



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 7

GZ. RV/0495-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.L., vom 5. April 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. März 2002 betreffend Gebühren 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Bestandsvertragsgebühr wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Betriebsprüfung erging eine Kontrollmitteilung zur gebührenrechtlichen Prüfung eines Vertrages, der im Folgenden auszugsweise wiedergegeben wird:

"Vorvertrag zwischen der Firma L. im folgenden kurz Vermieter genannt und der Firma R.. im folgenden kurz Mieter genannt.

Die beiden Vertragsparteien beabsichtigen, den Leasingvertrag folgenden Inhaltes bis zum 16. 12. 1993 mündlich abzuschließen.

Mobilienleasingvertrag

1. Mietgegenstand:

Der Vermieter stellt dem Mieter die in Anlage 1 beschriebenen Wirtschaftsgüter (in Folge "der Mietgegenstand" genannt) zur Verfügung. Der Vermieter hat den Mietgegenstand für einen Kaufpreis von öS 6.686.000,00 (in Worten öS sechsmillionensechshundertsechszigtausend exkl. USt) erworben. Gegenstand des

Mietvertrages sind lediglich Wirtschaftsgüter, die bis spätestens 16. 12. 1993 durch den Vermieter angeschafft und durch den Mieter in Betrieb genommen werden.

2. Vertragsdauer

....."

Unterfertigt wurde der Vertrag von beiden Parteien in Wien am 16. Dezember 1993, Mietobjekt war eine Zerkleinerungsanlage für Brechsand.

Mit Bescheiden vom 7. März 2002 setzte das Finanzamt ohne eine Begründung, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 6,362.194,01 S, für den "Leasingvertrag vom 16. Dezember 1993" eine Gebühr nach § 33 TP 5 GebG und eine Gebührenerhöhung nach § 9 Abs. 2 GebG fest. Dagegen wurde Berufung erhoben und vorgebracht, dass der Bescheid der gesetzlichen Begründungspflicht nicht genüge, weil aus ihm nicht hervorgehe, warum die Behörde von einem Leasingvertrag vom 16. Dezember 1993 ausgehe. Ein solcher Vertrag existiere nicht, es bestehe nur ein Vorvertrag über einen zukünftig noch abzuschließenden Mobilienleasingvertrag. Ausgeführt wurde sodann, welche Merkmale für das Vorliegen eines Vorvertrages sprechen und wurde auf entsprechende Fachliteratur verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 10. Mai 2002 entschied das Finanzamt über die Berufungen abschlägig und führte aus, dass gemäß § 22 BAO die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen werden kann und ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vorliege, wenn zur Erreichung eines bestimmten Zieles ein ungewöhnlicher Weg gewählt werde und damit ein abgabenrechtlicher Erfolg erzielt werde, der bei normaler oder üblicher Rechtsgestaltung nicht oder anders verwirklicht worden wäre. Es sei im vorliegenden Fall gänzlich undenkbar, dass über einen Mietgegenstand im Werte von über 6 Mio. und einer monatlichen Mietzahlung von mehr als 170.000,00 S unter Fremden ein bloß mündlicher Vertrag geschlossen worden wäre. Der beschrittene Weg des Abschlusses eines "Vorvertrages" wäre daher ohne das Ziel der Steuerersparnis völlig unverständlich.

Gegen diese Entscheidungen wurde der Vorlageantrag gestellt und ergänzend vorgebracht, dass bereits am 30. November 1993 ein Vorvertrag unterzeichnet worden sei, der bis auf die Punkte I. Mietgegenstand, Punkt II Kündigungsverzichtsdauer und Punkt III. Miete mit dem gegenständlichen Vertrag inhaltsgleich sei. Als spätester Abschlusszeitpunkt sei der 16. Dezember 1993 fixiert gewesen. Die Konstruktion über einen Vorvertrag sei deshalb gewählt worden, weil sich die Berufungswerberin die Disposition hinsichtlich der Anmietung der technischen Anlage sichern musste, die sie weiterverleaste. Dieser Vorgang sei ein ganz normaler und in der Geschäftsbranche völlig üblicher Vorgang. Ein weiterer Grund für die Abwicklung über einen Vorvertrag liege darin, dass die Konditionen im Hinblick auf die

