlässigt oder den Verwendungszweck eigenmächtig ändert und den vertragswidrigen Zustand trotz zweimaliger Aufforderung mittels eingeschriebenen Briefes und Setzung einer angemessenen mindestens 14tägigen Nachfrist zur Wiederherstellung des vertragsmäßigen Zustandes nicht beseitigt,*
- c) der Mieter trotz Nachfristsetzung im Sinne von lit. b) sonst gegen wesentliche Bestimmungen dieses Vertrages verstößt,*
- d) eine wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Mieters eintritt, insbesondere ein Insolvenzverfahren über das Vermögen des Mieters rechtskräftig eröffnet oder etwa mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet wird,*
- e) durch einen Wechsel in der Rechtsform oder der Unternehmensinhaber, durch Umgründungsmaßnahmen oder in sonstiger Weise das Haftungspotential des Mieters beeinträchtigt wird und der Mieter trotz einmaliger Aufforderung mittels eingeschriebenen Briefes seitens des Vermieters das Haftungspotential nicht in angemessener Frist durch entsprechende Sicherheiten wieder vergrößert.*

2. Im Fall der vorzeitigen Vertragsauflösung gemäß Absatz 1 sowie bei Vertragsbeendigung im Zuge eines Ausgleichs- oder Konkursverfahrens hat der Mieter sofort jenen Teil der Gesamtinvestitionskosten zu bezahlen, welcher unter Zugrundelegung einer annuitätischen Tilgung und dem der Berechnung der Miete zugrunde liegenden Finanzierungssatz nicht durch bereits geleistete Mieten amortisiert ist. Als Pönale wird zusätzlich ein Betrag in Höhe von 8% der nicht amortisierten Teile der Gesamtinvestitionskosten verrechnet. Auf diese Verpflichtungen sind allfällige Verwertungserlöse oder -entgelte, etwa durch den Verkauf oder die

Weitervermietung des Leasingobjektes, reduziert um die Verwertungskosten, bis zur Höhe dieser Verpflichtungen anzurechnen.

...

XXII.

Schlussbestimmungen

...

Zum Zwecke der Gebührenbemessung wird festgehalten, dass der unter § 1 angeführte Immobilien-Leasingvertrag am 05.11.2003 unter **** beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien mit einer vorläufigen Miete in der Höhe von EUR 82.856,81 p.m. zzgl. allfälliger Umsatzsteuer vergebüht wurde. Der Nachtrag zum Immobilien-Leasingvertrag wurde am 14.04.2004 unter BRP*** beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien aufgrund der Erhöhung der Gesamtinvestitionskosten für die Leasingobjekte Ia und Ib mit einer vorläufigen Miete in der Höhe von EUR 83.058177 p.m (somit einer Erhöhung von EUR 201.96) zzgl. allfälliger Umsatzsteuer sowie einer vorläufigen Miete für das Leasingobjekt Ic in der Höhe von EUR 2.201,80 p.m. zzgl. allfälliger Umsatzsteuer vergebüht. Aufgrund dieses 2. Nachtrages beträgt die Miete für die Leasingobjekte Ia, Ib und Ic vom 01.03.2010 bis 31.12.2010 EUR 25.000,-- p.m. zzgl. allfälliger Umsatzsteuer, ab 01.01.2011 beträgt die vorläufige Miete für das Leasingobjekt Ia, Ib und Ic EUR 40.760,44 p.m. zzgl. allfälliger Umsatzsteuer."

1.2. Gebührenbescheid an RECHTSVORGÄNGERIN

Am 2. September 2011 richtete das Finanzamt einen Gebührenbescheid an die RECHTSVORGÄNGERIN, in dem es von einer Bemessungsgrundlage für die Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 GebG von € 5.168.834,63 ausging. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes an:

"Die Betriebskosten wurden mangels (ausreichender) Angaben gemäß § 184 BAO geschätzt.

Da die Bezahlung der Umsatzsteuer beurkundet wurde, ist sie dem Entgelt hinzuzurechnen.

Bemessungsgrundlage = monatliche Miete inkl. USt + Betriebskosten geschätzt (mtl € 4.000,00) x Dauer (36 Monate) + nicht rückzahlbare Mietvorauszahlung inkl. USt. Bei unbestimmter Vertragsdauer und gestaffelten, sich erhöhenden Mietzins ist der Bemessung der höchste Betrag zu Grunde zu legen."

1.3. Telefax der KPMG ans Finanzamt

1.3.1. Telefax vom 27.9.2011

Mit Telefax vom 27. September 2011 teilte die KPMG Alpentreuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft (kurz KPMG) dem Finanzamt unter Übersendung eines aktuellen Firmenbuchausdruckes der RECHTSVORGÄNGERIN mit, dass die RECHTSVORGÄNGERIN mit Eintragung vom 12. Juli 2011 durch Anwachsung

auf die BF übergegangen sei. Die Gesellschaft existiere daher nicht mehr, ein an die Gesellschaft adressierter Bescheid sei daher als solcher nicht wirksam.

1.3.2. Telefax vom 6.10.2011

Mit weiterem Telefax vom 6. Oktober 2011 übermittelte die KPMG dem Finanzamt einen Ausdruck des Buchhaltungskonto 72510 für den Zeitraum ab 1. Jänner 2010 und teilte mit, dass der monatliche Versicherungsaufwand sich demnach auf € 4.586,58 belaufe. Hinsichtlich der Betriebskosten sei eine genaue Ermittlung nicht möglich. Beispielsweise gebe es beim Strombezug ausschließlich eine Gesamtrechnung für Maschine und Gebäude. Die auf die leasinggegenständlichen Gebäude entfallenden Betriebskosten seien nicht ermittelbar. Die vom Finanzamt ursprünglich angenommenen Betriebskosten von € 4.000,00 monatlich seien mangels besserer Information nicht beanstandet worden.

In der – dem Bescheid vom 2. September 2011 zu Grunde liegenden – Berechnung sei die Leasingvorauszahlung in voller Höhe berücksichtigt worden.

Gemäß § 2 Pkt VII 2. des 2. Nachtrages zum Immobilien-Leasingvertrag, habe der Mieter für den Zeitraum des Kündigungsverzichts am 1.3.2010 eine "unverzinsliche, nicht zurückzahlbare Mietvorauszahlung" iHv € 2.622.319,66 zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer zu leisten. Nach Ablauf der Kündigungsverzichtsdauer erhöhe sich die Miete; um den bisher durch die Mietvorauszahlung abgedeckten aliquoten Teilbetrag. Es handle sich somit um eine Vorauszahlung für den Zeitraum des Kündigungsverzichtes.

Gemäß § 2 Pkt II 2. des 2. Nachtrages zum Immobilien-Leasingvertrag verzichte der Mieter bis zum Ende des 240. Monats, gerechnet ab Fälligkeit der ersten Miete am 1.11.2003 auf sein Kündigungsrecht. Der Leasingnehmer verzichte somit bis 31.10.2023 auf sein Kündigungsrecht.

Im Gegensatz dazu habe der Leasinggeber gem § 2 Pkt XVII des 1. Nachtrages zum Immobilien-Leasingvertrag jederzeit das Recht, aus wichtigen Gründen den Leasingvertrag vorzeitig aufzulösen. Im Falle der Auflösung habe der Leasingnehmer jene Teile der Gesamtinvestitionskosten an den Leasinggeber zu bezahlen, welche noch nicht durch bereits geleistete Leasingraten (und somit auch die Vorauszahlung) abgedeckt sind.

Die noch nicht "verbrauchte" Leasingvorauszahlung (für den Zeitraum ab Kündigung bis 31.12.2023) werde folglich auf den bei Vertragsauflösung vom Leasingnehmer zu leistenden Betrag angerechnet und sei somit bei vorzeitiger Vertragsauflösung keinesfalls verloren. Bei regulärer Vertragsabwicklung erfolge ohnehin eine Anrechnung auf die laufende Leasingrate in voller Höhe des vorausbezahlten Betrages (vgl § 2 Pkt VII 2. u. 5. des 2. Nachtrages zum Immobilien-Leasingvertrag). Die Rate bleibe in Summe immer gleich.

Aus den Vertragsbestimmungen ergebe sich somit ganz klar, dass die Leasingvorauszahlung in Relation zur Bestandsdauer steht. Für den Kündigungsverzichtszeitraum vermindere die aliquote Leasingvorauszahlung von € 19.187,70 brutto (Inkrafttreten des 2. Nachtrages mit 1.3.2010 bis zum Ende der

Kündigungsverzichtszeit mit 31.10.2023: 164 Monate; Leasingvorauszahlung von € 3.146. 783,59 brutto/ 164 Monate: 19.187,70 €) das monatlich zu bezahlende Leasingentgelt vom Gesamtbetrag von 68.100,23 € brutto auf den Zahlungsbetrag von 48.912,53 € brutto.

