



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 4

Ferdinand-Porsche-Straße 3
5020 Salzburg

GZ. RV/0328-S/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Adr., vom 9. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 2. Juni 2004, StNr. 093/5624, betreffend Gebühren und Erhöhung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

1.) Der Bescheidspruch hinsichtlich der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG wird abgeändert:

Die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG wird festgesetzt mit Euro 3.927,09.

Davon wurden bereits selbst berechnet Euro 2.781,41, sodass sich eine Nachforderung von Euro 1.145,68 ergibt. Die Bemessungsgrundlage ist in der Begründung dargestellt.

2.) Die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG wird ersatzlos aufgehoben.

3.) Der Bescheidspruch hinsichtlich der Bogengebühr nach § 6 Abs. 2 GebG wird abgeändert:

"Die Gebühr gemäß § 6 Abs. 2 GebG beträgt Euro 209,3.

Davon wurden bereits selbst berechnet Euro 65,41, sodass sich eine Nachforderung von Euro 143,89 ergibt.

Die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 1 GebG wird mit 50 v.H. festgesetzt und beträgt Euro 71,95."

Entscheidungsgründe

Angefochten ist der Bescheid gemäß § 201 BAO betreffend Gebühren und Gebührenerhöhung aus 2001 vom 28. Juli 2004, StNr. 093/5624, mit dem – nach Selbstberechnung der Gebühren durch die Bw. – eine erstmalige Festsetzung dieser Abgabe von Amts wegen erfolgt ist.

Folgende Mietverträge der Bw. wurden in dem Bescheid gemäß § 201 BAO zusammengefasst:

a.) Betreffend Rechtgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG
und Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG

A.AG

D.GmbH

Mieterin

b.) Betreffend Bogengebühr gemäß § 6 Abs. 2 GebG
und Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 1 GebG

A.AG

D.GmbH

Mieterin

u.w.Mieter.

Im Zuge einer Nachschau der Abgabenbehörde I. Instanz wurden die von der Bw. abgeschlossenen und im Wege der Selbstberechnung gemäß § 33 TP 5 Abs. 5 Z. 3 und gemäß § 6 Abs. 2 GebG vergebührteten Mietverträge überprüft.

Dabei stellte die Abgabenbehörde I. Instanz fest, dass

1. der Mietvertrag vom 28.8.2000 mit der "D.GmbH" hinsichtlich der Dauer des Mietverhältnisses nicht richtig berechnet worden war, weil der mit Schreiben der Bw. vom 24.8.2000 angebotene Kündigungsverzicht unberücksichtigt blieb und die Gebühr lediglich von der dreifachen Jahresmiete berechnet worden war,
2. der Mietvertrag vom 10.7.2001 mit Mieterin hinsichtlich der Dauer des Mietverhältnisses nicht richtig berechnet worden war, weil der mit Schreiben der Bw. vom 18.7.2001 angebotene Kündigungsverzicht unberücksichtigt blieb und die Gebühr lediglich von der dreifachen Jahresmiete berechnet worden war,
3. der Mietvertrag vom 30.11.2001 mit der A.AG nicht vergebührt wurde und
4. sämtliche Verträge in zweifacher Ausfertigung erstellt worden waren, aber nur für eine Ausfertigung die Bogengebühr nach § 6 Abs. 2 GebG entrichtet worden war.

Strittig ist im gegenständlichen Falle zu Punkt 1. und 2., ob der mit Schreiben der Bw. vom 24.8.2000 bzw. 18.7.2001 angebotene Kündigungsverzicht ("wir können Ihnen anbieten, auf die Kündigung des gegenständlichen Mietvertrages fünfzehn (im 2. Falle zehn) Jahre ab Übergabe des Mietgegenstandes zu verzichten") bei der Gebührenbemessung zu berücksichtigen ist.