Konditionen, die mit dem Untermieter vereinbart werden, oft noch abgeändert werden müssen. Von einer missbräuchlichen Vertragskonstruktion, einzig und allein mit dem Zweck, Gebühren zu vermeiden, könne daher keine Rede sein. Ergänzend sei auch darauf hinzuweisen, dass bei der Abfassung des Vorvertrages übersehen worden sei, das Datum, bis zu dem der Hauptvertrag abzuschließen sei, um zwei Wochen bis Ende Dezember 1993 hinauszuschieben. Tatsächlich sei der Vertrag am 27. Dezember 1993 mündlich abgeschlossen worden und bestätige dies ein interner Aktenvermerk.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob in der vorliegenden Vertragsgestaltung ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 BAO vorliegt.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass im Gebührengesetz etwas Abweichendes bestimmt ist. Gegenstand der Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz 1957 ist das Rechtsgeschäft, die Errichtung einer Urkunde ist nur die Bedingung, bei deren Eintritt das Rechtsgeschäft gebührenpflichtig wird. Die Gebührenpflicht ist damit von der Beurkundung eines gültig zustande gekommenen Rechtsgeschäftes abhängig.

Für die Festsetzung der Gebühren ist nach § 17 Abs. 1 GebG der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Unter einer Urkunde ist jede Schrift zu verstehen, in der, wenn auch formlos, das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes festgehalten ist, ein Schriftstück also, welches kraft seines Inhaltes geeignet ist, über ein gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft zum Beweis zu dienen. Nach der Ratio des § 15 Abs. 1 GebG, die auf die Besteuerung der Schaffung von Schriftstücken gerichtet ist, die geeignet sind, über ein Rechtsgeschäft Beweis zu machen, ergibt sich, dass zunächst die Beweiskraft ein Erfordernis des Vorliegens einer gebührenpflichtigen Urkunde ist. Eine gebührenrechtlich erhebliche Urkunde fehlt also, wenn ein Schriftstück nur zusammen mit anderen Beweismitteln, die das Gesetz nicht besteuern will, Beweis erbringt. Keine Gebührenpflicht tritt somit etwa dann ein, wenn die Parteien den Inhalt eines mündlich zu Stande gekommenen Vertrages in einem Schriftstück festhalten und dieses nicht unterfertigt einem Zeugen übergeben, durch dessen Aussage der Beweis erbracht werden soll und kann, dass über den Inhalt des Schriftstückes Einigung erzielt worden ist. (Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, Orac, zu §§ 15-18, B II 1 b cc zu § 15-18). Von einer Urkunde über ein Rechtsgeschäft kann nur gesprochen werden, wenn auch der Abschluss, das tatsächliche Zustandekommen des Vertrages, schriftlich - sei es im Wege einer Ersatzbeurkundung - dokumentiert ist. Auch ein mündlich angenommenes Anbotsschreiben gilt

nicht als gebührenpflichtige Urkunde über das Rechtsgeschäft (Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, zu § 15, Rz 51). Für das Vorliegen einer Ersatzbeurkundung im Sinne des § 18 GebG gibt es im gegenständlichen Fall keine Beweise.