Der VwGH habe ausgesprochen, dass erkennbar für die Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache bestimmte Gegenleistungen - auch wenn diese im Voraus und auf einmal zu leisten sind (VwGH 17.4.1980, 2694/79) "wiederkehrende" Leistungen sind, sofern diese in Relation zur Bestandsdauer stehen (Arnold, Rechtsgebühren Kommentar, § 33 TP 5 Rz 13). Wiederkehrende Leistungen - seien im Unterschied zu einmaligen Leistungen - bei unbestimmter Vertragsdauer nicht voll in die Gebührenbemessungsgrundlage einzurechnen, sondern nur in Höhe von Amortisationsbeträgen für einen Zeitraum von 3 Jahren gem § 33 TP 5 Abs 3 GebG.

Der Berechnung der Bestandsvertragsgebühr gem § 33 TP 5 GebG sei somit eine monatliche Leasingrate von € 68.100,23 unter bereits erfolgter Berücksichtigung von € 19.187,70 brutto (€ 146.783,59/164 Monate) an aliquoter Leasingvorauszahlung zu Grunde zu legen. Es werde um entsprechende Berücksichtigung im Zuge der bescheidmäßigen Neufestsetzung der gegenständlichen Bestandsvertragsgebühr ersucht.

1.3.3. Telefax vom 17.11.2011

Am 17. November 2011 richtete die KPMG ein weiteres Fax ans Finanzamt, in dem mitgeteilt wurde, dass es hinsichtlich des Vertragsüberganges von RECHTSVORGÄNGERIN auf die BF. keine den Immobilienleasingvertrag betreffende gesonderte Vereinbarung gebe. Der Vertrag sei ex lege im Rahmen der Anwachsung gemäß § 142 UGB auf die BF. übertragen worden. Das einzige Schriftstück, das es zu diesem Thema gebe, sei eine E-Mail der BF an die VERMIETERIN xxx Gesellschaft m.b.H. (dem Leasinggeber), mit dem vor der Anwachsung abgeklärt worden sei, ob seitens des Leasinggebers Bedenken gegen diese Anwachsung bestehe. Dies sei wieder mittels E-Mail verneint worden. Demzufolge habe es keine Veranlassung gegeben, den Leasingvertrag gesondert zu überbinden, die Gesamtrechtsnachfolge aufgrund der Anwachsung habe ausgereicht.

Weiters wurde zum Thema der Gebührenpflicht der Mietvorauszahlung eine ausführliche Stellungnahme abgegeben.

1.4. Gebührenbescheid an die BF vom 11.1.2012

Mit Bescheid vom 11. November 2011 setzte das Finanzamt für den 2. Nachtrag vom 10. Dezember 2010 zum Immobilien-Leasingvertrag abgeschlossen zwischen der RECHTSVORGÄNGERIN und der VERMIETERIN XX GmbH gegenüber der BF (der nunmehrigen Beschwerdeführerin, kurz Bf.) eine Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von € 31.467,84 fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage von € 3.146.783,52 ausging. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes an:

"Bemessungsgrundlage = eine nicht rückzahlbare Mietvorauszahlung inkl. USt lt. Vertrag.

Dieser Bescheid erging an Sie als Rechtsnachfolger nach der Firma RECHTSVORGÄNGERIN in Folge Vermögensübernahme gem. § 142 UGB. “

1.5. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde beantragt, den Gebührenbescheid ersatzlos aufzuheben. Weiters wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO beantragt.

Zur Begründung führte die Bf. Folgendes aus:

"Mit oben angeführtem Bescheid vom 11.1.2012 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel eine Rechtsgeschäftsgebühr iHv 31.467,84 € für den zweiten Nachtrag zum Immobilien-Leasingvertrag zwischen HTI HighTech Industries AG (als RNF der Verwaltungsobjekt Eumigstraße 6 der JS Vermögensverwaltung GmbH & Co KG) und VERMIETERIN Leasing GmbH festgesetzt.

*Der ursprüngliche Immobilien Leasingvertrag vom 7.10.2003 wurde mit Gebührenbescheid vom 5.12.2003 (ErfNr*****/2003) beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien mit einer vorläufigen Miete iHv 82.856,81 € vergewährt (Höhe der Rechtsgeschäftsgebühr im Gebührenbescheid vom 5.12.2003: 46.038,75 €). Mit einem korrigierten Gebührenbescheid vom 15.2.2006 (ErfNr*****/2003) wurde die Rechtsgeschäftsgebühr für diesen Immobilien-Leasingvertrag mit 36.916,21 € festgesetzt.*

*Mit Bescheid vom 11.1.2012 (ErfNr*****/2010) wurde nun betreffend den zweiten Nachtrag zu diesem Immobilien-Leasingvertrag vom 7.10.2003 nochmals eine Rechtsgeschäftsgebühr iHv 31.467,84 € festgesetzt. Mit diesem zweiten Nachtrag, der dem Finanzamt unter BRP***** vorliegt, wurde unter anderem die vorläufige Miete deutlich herabgesetzt (auf nunmehr 40.760,44 € pro Monat ab 1.1.2011) und demgegenüber eine Mietvorauszahlung iHv 2.622.319,66 €, zuzüglich Umsatzsteuer eingefordert.*

Nach Ansicht des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel stellt diese Vorauszahlung eine nicht rückzahlbare Mietvorauszahlung dar. Unseres Erachtens liegt jedoch eine rückzahlbare Mietvorauszahlung vor, weshalb die Mietvorauszahlung auf die Laufzeit zu verteilen ist und nur mit dem anteiligen auf den 3fachen Jahresbetrag entfallenden Teil der Gebühr zu unterziehen ist. Da eine Mietenreduktion vorgenommen wurde, deckt die bisherige Gebührenvorschreibung diesen Betrag ab, sodass für eine neuerliche Gebührenvorschreibung kein Raum bleibt.

Folgende Erwägungen führen uns zu diesem Schluss:

Gemäß § 2 Pkt II 2. des zweiten Nachtrages zum Immobilien-Leasingvertrag verzichtet der Mieter bis zum Ende des 240. Monats, gerechnet ab Fälligkeit der ersten Miete am 1.11.2003 auf sein Kündigungsrecht. Der Leasingnehmer verzichtet somit bis 31.10.2023 auf sein Kündigungsrecht. Im Gegensatz dazu hat der Leasinggeber gem § 2 Pkt XVII des zweiten Nachtrages zum Immobilien-Leasingvertrag jederzeit das Recht, aus wichtigen Gründen den Leasingvertrag vorzeitig aufzulösen.

Gemäß § 2 Pkt VII 2. des zweiten Nachtrages zum Immobilien-Leasingvertrag, hat der Mieter für den Zeitraum des Kündigungsverzichts am 1.3.2010 eine "unverzinsliche, nicht zurückzahlbare Mietvorauszahlung" iHv 2.622.319,66 €, zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer zu leisten. Nach Ablauf der Kündigungsverzichtsdauer erhöht sich die Miete um den bisher durch die Mietvorauszahlung abgedeckten aliquoten Teilbetrag. Es handelt sich somit um eine Vorauszahlung für den Zeitraum des Kündigungsverzichtes.

Wie bei jedem Leasingvertrag sind die Gesamtinvestitionskosten die Basis für die Mietenberechnung. Letzen Endes muss der Leasingnehmer die gesamten Investitionskosten an den Leasinggeber entrichten, zuzüglich einer Verzinsung.

Für den Fall einer vorzeitigen Beendigung vor dem Ablauf des einseitigen Kündigungsverzichts durch den Mieter, also bei der jederzeit möglichen Kündigung durch den Leasinggeber bzw bei außerordentlicher Kündigung durch den Leasingnehmer, wie sie bei jedem Dauermietvertrag möglich ist, gibt es explizite Regelungen, was mit der Mietvorauszahlung zu geschehen hat. Pkt XVII. 2 legt fest, dass im Fall der vorzeitigen Vertragsauflösung der Mieter den ausstehenden Teil der Gesamtinvestitionskosten zu bezahlen hat, welcher abgeleitet wird von den gesamten Investitionskosten am Anfang des Leasingverhältnisses, vermindert um die bisher geleisteten Mieten. Aus Pkt VII. 2 ergibt sich, dass die geleisteten Mieten auch auf die Kündigungsverzichtsdauer verteilte Mietvorauszahlungen enthalten, denn nach Ablauf der Kündigungsverzichtsdauer erhöht sich die Miete um den bisher durch die Mietvorauszahlung abgedeckten aliquoten Teilbetrag. Damit ist aber klar, dass bei vorzeitiger Vertragsbeendigung die noch nicht amortisierten Teile der Mietvorauszahlung noch offen sind und zur Zahlung der restlichen Investitionskosten an den Leasinggeber verwendet werden können. Auf diese Zahlungsverpflichtung wird jedoch jeder Verwertungserlös aus dem Leasingobjekt oder Erlöse aus der Weitervermietung des Leasingobjekts angerechnet. Dies bedeutet nichts anderes als, dass der "doppelt" der Leasinggesellschaft zustehende Betrag tatsächlich zurückzuzahlen ist. Damit ergibt sich, dass keine nicht rückzahlbare Mietvorauszahlung vorliegt. Da davon auszugehen ist, dass der Buchwert bzw Restwert des Leasingobjekts immer den noch offenen Gesamtinvestitionskosten entspricht, wird es faktisch immer zur Rückzahlung der Mietvorauszahlung kommen, weil die Verwertung des Leasingobjekts immer diesen Betrag ergeben wird.