Die Abgabenbehörde I. Instanz ging - lt. Begründung in der BVE - bei der Abgabenfestsetzung davon aus, dass die schriftlichen Angebote der Bw. auf die Kündigung für einen bestimmten Zeitraum zu verzichten, *einseitige rechtsgeschäftliche Erklärungen der Bw. darstellen, in denen der Wille zum Ausdruck gelangt, auf die Möglichkeit der Kündigung auf eine bestimmte Dauer zu verzichten. Eine Annahme dieses Anbots durch die Mieter in dem Sinn, dass dadurch die ursprüngliche Vereinbarung abgeändert wird, ist für die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 17 Abs. 1 GebG keine Voraussetzung. Da somit die einseitigen rechtsgeschäftlichen Erklärungen als Schriftstücke im Sinne des § 17 Abs. 1 2. Satz GebG anzusehen sind, erfolgte die Festsetzung zurecht.*

Im Erstbescheid wurde das Angebot der Bw. an die Mieter als Nebenvereinbarung bezeichnet, das durch die Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt des Mietvertrages wurde.

Dazu führte die Bw. aus, dass lediglich ein nach Abschluss des Mietvertrages gestelltes Angebot an die Mieter vorliege, welches nie angenommen wurde. Es gibt weder ein Annahmeschreiben noch existiere eine Bezugnahme auf dieses Schreiben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 15 Abs. 1 GebG sind das Vorliegen eines Rechtsgeschäftes und die Errichtung einer Urkunde über dieses Rechtsgeschäft Voraussetzung für die Gebührenpflicht. Nach Abs. 2 gelten als Urkunden auch bei schriftlicher Annahme eines Vertragsanbotes das Annahmeschreiben. Wird die mündliche Annahme eines Vertragsanbotes beurkundet, so gilt diese Schrift als Annahmeschreiben.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 1 lit a GebG entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften - wie beim Mietvertrag -, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung, wenn die Urkunde von einem Vertragsteil unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den anderen Vertragsteil oder an dessen Vertreter oder an einen Dritten.

Als wesentlicher Grundsatz des Gebührenrechtes ist im § 17 Abs. 1 GebG bestimmt, dass für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend ist. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum

rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird. Andere Tatsachen oder Abreden, auf die in der Urkunde nicht Bezug genommen ist, sind für ihre gebührenrechtliche Beurteilung unmaßgeblich.

"Nach dem im § 17 Abs 1 GebG festgelegten Urkundenprinzip ist allein der Inhalt der Urkunde für die Festsetzung der Rechtsgebühr maßgebend. Das Rechtsgeschäft unterliegt der Gebühr, wie es beurkundet ist. Der Gebührenfestsetzung können andere als die in der Urkunde festgehaltenen Umstände nicht zugrundegelegt werden, mögen auch die anderen Umstände den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen. Dies ist auch unter dem Aspekt zu sehen, dass eine Urkunde auch nur Beweis über das schafft, was in ihr beurkundet ist" (VwGH vom 14.11.1996, 95/16/0278 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 11.9.1980, Zl. 2909/79 in dem ausgeführt ist: "Jede Urkunde, die eine Rechtsgebühr auslöst, ist für sich nach Maßgabe ihres Inhaltes zu vergebühren. Auf andere Urkunden ist nur Bedacht zu nehmen, wenn dem Gebührenschuldner ein Gegenbeweis zusteht oder wenn ein Schriftstück über einzelne gebührenrechtlich bedeutsame Umstände keinerlei Angaben enthält, ohne damit den Urkundencharakter zu verlieren. Als Prinzip (URKUNDENPRINZIP) gilt jedenfalls, dass das Rechtsgeschäft der Gebühr unterliegt, so wie es beurkundet ist."

Im Berufungsfall gilt der Mietvertrag entsprechend den in §§ 15-17 GebG normierten Grundsätzen und in Verbindung mit § 33 TP 5 GebG zunächst als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. In den beiden Mietverträgen hat lediglich die Mieterin für einen bestimmten Zeitraum auf die Kündigung verzichtet.