Vorverträge unterliegen im Gegensatz zu Punktationen (§ 18 Abs. 5 GebG) nicht der Gebühr. Die Frage, ob im gegenständlichen Fall ein Vorvertrag oder eine Punktation vorliegt, ist in zivilrechtlicher Betrachtungsweise nach dem Inhalt der Urkunde zu lösen. Ein Vorvertrag im Sinne des § 936 ABGB liegt dann vor, wenn der Leistungsinhalt nur in der Verpflichtung besteht, künftig einen Vertrag zu schließen (VwGH 14.4.1986, 85/15/0147; 19.5.1988, 87/16/0167). Der Anspruch aus dem Vorvertrag richtet sich zum Unterschied von der Punktation nur auf die Abschließung des Vertrages, nicht bereits auf Erfüllung (VwGH 8.5.1980, 1043/79 und vom 3.11.1983, 82/15/0168). Zentrales Begriffsmerkmal des Vorvertrages ist der korrespondierende Wille der Parteien, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren, ein Hinausschieben der endgültigen Verpflichtungen, da die Zeit noch nicht reif ist (OGH vom 25. 6. 1976, 2 Ob 524/76; VwGH 10.6. 1991, 90/15/0129; 28.6.1995, 94/16/0234; 15.3.2001, 2000/16/0115; 18.9.2003, 2000/16/0615).

Bei der Auslegung von Verträgen ist nach § 914 ABGB nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Mit Hilfe von § 914 ABGB ist auch die Rechtsnatur des Vertrages zu bestimmen. Zur Erforschung der Parteienabsicht sind vor allem die Erklärungen der Parteien heranzuziehen (3.7.1957, EvBl 1957/397; 11.4.1973, EvBl 1973/177). Aus der Bezeichnung und dem Wortlaut des Vertrages ("Die beiden Vertragsparteien beabsichtigen, den Leasingvertrag folgenden Inhaltes bis zum 16. 12. 1993 mündlich abzuschließen.") und mangels anderer entgegenstehender Beweise ist der gegenständliche schriftliche und bereits sehr detailliert ausgeführte Vertrag als Vorvertrag zu qualifizieren, da auch ein Vorvertrag so bestimmt sein muss, dass er als Hauptvertrag verbindlich wäre (16.10.1957, MietSlg 5520; 20.1.1977, MietSlg 29.109; 21.9.1977, JBl 1979, 94). Damit ist aber Gebührenfreiheit verbunden, da ein Vorvertrag keinen Tatbestand nach § 33 GebG verwirklichen kann.

Allerdings bleibt damit noch die Frage offen, ob und wie für die vorliegende rechtliche Konstruktion eines schriftlichen Vorvertrages und eines mündlich abgeschlossenen Hauptvertrages die Bestimmung des § 22 BAO zur Anwendung kommen kann, ob im interpretativen Wege (im Sinne der Innentheorie) oder als eigener Tatbestand (im Sinne der Außentheorie).

Unter Kapitel C Abgabenrechtliche Grundsätze und Begriffsbestimmungen findet sich in der Bundesabgabenordnung (BAO) unter der Überschrift "2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise" § 21 BAO. Dieser besagt: "(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. (2) Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt."

§ 22 BAO lautet: " (1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. (2) Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären."

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Anwendbarkeit des § 22 BAO für das Gebührenrecht grundsätzlich bejaht (siehe die in Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, zu §§ 15-18, B I 2 c bb zitierten Erkenntnisse) und lässt in seiner Rechtsprechung vor allem auch wieder in jüngster Zeit (2.8.2000, 98/13/0152; 17.11.2004, 99/14/0013; 9.12.2004, 2002/14/0074: alle Erkenntnisse sind nicht zum Gebührenrecht ergangen) einen außentheoretischen Ansatz erkennen.

Demgegenüber hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 8. Mai 1980, V 14/80 in einer Gebührenangelegenheit ausgesprochen, dass § 22 BAO als Konkretisierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 Abs. 1 BAO nur Vorschriften betreffe, die der Technik der wirtschaftlichen Anknüpfung folgen. Im Falle einer rechtlichen Anknüpfung des Steuertatbestandes sei der im § 22 Abs. 2 BAO angeordnete Blick auf die hinter der rechtlichen Form stehenden wirtschaftlichen Vorgänge ausgeschlossen. Im Bereich der Gebühren und Verkehrsteuern sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht schlechthin ausgeschlossen, sofern der Gesetzgeber selbst an wirtschaftliche Merkmale anknüpft. Damit folgt der Verfassungsgerichtshof der Innentheorie (Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, zu §§ 15-18, B I 2 c bb), die auch in der Lehre überwiegend vertreten wird (Lang, ÖStZ 1994, 173; Gassner, ÖStZ 1981, 262; Ritz, BAO, 52; Doralt – Ruppe, Grundriss des österr. Steuerrechts, Band II, 201; Gaier, Handkommentar zum österreichischen Recht, Rz 53 zu § 1 GebG).