Lediglich für den ungestörten Ablauf der primären Leasinglaufzeit (Dauer des einseitigen Kündigungsverzichts) kommt es nicht zur Rückzahlung der Mietvorauszahlung, das liegt aber auch in der Natur der Sache, da eine Rückzahlung immer nur dann erforderlich ist, wenn ein Vertrag vorzeitig beendet wird.

Die noch nicht "verbrauchte" Leasingvorauszahlung (für den Zeitraum ab Kündigung bis 31.12.2023) wird folglich auf den bei Vertragsauflösung vom Leasingnehmer zu leistenden Betrag angerechnet und ist somit bei vorzeitiger Vertragsauflösung keinesfalls verloren. Bei regulärer Vertragsabwicklung erfolgt ohnehin eine Anrechnung auf die laufende Leasingrate in voller Höhe des vorausbezahlten Betrages (vgl § 2 Pkt VII 2. und 5. des

zweiten Nachtrages zum Immobilien-Leasingvertrag). Die Rate bleibt in Summe immer gleich.

Aus den Vertragsbestimmungen ergibt sich somit ganz klar, dass die Leasingvorauszahlung in Relation zur Bestandsdauer steht. Für den Kündigungsverzichtszeitraum vermindert die aliquote Leasingvorauszahlung von 19.187,70 € brutto (Inkrafttreten des zweiten Nachtrages mit 1.3.2010 bis zum Ende der Kündigungsverzichtsdauer mit 31.10.2023: 164 Monate; Leasingvorauszahlung von 3.146.783,59 € brutto/164 Monate: 19.187,70 €), das monatlich zu bezahlende Leasingentgelt vom Gesamtbetrag von 68.100,23 € brutto auf den Zahlungsbetrag von 48.912,53 € brutto.

Der VwGH hat ausgesprochen, dass erkennbar für die Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache bestimmte Gegenleistungen - auch wenn diese im Voraus und auf einmal zu leisten sind (VwGH 17.4.1980, 2694/79) "wiederkehrende" Leistungen sind, sofern diese in Relation zur Bestandsdauer stehen (Arnold, Rechtsgebühren Kommentar, § 33 TP 5 Rz 13). Wiederkehrende Leistungen - sind im Unterschied zu einmaligen Leistungen - bei unbestimmter Vertragsdauer nicht voll in die Gebührenbemessungsgrundlage einzurechnen, sondern nur in Höhe vom Amortisationsbetrages für einen Zeitraum von 3 Jahren gemäß § 33 TP 5 Abs 3 GebG.

Im Vertrag ist uE daher sehr wohl eine laufzeitabhängige Rückzahlungs- bzw. Anrechnungsregelung enthalten. Letztlich geht es für die Leasinggesellschaft ja nicht darum, die Mietvorauszahlung einzubehalten, sondern die Investitionskosten abgedeckt zu erhalten. Und wenn diese aus dem Verwertungserlös der Liegenschaft gedeckt werden, wird die Mietvorauszahlung zurückbezahlt - entgegen dem insofern unglücklichen Vertragswortlaut.

Da wie gezeigt keine nicht rückzahlbare Mietvorauszahlung vorliegt, ist die Mietvorauszahlung auf die Laufzeit zu verteilen und nur mit dem anteiligen auf den 3fachen Jahresbetrag entfallenden Teil der Gebühr zu unterziehen. Da eine Mietenreduktion vorgenommen wurde, sind wir der Meinung, dass die bisherige Gebührenvorschrift diesen Betrag abdeckt, sodass für eine neuerliche Gebührenvorschrift kein Raum bleibt.

Die ursprüngliche Gebührenvorschrift geht von folgender Bemessungsgrundlage aus:

12.000,00 €	einmaliges Entgelt
22.050,00 €	3 mal jährliche Verwaltungskosten
4.779,72 €	12 mal 3 monatliche Betriebskosten
95.594,74 €	12 mal 3 monatliche Miete inklusive Umsatzsteuer

Der nunmehrige Vertrag sieht in der abgeänderten Form folgende Beträge vor:

40.760,44 € zuzüglich Umsatzsteuer =	48.912,53 € laufende Leasingzahlung
--------------------------------------	-------------------------------------

15.989,33 € zuzüglich Umsatzsteuer=	19.187,20 € Mietvorauszahlung anteilig
in Summe daher	68.100.23 €

Dieser Betrag liegt weit unter dem bereits vergebühten Betrag von 95.594,74 € aus 2006.

Wir wiederholen daher unseren Antrag, keine doppelte Vergebüßung der Mietzahlungen vorzunehmen und daher den Gebührenbescheid vom 12.1.2012 ersatzlos aufzuheben."

1.6. Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Begründung hat folgenden Inhalt:

"Ein Zusatz oder Nachtrag unterliegt der Art nach der gleichen Gebühr wie das ursprüngliche Rechtsgeschäft, die Höhe der Gebühr richtet sich aber nicht nach dem Wert der Gesamtleistung, sondern nur nach dem Wert der zusätzlich bedungenen Leistungen.

Wird in einem Nachtrag zu einem beurkundeten Bestandvertrag eine nicht zurückzahlbare Mietvorauszahlung vereinbart, ist die Mietvorauszahlung pflichtig. Im gegenständlichen Fall wurde die Mietvorauszahlung neu vereinbart und ist vertraglich auch nicht vorgesehen, dass diese rückgeführt wird. Die in der Berufung vorgebrachte Möglichkeit der aliquoten Erstattung ist lediglich für die Gesamtinvestitionskosten vorgesehen (Hinweis auf den in der Berufung zitierten Punkt XVII. 2). Es handelt sich daher um eine gebührenpflichtigen Leistung."

1.7. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bf. ergänzend noch aus, dass bei ungestörtem Ablauf des Vertrages die Mietvorauszahlung ohnehin auf die Miete angerechnet werde und bei **jeder** vorzeitigen Auflösung des Vertrages es zu einer Anrechnung der noch nicht amortisierten Mietvorauszahlung auf den noch zu zahlenden Restbetrag (Gesamtinvestitionskosten) komme, somit eine wirtschaftliche anteilige Rückzahlung erfolge. Die Ausführungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung auf eine eingeschränkte Möglichkeit der Erstattung sei aus diesem Gesichtspunkt nicht verständlich.

2. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat und vor dem Bundesfinanzgericht

2.1. Vorlage der Berufung an den UFS

Mit Vorlagebericht vom 18. September 2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Dabei wurde der Streitpunkt mit *"Handelt es sich bei der nicht rückzahlbaren Mietvorauszahlung um eine gebührenpflichtige Leistung"* umschrieben.

2.2. Übergang der Zuständigkeit auf das Bundesfinanzgericht

Am 31. Dezember 2013 war die gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323

Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2.3. Ermittlungen durch das BFG

2.3.1 Einsichtnahme in die Bemessungsakte ErfNr.*****/2003 und ErfNr.*****/2004

Vom Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt angeforderten Bemessungsakte ErfNr.*****/2003 und ErfNr.*****/2004 (in denen sich Gleichschriften des Immobilien-Leasingvertrages vom 7. Oktober 2003 bzw. des 1. Nachtrages zum Immobilien-Leasingvertrag vom 31. März 2004 befinden).

2.3.2. Vorhalteverfahren

Weiteres wurde die Bf. mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung um Mitteilung gebeten, wie hoch die monatliche Miete vor Abschluss des 2. Nachtrages zum Immobilien-Leasingvertrages (errechnet nach den im Immobilien-Leasingvertrag vom 7.10.2003 samt 1. Nachtrag vom 31.3.2004 genannten Modalitäten) war und welche Vorstellungen die Vertragsparteien bei Abschluss des 2. Nachtrages hatten, auf welchen Betrag sich die monatliche Miete nach Ablauf der Kündigungsfrist erhöhen wird, da im 2. Nachtrag dazu keine betragsmäßigen Angaben enthalten seien.

Dazu gab die Bf. mit Schriftsatz vom 25. September 2014 Folgendes bekannt:

"Die monatliche Miete vor dem 2. Nachtrag betrug, wie auf S 4 der Berufung angegeben, 95.594,74 € inklusive Umsatzsteuer und wurde so auch im Gebührenbescheid vom 15.2.2006 berücksichtigt.

	Miete	Umsatzsteuer	Bruttomiete
Miete laut Endabrechnungsschreiben vom 11.1.2006 vom Leasingvertrag vom 7.10.2003	76.500,58 €	15.300,12 €	€ 91.800,70 €
Miete laut Endabrechnungsschreiben vom 11.1.2006 zum 1. Nachtrag vom 31.3.2004	3.161,48 €	632,30 €	3.793,78 €
			95.594,47 €

Gemäß Abs 5 des Pkt VII. des 2. Nachtrages beträgt die monatlich zu bezahlende Nettomiete 40.760,44 €. Zu dieser monatlich zu bezahlenden Nettomiete von 40.760,44 € kommt die bereits bezahlte auf die (restliche) Kündigungsverzichtsdauer von 164 Monaten zu verteilende Mietvorauszahlung von 2.622.319,66 € in aliquotem Ausmaß dazu, das sind 15.989,33 € (Division der 2.622.319,66 € durch 164 Monate). Die Gesamtmiete pro Monat ergibt sich daher aus der Summe der beiden Beträge mit 56.750,19 € (zuzüglich Umsatzsteuer daher 68.100,23 €; siehe dazu auch die Aufstellung in der Berufung von S 4).

Dieser Betrag von 56.750,19 € (zuzüglich Umsatzsteuer daher 68.100,23 €) ist dann nach Ablauf der Kündigungsverzichtsdauer gemäß Abs 2 2. Satz als laufende Miete zu bezahlen.

Ergänzend sei festgehalten, dass sich die Gesamtmiete vor allem wegen der gegenüber dem ursprünglichen Vertrag geringeren Gesamtinvestitionskosten (laut 1. Nachtrag 12.550.000,00 €, laut 2. Nachtrag nur mehr 10.142.437,88 €) ergeben hat."

Der Stellungnahme angeschlossen waren 2 Endabrechnungen vom 11. Jänner 2006.

2.3.3. Urkundevorlage

Über telefonisches Ersuchen übersandte die Bf. dem Bundesfinanzgericht noch eine Kopie der in der Präambel des "2. Nachtrages" erwähnten "Zusatzvereinbarung vom Oktober 2003" [Die sog. "Zusatzvereinbarung" betrifft die Berechtigung der Mieterin, eine Untermietvertrag abzuschließen und ist daher für das gegenständliche Verfahren nicht weiter von Relevanz.]

2.3.4. Zurücknahme des Antrages auf Mündliche Verhandlung

Mit Telefax vom 17. Oktober 2014 nahm die Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Am 7. Oktober 2003 schlossen die VERMIETERIN XX Ges.m.b.H (kurz VERMIETERIN) als Vermieterin und die MIETERIN* (FN****, kurz MIETER) als Mieterin einen Immobilien-Leasingvertrag über das im Vertrag näher bezeichnetes Leasingobjekt - "Leasingobjekt Ia" und "Leasingobjekt Ib" - ab.

Zu Beginn und Dauer des Leasingvertrages wurde in Punkt II. Folgendes vereinbart:

"Der Leasingvertrag beginnt mit der Unterzeichnung und wird auf die unbestimmte Dauer abgeschlossen. ...

Eine Aufkündigung durch den Mieter kann frühestens mit Wirksamkeit zum Ende des 120. Monats, gerechnet ab Fälligkeit der ersten Miete (Kündigungsverzichtsdauer) erfolgen."

Im Punkt VI. des Immobilien-Leasingvertrages wurden die Gesamtinvestitionskosten näher definiert und dazu festgehalten, dass diese nach einer vorläufigen Berechnung € 12.250.000,00 exklusive Umsatzsteuer betragen.

Zur Höhe der Miete wurde in Punkt VII. folgende Vereinbarung getroffen:

"1. Der Mieter hat dem Vermieter ab Übernahme des Leasingobjektes Ib eine Miete zu bezahlen. Die Miete errechnet sich unter Zugrundelegung der Gesamtinvestitionskosten, der kalkulatorischen Abschreibung auf die abnutzbaren Teile des Leasingobjektes (kurz kalkulatorische Abschreibung⁹ und des vereinbarten Finanzierungskostensatzes. Die Gesamtinvestitionskosten sind in Punkt VI. definiert. Die kalkulatorische Abschreibung wird mit 4,26% festgelegt. Der mtl. dek. 365/360 gerechnete Finanzierungskostensatz ist der in den Absätzen 7 und 8 definierte; veränderliche Basiszinssatz zuzüglich eines Aufschlages von 1,5%-Punkten, aufgerundet bei der Anpassung auf ein Zehntelprozent.

...

5. Unter Zugrundelegung der vorläufigen Investitionskosten gemäß Punkt VI. Absatz 2 und eines Basiszinssatzes von 3,584% (siehe Absatz 8) errechnet sich eine vorläufige Miete in der Höhe von EUR 82.856,81 p.m. zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer.

6. Nach Feststellung der endabgerechneten Gesamtinvestitionskosten wird die Höhe der Miete mit Wirkung ab Fälligkeit der ersten Miete unter Zugrundelegung der endabgerechneten Gesamtinvestitionskosten neu berechnet. Überschreiten die endabgerechneten Gesamtinvestitionskosten die vorläufigen Investitionskosten, ist der Vermieter berechtigt, für den übersteigenden Teil eine angemessene Erhöhung des Finanzierungssatzes anzusetzen.

7. Als Basiszinssatz dient der EURIBOR für 6 Monate, 11:00 Uhr Brüssler Zeit lt. Reuters-Seite "EURIBOR". ...

8. Der Basiszinssatz beträgt zunächst 3,584% (das ist der Wert des EURIBOR für 6 Monate vom 17.06.2002). Der Wert des Basiszinssatzes ändert sich erstmals zum Monatsersten, der der Übergabe des Leasingobjektes lb folgt, und in der Folge jeweils zum 01.02. und 01.08. eines jeden Jahres (Anpassungstichtage). ...Die Änderung des Basiszinssatzes bewirkt eine Änderung der Höhe der Miete. ...

- - - - -

XI. Kautiön zur Sicherstellung

1. Zur Sicherstellung aller Ansprüche des Vermieters und aller Verpflichtungen des Mieters aus diesem Vertrag, insbesondere der Instandhaltung des Leasingobjektes, der Unterlassung baulicher Veränderungen und aller Nachteile aus einer vorzeitigen Auflösung des Vertrages, hat der Mieter eine einmalige Kautiön in der Höhe von EUR 550.000,-- und eine laufende Kautiön zu zahlen. Die einmalige Kautiön ist innerhalb von 14 Tagen ab Unterfertigung des Leasingvertrages zu zahlen. Die laufende Kautiön ist monatlich jeweils zeitgleich mit der Miete bis zum Ende der Kündigungsverzichtszeitdauer zu leisten.

2. Durch die einmalige Kautiön und die laufende Kautiön soll bis zum Ablauf der Kündigungsverzichtszeitdauer ein Sicherstellungsbetrag so aufgebaut werden, dass dieser bei Ablauf der Kündigungsverzichtszeitdauer die Höhe von EUR 3.844.378,35 hat. Die Höhe der laufenden Kautiön beträgt auf Basis der in Punkt VII. Absatz 5 angeführten Parameter und der in Absatz 1 bestimmten Höhe der einmaligen Kautiön EUR 17.143,19. Die laufende Kautiön wird nach der Endabrechnung der Gesamtinvestitionskosten auf Basis der tatsächlich erreichten Gesamtinvestitionskosten, der tatsächlich herangezogenen kalkulatorischen Abschreibung, der Kündigungsverzichtszeitdauer und der Höhe der einmaligen Kautiön neu errechnet. Ändern sich die genannten Parameter, so wird die laufende Kautiön entsprechend angepasst.

3. Die Kautiönen werden bis zum Ende der Kündigungsverzichtszeitdauer mit einem Zinssatz in der Höhe des Finanzierungssatzes verzinst (Kautiönzinssatz). Die Zinsen werden dem Kautiönkonto gutgeschrieben. Jede Änderung des Basiszinssatzes gemäß Punkt VII. Absatz 8 bewirkt eine Änderung des Kautiönzinssatzes; zugleich wird die

Höhe der Kautionen so angepasst, dass der zum Ende der Kündigungsverzichts-dauer angestrebte Sicherstellungsbetrag möglichst linear erreicht wird. Nach Ablauf der Kündigungsverzichts-dauer wird das Kautionskonto zum Zinssatz für täglich fällige Gelder verzinst.

4. Bei Beendigung des Vertrages werden die geleisteten Kautionen inklusive Zinsen auf die Verpflichtungen des Mieters angerechnet. Ein verbleibendes Kautionsguthaben ist dem Mieter zurückzubezahlen.