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nahm zum Theorienstreit nie dezidiert Stellung und gibt es in der Entscheidungspraxis für beide Ansätze Hinweise (Lang, ÖStZ 1994, 173; Kaufmann, ÖStZ 2000, 695). Konnte bisher auch die Meinung vertreten werden, der VwGH gehe von einem innentheoretischen Ansatz aus (Lang, siehe oben), so weisen jüngste Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wieder verstärkt in die andere Richtung

(Erkenntnisse siehe oben und Lang, SWI 2/2005, 67), die die Vorschrift des § 22 BAO als eigenen Besteuerungstatbestand sieht.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes und der herrschenden Lehre an, dass im Bereich der formalrechtlichen Betrachtungsweise auf Grund des § 21 Abs. 2 BAO die Anwendung des § 22 BAO nicht in Betracht kommt. Schon aus der gemeinsamen Überschrift der §§ 21 und 22 BAO mit "Wirtschaftliche Betrachtungsweise" ergibt sich, dass diese Regelungen nur dann zur Anwendung kommen können, wenn die "umgangenen" Abgabenvorschriften dem Prinzip der wirtschaftlichen Anknüpfung folgen und nicht dann, wenn Abgabenvorschriften an die Zivilrechtsform steuerliche Folgen knüpfen. Der VwGH hat zum Schenkungssteuerrecht festgestellt, dass der zivilrechtlich geprägte Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich ist (21.10.1982, 81/15/0059; 15.11.1990, 90/16/0192). Zum Grunderwerbsteuerrecht führte er aus, dass die Tatbestände in der Hauptsache an die äußere zivilrechtliche bzw. formalrechtliche Gestaltung anknüpfen und es jedenfalls nicht zulässig wäre, über die Grenzen der Auslegungsregeln bei Verträgen gem. § 914 ABGB hinaus den (ausdrücklich) geäußerten rechtsgeschäftlichen Parteiwillen etwa unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise in Richtung eines "anderen" Geschäftes umzudeuten (VwGH 19.5.1988, 87/16/0167).

Es kommt damit im gegenständlichen Fall darauf an, ob sich der anzuwendende Tatbestand einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Anknüpfung bedient. Weder die Frage nach dem Vorliegen einer Urkunde über ein Rechtsgeschäft (das Urkundenprinzip nach § 15 GebG), noch die Frage über das Vorliegen eines Vorvertrages oder Vertrages (§ 33 GebG besteuert nur Verträge) sind einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugänglich, sondern handelt es sich dabei um zivilrechtlich zu beurteilende Tatbestandsfragen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 27.1.1983, 81/15/0121 ist für die wirtschaftliche Betrachtungsweise dort kein Raum, wo sich die Steuerpflicht allein an die Beurkundung eines Rechtsgeschäftes knüpft (vgl. auch 21.12.1972, 1267/71). Überhaupt stellt das Unterlassen der für die Gebührenpflicht von Rechtsgeschäften entscheidenden Beurkundung, mithin der gebührenfreie mündliche Vertragsabschluss keinen Missbrauch dar (VwGH 11.5.1955, 2002/52).

Damit kann § 22 BAO nicht zur Anwendung kommen und ist in der vorliegenden Vertragsgestaltung zwar ein Weg der Steuervermeidung, aber kein unzulässiger Missbrauch zu sehen, weshalb der Berufung stattzugeben war.