5. Dem Mieter ist es nicht gestattet, seinen Anspruch auf Rückzahlung der Kaution zu verpfänden oder zu zedieren."

XVII. Vorzeitige Vertragsauflösung

1. Der Vermieter kann diesen Leasingvertrag aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung jederzeit auflösen. Wichtige Gründe liegen insbesondere vor, wenn:

a) der Mieter seine Zahlungsverpflichtungen (insbesondere Mieten, allfällige Kautionen, Betriebs- und Nebenkosten und allfällige Umsatzsteuer) trotz zweimaliger Mahnung nicht innerhalb von 14 Tagen begleicht,

b) der Mieter vom Leasingobjekt einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, namentlich das Leasingobjekt in arger Weise vernachlässigt oder den Verwendungszweck eigenmächtig ändert und den vertragswidrigen Zustand trotz zweimaliger Aufforderung mittels eingeschriebenen Briefes und Setzung einer angemessenen mindestens 14tägigen Nachfrist zur Wiederherstellung des vertragsmäßigen Zustandes nicht beseitigt,

c) der Mieter trotz Nachfristsetzung im Sinne von lit. b) sonst gegen wesentliche Bestimmungen dieses Vertrages verstößt,

d) eine wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Mieters eintritt, insbesondere ein Insolvenzverfahren über das Vermögen des Mieters rechtskräftig eröffnet oder etwa mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet wird,

e) durch einen Wechsel in der Rechtsform oder der Unternehmensinhaber, durch Umgründungsmaßnahmen oder in sonstiger Weise das Haftungspotential des Mieters beeinträchtigt wird und der Mieter trotz einmaliger Aufforderung mittels eingeschriebenen Briefes seitens des Vermieters das Haftungspotential nicht in angemessener Frist durch entsprechende Sicherheiten wieder vergrößert.

2. Im Fall der vorzeitigen Vertragsauflösung gemäß Absatz 1 sowie bei Vertragsbeendigung im Zuge eines Ausgleichs- oder Konkursverfahrens hat der Mieter sofort jenen Teil der Gesamtinvestitionskosten zu bezahlen, welcher unter Zugrundelegung einer annuitätischen Tilgung und dem der Berechnung der Miete zugrunde liegenden Finanzierungskostensatz nicht durch bereits geleistete Mieten amortisiert ist. Als Pönale wird zusätzlich ein Betrag in Höhe von 8% der nicht amortisierten Teile der Gesamtinvestitionskosten verrechnet. Auf diese Verpflichtungen sind allfällige Verwertungserlöse oder -entgelte, etwa durch den Verkauf oder die Weitervermietung des Leasingobjektes, reduziert um die Verwertungskosten, bis zur Höhe

dieser Verpflichtungen anzurechnen. Ein allfälliger Mehrerlös wird im Verhältnis von 75 (Mieter) zu 25 (Vermieter) aufgeteilt.

....“

Für den Immobilien-Leasingvertrag setzte das Finanzamt die Bestandvertragsgebühr zunächst mit Bescheid vom 5. Dezember 2003 vorläufig von einer Bemessungsgrundlage von € 4.603.874,90 fest.

Am 31. März 2004 schlossen VERMIETERIN und der MIETER einen Nachtrag ab, in dem ua. festgehalten wurde, dass die erste Miete gemäß VII. Absatz 3 ILV für November 2003 festgelegt wurde. Weiters erfolgten folgende Änderungen:

„1. Der Punkt VI. Absatz 2 lautet nunmehr neu:

Nach vorläufiger Berechnung betragen die Investitionskosten, die auf den Erwerb des Leasingobjektes Ia sowie die Planung und die Errichtung des Leasingobjektes Ib entfallen (vorläufige Investitionskosten), exklusive Umsatzsteuer EUR 12.550.000,--, wobei EUR 1.000.000,-- auf das Leasingobjekt Ia entfallen. Eine Überschreitung dieser vorläufigen Investitionskosten bedarf der ausdrücklichen Zustimmung des Vermieters. Gesamtinvestitionskostenmindernde Förderungen werden zum jeweiligen Zuzählungszeitpunkt bei der Mietenberechnung berücksichtigt.

2. Der Punkt VII. Absatz 1 lautet nunmehr neu:

Der Mieter hat dem Vermieter ab Übernahme des Leasingobjektes Ib eine Miete zu bezahlen. Die Miete errechnet sich unter Zugrundelegung der Gesamtinvestitionskosten, der kalkulatorischen Abschreibung auf die abnutzbaren Teile des Leasingobjektes (kurz kalkulatorische Abschreibung) und des vereinbarten Finanzierungskostensatzes. Die Gesamtinvestitionskosten sind in Punkt VI. definiert. Die kalkulatorische Abschreibung wird mit 4,00% festgelegt. Der mtl.dek.365/360 gerechnete Finanzierungskostensatz ist der in den Absätzen 7 und 8 definierte, veränderliche Basiszinssatz zuzüglich eines Aufschlages von 1,50%-Punkten, aufgerundet bei der Anpassung auf ein Zehntelprozent.

3. Der Punkt VII. Absatz 5 lautet nunmehr neu:

Unter Zugrundelegung der vorläufigen Investitionskosten gemäß Punkt VI. Absatz 2 und eines Basiszinssatzes von 3,584% (siehe Absatz 8) errechnet sich eine vorläufige Miete in der Höhe von EUR 83.058,77 p.m. zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer.

4. Der Punkt XI. Absatz 2 lautet nunmehr neu:

Durch die einmalige Kautio und die laufende Kautio soll bis zum Ablauf der Kündigungsverzichtszeit ein Sicherstellungsbetrag so aufgebaut werden, dass dieser bei Ablauf der Kündigungsverzichtszeit die Höhe von EUR 4.085.621,50 hat. Die Höhe der laufenden Kautio beträgt auf Basis der in Punkt VII. Absatz 5 angeführten Parameter und der in Absatz 1 bestimmten Höhe der einmaligen Kautio EUR 20.132,21. Die laufende Kautio wird nach der Endabrechnung der Gesamtinvestitionskosten auf Basis der tatsächlich erreichten Gesamtinvestitionskosten, der tatsächlich herangezogenen

kalkulatorischen Abschreibung, der Kündigungsverzichtsdauer und der Höhe der einmaligen Kautions neu errechnet. Ändern sich die genannten Parameter, so wird die laufende Kautions entsprechend angepasst.

5. Ansonsten bleiben sämtliche Bestimmungen des ILV unverändert aufrecht.“

Weiters erfolgte im Vertragspunkt II. eine Erweiterung des Immobilien-Leasingvertrages wie Folgt:

„1. Auf dem Leasingobjekt Ia wird mit früherer Zustimmung des noch bürgerlichen Eigentümers X im Eigentum und nach Auftrag des Vermieters eine Lagerhalle als Superadifikt nach den Detailplänen der Architekten im Ausmaß von ca. 1.500 m² derzeit errichtet. Dieser Neu- bzw. Zubau wird in der Folge kurz als Leasingobjekt Ic bezeichnet.

2. Sofern im folgenden nichts Abweichendes geregelt ist, gelten für das Leasingobjekt Ic sinngemäß die Regelungen wie für das Leasingobjekt Ib. Die Leasingobjekte Ia und Ib sowie Ic gelten gemeinsam als Leasingobjekt im Sinne des ILV.

3. Für das Leasingobjekt Ic werden zusätzlich zu den Gesamtinvestitionskosten gemäß oben I. Absatz 1 dieses Nachtrages vorläufige Investitionskosten exkl. USt. von EUR 500.000,00 festgesetzt. Die kalkulatorische Abschreibung für das Leasingobjekt Ic wird mit 4,07% festgelegt. Als Basiszinssatz dient der EURIBOR für 6 Monate, 11 Uhr Brüsseler Zeit lt. Reuters-Seite "EURIBOR", wobei dieser zunächst 2,1930% (das ist der Wert des EURIBOR für 6 Monate vom 09.12.2003) beträgt. Die vorläufige Miete auf Basis der genannten Investitionskosten und des genannten Basiszinssatzes errechnet sich in der Höhe von EUR 2.963,22 zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer. Die monatliche Miete für das Leasingobjekt Ic ist erstmals für das Monat April 2004 zu bezahlen, dies unabhängig davon ob das Leasingobjekt Ic zum Fälligkeitszeitpunkt April 2004 bereits übergeben bzw. bereits benützlich ist oder nicht.

4. Neben der Miete gemäß Abs. 3 soll durch eine laufende Kautions ein Sicherstellungsbetrag so aufgebaut werden, dass dieser bei Ablauf der Kündigungsverzichtsdauer (restliche 115 Monate ab Fälligkeit der ersten Miete für das Leasingobjekt Ic im April 2004) die Höhe von EUR 304.979,17 hat. Die Höhe der laufenden Kautions beträgt auf Basis der Parameter gemäß Abs. 3 monatliche EUR 2.201,80.

5. Die Miete gemäß Abs. 3 und die laufende Kautions gemäß Abs. 4 werden vom Vermieter separat neben der Miete und der laufenden Kautions für die Leasingobjekte Ia und Ib vorgeschrieben.

6. Als Zwischenfinanzierungsentgelt gemäß VIII. Absatz 2. des IL V werden dem Mieter monatlich im Nachhinein Beträge in der Höhe von 0,32% der jeweils bis zu jedem Monatsletzen vom Vermieter im Zusammenhang mit dem Leasingobjekt Ic ausbezahlten Beträge angelastet.

7. Ansonsten gelten alle Bestimmungen des ILV unverändert sinngemäß.“

Die tatsächlichen Gesamtinvestitionskosten für das Leasingobjekt Ia und Ib haben € 12.580.770,81 und die tatsächlichen Gesamtinvestitionskosten für das Leasingobjekt Ic haben € 507.902,50 betragen. Nach Abzug der Einmalkaution von € 550.000,00 errechnete die VERMIETERIN im Jänner 2006 eine Leasingratenberechnungsbasis für das Leasingobjekt Ia und Ib in Höhe von € 12.030.770,81. Davon ausgehend stellte die VERMIETERIN der Mieterin beginnend mit 1. Februar 2006 folgende Beträge in Rechnung (siehe dazu die beiden Schreiben der VERMIETERIN an die Mieterin vom 11. Jänner 2006):

	für Leasingobjekt Ia und Ib	für Leasingobjekt Ic
Miete	€ 76.500,58	€ 3.161,48
20 % USt	€ 15.300,12	€ 632,30
Kaution	€ 19.922,62	€ 2.173,75
Monatliche Gesamtbelastung	€ 111.723,32	€ 5.967,53

Mit Schriftsatz vom 1. Februar 2006 teilte die Mieterin dem Finanzamt unter Bezugnahme auf den Immobilienleasingvertrag und den Nachtrag mit, dass die tatsächlichen Gesamtinvestitionskosten seit 11. Jänner 2006 feststehen und dass die monatliche Miete inklusive Umsatzsteuer

EUR 91.800,70 für den Hauptleasingvertrag vom 07.10.2003 und

EUR 3.793,78 für den Nachtrag zum Leasingvertrag vom 31.03.2004 betrage. Die jährliche Verwaltungskostenpauschale wurde dem Finanzamt mit € 22.050,00 inklusive 20% Umsatzsteuer bekanntgegeben.

Von diesen Angaben ausgehend erließ das Finanzamt am 15. Februar 2006 einen endgültigen Bescheid und setzte die Bestandvertragsgebühr endgültig von einer Bemessungsgrundlage von € 3.691.621,20 fest. Die Bescheidbegründung lautet wie Folgt:

"Miete (lt. Bekanntgabe) und Betriebskosten (geschätzt mit 5 % der Miete mit € 4.779,72) = € 100.374,20 x 12 = jährliches Entgelt € 1.204.490,40 + Verwaltungskosten pro Jahr € 22.050,00 = € 1.226.540,40 x Dauer (3-faches Jahresentgelt für unbestimmte Dauer) + einmal. Entgelt von € 12.000 = Bemessungsgrundlage : 3.691.621,20"

Im Zeitpunkt des Abschlusses des 2. Nachtrages zum Immobilien-Leasingvertrages betrug die monatliche Miete € 95.594,47 inklusive Umsatzsteuer für die Leasingobjekte Ia, Ib und Ic (ermittelt auf Grundlage der beiden Endabrechnungsschreiben vom 11.1.2006).

Bis zum 1. März 2010 hatte die Mieterin insgesamt Kautionsbeträge in Höhe von € 2.622.919,66 (Einmalkaution plus laufende Kautionszahlungen) an die VERMIETERIN geleistet.

Der „Immobilien-Leasingvertrag“ und der „1. Nachtrag“ sahen für den Fall der ordentlichen Kündigung durch die Vermieterin keine weitere Zahlungsverpflichtung für die Mieterin vor und hatte die Mieterin das "Kautionsguthaben" zurückzuerhalten. Für den Fall einer vorzeitigen Vertragsauflösung iSd Punktes XVII., Absatz 1 oder einer Vertragsbeendigung

im Zuge eines Ausgleichs- oder Konkursverfahrens war vorgehen, dass die Mieterin der Vermieterin den nicht durch bereits geleistete Mieten amortisierten Teil der Gesamtinvestitionskosten abzüglich allfälliger Verwertungserlöse zu leisten hat und sollte zur Erfüllung dieser Ansprüche eine Verrechnung mit dem Kautionsguthaben erfolgen und nur ein allfälliger Restbetrag der Mieterin zurückbezahlt werden.

Am 11. Oktober 2010 bzw. am 10. Dezember 2010 unterzeichneten die VERMIETERIN und die Mieterin den sogenannten "2. Nachtrag zum Immobilien-Leasingvertrag vom 07.10.2003" und hat die Vertragsurkunde jenen Inhalt, wie er oben unter Punkt 1.1. zitiert ist.

Die in der Präambel des "2. Nachtrages" erwähnte "Zusatzvereinbarung vom Oktober 2003" betrifft die Berechtigung der Mieterin einen Untermietvertrag abzuschließen.

Für den Fall der ordentlichen Kündigung durch die Vermieterin sieht der "2. Nachtrag" keine weitere Zahlungsverpflichtung seitens der Mieterin vor. Für den Fall einer vorzeitigen Vertragsauflösung iSd Punktes XVII., Absatz 1 oder einer Vertragsbeendigung im Zuge eines Ausgleichs- oder Konkursverfahrens besteht weiterhin die Verpflichtung der Mieterin, der Vermieterin den nicht durch bereits geleistete Mieten amortisierten Teil der Gesamtinvestitionskosten abzüglich allfälliger Verwertungserlöse zu bezahlen. Zu den „bereits geleisteten Mieten“ zählen nicht nur die laufenden, monatlichen Zahlungen, sondern gehört dazu auch die sogenannte „Mietzinsvorauszahlung“. Sowohl bei einer ordentlichen Kündigung als auch bei einer vorzeitigen Vertragsauflösung iSd Punktes XVII., Absatz 1 seitens der Vermieterin vor dem 31.10.2023 (Ablauf der Kündigungsverzichtsdauer der Mieterin von nunmehr 240 Monaten) ist nach dem Inhalt der Vertragsurkunde keine aliquote (von der bisherigen Bestandvertragsdauer abhängige) Rückzahlung der „Mietzinsvorauszahlung“ an die Mieterin vorgesehen.

Die Höhe der Mietzinsvorauszahlung wurde mit dem Betrag der bisher geleisteten Kautionszahlungen festgelegt. Mit dem 2. Nachtrag entfiel die Verpflichtung der Mieterin zur Leistung weiterer Kautionszahlungen.

Für die Zeit nach Ablauf der Kündigungsverzichtsdauer haben die Vertragsparteien vorgesehen, dass monatlich zusätzlich zu den brutto € 48.912,53 der aliquote Mietzinsvorauszahlungsbetrag von € 19.187,10 (€ 3.146.783,59 brutto/164) zu bezahlen ist.

Mit Firmenbucheintragung vom 12. Juli 2011 ist das Vermögen der RECHTSVORGÄNGERIN gemäß § 142 HGB auf die BF übergegangen.

III. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen sowie dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben.

IV. rechtliche Beurteilung

1. Rechtslage, Judikatur und Literatur

Auf Grund des § 33 TP 5 Z 1 Gebührengesetz 1957 (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, nach Maßgabe der Bestimmungen im III. Abschnitte im allgemeinen einer Gebühr von 1 % nach dem Wert.

Einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauches 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.

Wiederkehrende Leistungen sind gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes, zu bewerten. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht.

Wiederkehrende Leistungen im Sinn des § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 1 GebG sind alle Leistungen des Bestandnehmers, die dem Bestandgeber nur nach Maßgabe der tatsächlichen Dauer des Bestandverhältnisses verbleiben, die somit nach Beendigung des Bestandverhältnisses insoweit zu erstatten sind, als sie nicht "abgewohnt" wurden (Mietzinsvorauszahlungen, Grundanteilskosten und Baukostenbeiträge mit vereinbarter Amortisation). Sie sind bei unbestimmter Vertragsdauer nur mit dem auf drei Jahre entfallenden (Amortisations-)Betrag in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, auch wenn sie auf einmal fällig sind. Einmalige Leistungen, die bei unbestimmter Vertragsdauer gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 Satz 1 GebG e contrario mit dem vollen Wert in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, liegen nur dann vor, wenn nach den Vereinbarungen - unabhängig von der tatsächlichen Dauer des Bestandverhältnisses - keine Erstattung erfolgen soll. Ein wie auch immer bezeichneter Einmalbetrag, der bei vorzeitiger Vertragsauflösung nicht rückzahlbar ist, ist in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. (vgl. VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055).

Ein als "Mietvorauszahlung" bezeichneter Betrag, der bei vorzeitiger Vertragsauflösung nicht rückverrechnet wird, ist in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Ergibt sich aus einem Leasingvertrag, dass der Leasinggeber in den vertraglich festgelegten Fällen einer vorzeitigen Beendigung des Leasingverhältnisses so zu stellen ist, wie er stünde, wenn der Leasingnehmer seine vertraglichen Verpflichtungen ordnungsgemäß erfüllt hätte, hat der Leasinggeber also bei vorzeitiger Vertragsauflösung insbesondere Anspruch auf Erhalt der Leistungsentgelte, die ohne die vorzeitige Vertragsauflösung angefallen wären, so ist die Mietzinsvorauszahlung als nicht rückzahlbare, einmalige Leistung anzusehen (vgl. VwGH 14.12.1994, 94/16/0050).

Eine einmalige Leistung liegt nicht nur dann vor, wenn die Rückerstattung einer - vorweg erbrachten - Leistung vereinbarungsgemäß unterbleibt, sondern auch dann, wenn bei

vorzeitiger Beendigung (wegen der vorzeitigen Beendigung) vom Mieter eine Leistung zu erbringen ist (siehe Arnold, Rechtsgebühren, RZ 14a zu § 33 TP 5 GebG unter Hinweis auf VwGH 14.12.1994, 94/16/0050, ÖStZB 1995, 528).

Gemäß § 17 Abs. 1 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.

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 gemäß § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Im Hinblick darauf, daß nach § 17 Abs 1 GebG für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgebend ist (Hinweis E 25.3.1985, 84/15/0077), ist die Behörde nicht gehalten, die Schriftenverfasser oder die Parteien über Motivation und einen (vom Urkundeninhalt allenfalls abweichenden) Willen der Parteien zu befragen (14.11.1996, 95/16/0278).

Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so ist dieser Zusatz oder Nachtrag auf Grund des § 21 GebG im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

Sinngehalt dieser Norm ist es, Zusätze oder Nachträge zu Rechtsgeschäften bei Änderungen jedweder Art subsidiär zu erfassen und zu gewährleisten, dass die Rechtsgebühr unter Berücksichtigung der schon für den ursprünglichen Vertrag festgesetzten Gebühr so anfällt, wie sie bei ursprünglichem Abschluss des Rechtsgeschäftes in der durch den Nachtrag oder den Zusatz abgeänderten Form schließlich zu Stande gekommen wäre (VwGH 14.4.1983, 15/1989/79).

Die Beurteilung, ob eine Urkunde in Bezug auf eine andere Urkunde die Qualifikation eines "Zusatzes oder Nachtrages" gemäß § 21 GebG hat, ist ausschließlich durch den Vergleich der "bereits ausgefertigten Urkunde" und derjenigen Urkunde vorzunehmen, die den Zusatz oder Nachtrag darstellen soll (VwGH 18.12.1997, 97/16/0473).

Wenn in einem Zusatz oder Nachtrag zusätzliche Leistungen nicht bedungen, sondern umgekehrt die Leistungen eines Vertragsteiles herabgesetzt wurden, so ist dieser Zusatz oder Nachtrag nicht gebührenpflichtig, da die Herabsetzung einer in einem früheren Vertrag bedungenen Leistung keinen der im Tarif des § 33 GebG aufgezählten gebührenpflichtigen Tatbestände bildet. Die Herabsetzung von Leistungen ist daher gebührenfrei (VwGH 11.10.1973, 1960/72).

Wird in einem Nachtrag zu einer Mietvertragsurkunde bloß das Bestandsrecht des Mieters VERDINGLICHT, ohne daß im übrigen an den Bedingungen des Vertrages, an der Dauer

des Mietverhältnisses oder an der Möglichkeit, dieses durch Kündigung aufzulösen, etwas geändert wird, dann unterliegt der Nachtrag keiner Gebühr (vgl. VwGH 20.11.1956, 3164/54).

Ein Nachtrag zu einem Mietvertrag, der sich auf eine Erhöhung des Mietzinses beschränkt, unterliegt der Gebühr nur von der Erhöhung, nicht vom erhöhten Mietzins (VwGH 25.5.1955, 2334/53).

Die Abänderung einer seinerzeit vereinbarten unbestimmten Vertragsdauer auf nunmehr bestimmte Zeit ist als eine Änderung von Rechten bzw Verbindlichkeiten im Sinne des § 21 GebG anzusehen (VwGH 30.4.1981, 2093/79).

Wird in einem Nachtrag zu einem beurkundeten Bestandvertrag eine Mietvorauszahlung von drei Monaten vereinbart, ist dies kein Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde, weil nur die Fälligkeit der Verpflichtung zu einer Leistung geändert wird (VwGH 8.3.1977, 1350/76).

Der Nachtrag oder Zusatz zu einer Urkunde über ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft unterliegt, wenn er das ursprüngliche Rechtsgeschäft nicht aufhebt und ersetzt, sondern bloß zusätzliche Rechte und Pflichten begründet, zwar der Art nach der gleichen Gebühr wie das ursprüngliche Geschäft, die Höhe der Gebühr richtet sich aber nicht nach dem Wert der Gesamtleistung, sondern nach dem der zusätzlich bedungenen Leistung (vgl. UFS 14.04.2008, RV/1646-W/05).

Die ratio der Regelung des § 21 GebG besteht darin, dass die Parteien des Rechtsgeschäftes gebührenrechtlich weder einen Nachteil noch einen Vorteil daraus ziehen sollen, dass sie das Rechtsgeschäft nicht bereits ursprünglich mit dem nunmehrigen, geänderten Inhalt abgeschlossen haben. Die Höhe einer auf Grund des Änderungsgeschäftes anfallenden Gebühr ist durch Subtraktion der Gebühr des ursprünglichen Rechtsgeschäftes von der (hypothetischen) Gebühr zu ermitteln, die anfele, wenn die Parteien das Rechtsgeschäft bereits damals mit dem nunmehrigen Inhalt abgeschlossen hätten (vgl. dazu Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum GebG, § 21 GebG, B II 3 d aa).

Ein allfälliger in einem – (rechtskräftigen) Bescheid über die Bemessung der Gebühr für das ursprüngliche Rechtsgeschäft enthaltener Fehler darf nicht bei der Ausmittlung der Rechtsgebühr für das durch Zusatz/Nachtrag beurkundete Rechtsgeschäft „ausgeglichen“ (oder nachgeholt) werden (vgl. Arnold, Rechtsgebühren, Tz 11 zu § 21).

Für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände gelten gemäß § 26 GebG, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, 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 der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist.

Eine Verpflichtung für den Fall der Leistungsstörung kann als bedingte Leistung im Sinne des § 26 GebG angesehen werden. Eine zum Großteil einmalig, zum Teil in Teilbeträgen zu erbringende Kautionsleistung, zu deren Leistung, sich der Bestandnehmer verpflichtet hat, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes an der Bestandsache zu gelangen, ist mit ihrem vollen Wert in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn bei vorzeitiger Vertragsauflösung keine Erstattung erfolgen soll (VwGH 28.2.2002, 99/16/0140).

2. Erwägungen

Unstrittig ist, dass der nunmehr zu beurteilende "2. Nachtrag" einen Nachtrag im Sinne des § 21 GebG zum Leasingvertrag vom 7. Oktober 2003 in der Fassung vom 14. April 2004 darstellt und ist daher durch Vergleich des Inhaltes der drei Urkunden festzustellen, ob bzw. in welchem Ausmaß zusätzliche Leistungen bedungen wurden.

Mit dem gegenständlichen Nachtrag wurde ua. der einseitige Kündigungsverzicht um einen Zeitraum von weiteren zehn Jahren verlängert (ursprünglicher Kündigungsverzicht 120 Monate ab 1.11.2003; nunmehr 240 Monate) und wurden die von der Mieterin monatlich zu leistenden Beträge herabgesetzt. Da einem Vertragsteil nach wie vor ein jederzeitiges ordentliches Kündigungsrecht zusteht, liegt keine Umwandlung oder Änderung eines Bestandvertrages von zunächst unbestimmter Dauer in einen solchen von nunmehr bestimmter Dauer vor, der als eine Änderung von Rechten bzw Verbindlichkeiten im Sinne des § 21 GebG zusätzlich in diesem Umfang gebührenpflichtig wäre. Ebenso löst die Herabsetzung der vormals monatlich bedungenen Leistung keine Gebührenpflicht aus (vgl. dazu auch BFG 25.07.2014, RV/3100480/2014).

Weiters wurde zusätzlich vereinbart, dass die Mieterin am 1. März 2010 eine *"unverzinsliche nicht rückzahlbare Mietzinsvorauszahlung"* von € 2.622.319,66 zuzüglich Umsatzsteuer (das sind brutto € 3.146.783,59) für den Zeitraum der Kündigungsverzichtsdauer (dh. bis zum 31. Oktober 2023) zu leisten hat. Für die Erfüllung dieser Verpflichtung wurde die Gegenverrechnung mit dem per 1. März 2010 *"angesparten Kautionsguthaben"* vorgesehen und entfiel die Verpflichtung der Mieterin, laufend Kautionszahlungen zu leisten. Auf Grund der ursprünglichen Vereinbarung hätte die Mieterin noch bis Oktober 2013 (Ende der seinerzeitigen einseitigen Kündigungsverzichtsdauer) monatlich Kautionsbeträge in Höhe von € 22.096,37 (€ 19.922,62 für das Leasingobjekt Ia und Ib sowie € 2.173,75 für das Leasingobjekt Ic) zu leisten gehabt.

Wie bereits oben ausgeführt entspricht es der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass eine *"Mietzinsvorauszahlung"* bei unbestimmter Dauer mit ihrem vollem Betrag in die Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG einzubeziehen ist, wenn nach den Vereinbarungen - unabhängig von der tatsächlichen Dauer des Bestandverhältnisses - keine Erstattung zu erfolgen hat (vgl. dazu ua. VwGH 14.11.1996, 95/16/0278). Nach dem Urkundeninhalt ist im gegenständlichen Fall weder im Fall der ordentlichen Kündigung durch die Vermieterin, noch bei einer vorzeitigen Vertragsauflösung eine aliquote Erstattung der Mietzinsvorauszahlung an die Mieterin

vorgesehen und ist die Mietzinsvorauszahlung daher als "einmalige" Leistung iSd § 33 TP 5 GebG zu behandeln.

Zum Argument der Bf., dass die Mietzinsvorauszahlung die Verpflichtungen der Mieterin nach Punkt XVII. Absatz 2 vermindere, ist zu bemerken, dass auch Leistungen, die im Fall der Leistungsstörung bei vorzeitiger Beendigung des Bestandverhältnisses vom Mieter zu erbringen sind, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (vgl. dazu VwGH 28.2.2002, 99/16/0140). Das Vorbringen der Bf. in der Berufung, dass es im Fall der Abdeckung der "restlichen Investitionskosten" durch den Verwertungserlös zu einer Rückzahlung der "Mietzinsvorauszahlung" komme, steht im Widerspruch zum Urkundeninhalt. Nach der vertraglichen Vereinbarung hat die Mieterin im Fall der vorzeitigen Vertragsauflösung eine zusätzliche Leistung in Höhe des nicht durch bereits geleistete Mieten amortisierten Teils der Gesamtinvestitionskosten abzüglich allfälliger Verwertungserlöse zu erbringen. Dabei ist keine Rede davon, dass bereits erfolgte Mietzahlungen (wie die "nicht rückzahlbare Mietzinsvorauszahlung") wieder an die Mieterin zurückbezahlt werden. Die im ursprünglichen Immobilien-Leasingvertrag in Punkt XVII. Absatz 2 im letzten Satz vorgesehene Bestimmung, wonach *"ein allfälliger Mehrerlös im Verhältnis von 75 (Mieter) zu 25 (Vermieter) aufgeteilt wird"*, ist im "2. Nachtrag" nicht mehr enthalten.

Da es bei der Vergebührung eines Nachtrages iSd § 21 GebG nicht darauf ankommt, mit welchem Betrag seinerzeit die Gebühr erhoben wurde, sondern der „Umfang der vereinbarten Änderung“ an Hand des Urkundeninhaltes zu ermitteln ist, ist hier zu prüfen, wie die im ursprünglichen Vertrag enthaltenen Verpflichtungen der Mieterin gebührenrechtlich zu beurteilen sind. Bei der Festsetzung der Gebühr für den ursprünglichen Immobilien-Leasingvertrag und den "1. Nachtrag" wurde vom Finanzamt die Einmalkaution von € 550.000,00 sowie die Verpflichtung, eine laufende Kautionsleistung von insgesamt € 22.096,37 (nach Endabrechnung für Leasingobjekt Ia, Ib und Ic) zu leisten, nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Im Gegensatz zur "Mietzinsvorauszahlung" ist für die "Kautionsleistung" eine Verzinsung vereinbart worden und diente die Kautionsleistung nur zur Sicherstellung von Ansprüchen der Vermieterin (ua. im Fall der vorzeitigen Auflösung des Bestandvertrages). Nach Punkt XI. Absatz 4 des Immobilien-Leasingvertrages werden die Kautionsleistungen bei Beendigung des Bestandverhältnisses mit den Verpflichtungen des Mieters verrechnet und ist das verbleibende Kautionsguthaben dem Mieter zurückzubezahlen. Dadurch unterscheidet sich die hier getroffene Vereinbarung ganz wesentlich von jener im Beschwerdefall VwGH 28.2.2002, 99/16/0140, denn im dortigen Beschwerdefall war im Fall der vorzeitigen Auflösung des Bestandverhältnisses eine Rückzahlung der (dort unverzinsten) Kautionsleistung an die Mieterin vertraglich ausgeschlossen worden. Die Kautionsleistungen als solche stellen hier - auch unter Beachtung der Bestimmung des § 26 GebG - keine Leistungen an die Vermieterin dar, da vertraglich vorgesehen ist, dass die Mieterin ein - verzinstes - Guthaben anspricht (die Kautionsbeträge bleiben Gelder der Mieterin mit einem grundsätzlichen Rückzahlungsanspruch und erfolgen erst durch Verrechnung mit

Ansprüchen der Vermieterin Leistungen an die Vermieterin). Die Kautionszahlungen sind daher vom Finanzamt bei der Bemessung der Gebühr für den ursprünglichen Vertrag zu Recht nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden.

Da allerdings im Nachtrag die "nicht rückzahlbare Mietzinsvorauszahlung" einen Teil der laufenden Mietzahlungen ersetzt, ist bei der Bemessung der Gebühr für den Nachtrag im Wege einer Differenzmethode nicht der Gesamtbetrag der Mietvorauszahlung als Bemessungsgrundlage anzusetzen, sondern nur der dem „Umfang der vereinbarten Änderung“ entsprechende Betrag.

Nach dem ursprünglichen Vertrag samt 1. Nachtrag betrug die monatliche Miete brutto € 95.594,48 (ergibt einen dreifachen Jahreswert nach § 33 TP 5 Abs. 3 GebG von € 3.441.4001,28).

Mit dem "2. Nachtrag" wurde die monatlich zu bezahlende Miete auf € 48.912,53 brutto reduziert (ergibt einen dreifachen Jahreswert nach § 33 TP 5 Abs. 3 GebG von € 1.760.851,08) und hat die Mieterin an statt dessen zusätzlich am 1. März 2010 die "nicht rückzahlbare Mietvorauszahlung" von insgesamt € 3.146.783,59 zu bezahlen (die Einmalleistung ersetzt einen Teil der laufenden Miete), sodass sich nunmehr insgesamt ein gebührenrechtlicher Wert der Mietzahlungen von € 4.907.634,67 ergibt.

Der "Umfang der Änderung" ist daher die Differenz des gebührenrechtlichen Wertes der nunmehr vereinbarten Mietzahlungen von € 4.907.634,67 zum gebührenrechtlichen Wert der ursprünglich vereinbarten Mietzahlungen von € 3.441.401,28 (bei den Nebenleistungen wie zB Betriebskosten, Verwaltungskosten etc. ist keine vertragliche Änderung erfolgt) und ist die Gebühr für den "2. Nachtrag" somit von einer Bemessungsgrundlage von € 1.466.233,39 festzusetzen.

Gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der Beschwerde war daher teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als die Gebühr mit 1 % der Bemessungsgrundlage von € 1.466.233,39, somit iHv € 14.662,33 (anstatt bisher € 31.467,84) festgesetzt wird.

V. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Dass ein wie immer bezeichneter Einmalbetrag, der bei vorzeitiger Vertragsauflösung nicht rückzahlbar ist, mit dem vollen Betrag in die Bemessungsgrundlage der Gebühr

nach § 33 TP 5 GebG einzubeziehen ist, ist durch eine Vielzahl von Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (vgl. ua VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055 mit weiteren Nachweisen). Ob im Einzelfall eine aliquote, von der tatsächlichen Bestanddauer abhängige Rückzahlung des Einmalbetrages vereinbart wurde – hier erfolgte ausdrücklich eine Bezeichnung als "nicht rückzahlbare Mietzinsvorauszahlung" - oder nicht, ist eine Tatfrage.

Ebenso entspricht es der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass bei der Bemessung der Gebühr für einen Nachtrag der Wert der zusätzlich bedungenen Leistungen durch eine Gegenüberstellung des bisherigen und des neu vereinbarten Mietzinses zu ermitteln ist (vgl. dazu ua. VwGH 25.5.1955, 2334/53).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Oktober 2014