Nach einhelliger Ansicht von Lehre und Rechtsprechung (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 145 zu § 33 TP 5 GebG, unter Hinweis auf zahlreiche Judikate des VwGH) sind auf unbestimmte Dauer abgeschlossene Bestandverträge, bei denen aber zunächst für eine bestimmte Zeit ein beiderseitiger Kündigungsverzicht vereinbart wurde, für die Zeit des Kündigungsverzichtes als Verträge mit bestimmter Dauer und für die anschließende unbestimmte Zeit als solche von unbestimmter Vertragsdauer zu vergebühren. In derartigen Fällen ist die Rechtsgebühr von der Summe der Jahreswerte der bestimmten und der unbestimmten Vertragsdauer zu bemessen. Bemessungsgrundlage sind bei einer solchen Sachverhaltskonstellation die Jahresentgelte, die während der bestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses zu entrichten sind, vermehrt um das dreifache Jahresentgelt für die unbestimmte Dauer (VwGH 19.2.1998, 95/16/0281, 29.6.1992, 91/15/0040).

In Streit steht die Qualifikation der Schreiben der Bw. vom 24.8.2000 bzw. 18.7.2001 in denen ein Kündigungsverzicht ("wir können Ihnen anbieten, auf die Kündigung des gegenständlichen Mietvertrages fünfzehn (im 2. Falle zehn) Jahre ab Übergabe des Mietgegenstandes zu verzichten") seitens der Vermieterin angeboten wurde.

§ 21 GebG lautet:

"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 im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig."

Im Erkenntnis vom 14.3.1988, 87/15/0150 führt der VwGH aus:

"Aus dem Wortlaut des § 21 GebG - WERDEN DURCH EINEN ZUSATZ ODER NACHTRAG ZU EINER BEREITS AUSGEFERTIGTEN URKUNDE DIE DARIN BEURKUNDETEN RECHTE ODER VERBINDLICHKEITEN ... - ist in unmißverständlicher Weise zu entnehmen, dass ein Zusatz oder Nachtrag iZm einem in einer Urkunde festgehaltenen Rechtsgeschäft gebührenpflichtig wird. Dies entspricht auch dem Sinngehalt der Begriffe Zusatz oder Nachtrag, weil diese Bezeichnung nur jenen Vereinbarungen zukommt, die eine andere Vereinbarung (in Teilbereichen) abändern (oder verlängern), nicht aber für sich betrachtet, ein eigenes Rechtsgeschäft begründen. Der gemeinsamen gebührenrechtlichen Betrachtung von Zusätzen oder Nachträgen zu bereits beurkundeten Rechtsgeschäften mit diesen steht § 17 GebG keineswegs entgegen."

"Die entscheidende Aussage dieses VwGH-Erkenntnisses sehe ich darin, dass auch für Zusatz und Nachtrag die Urkundenregelung gilt, allerdings mit der Maßgabe, dass sie nicht allein Beweis für das geänderte oder verlängerte Rechtsgeschäft abgeben müssen, sondern dass dies bloß im Verein mit der ursprünglichen Urkunde der Fall sein muß", Arnold in AnwBl 1988/8, 462.

Grundsätzlich kann ein Kündigungsverzicht(svertrag) einen gebührenpflichtigen Nachtrag darstellen (siehe Arnold, Rechtsgebühren, 5. Aufl., § 21 RZ 19).

Ein Kündigungsverzicht (Kündigungsverzichtsvertrag), der einen bisher auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Vertrag zu einem solchen macht, der gebührenrechtlich als auf eine bestimmte Zeit abgeschlossen zu qualifizieren ist, löst Gebührenschild aus (VwGH 16.6.1983, 82/16/0019).

Diesem Erkenntnis lag ein Sachverhalt zugrunde, bei dem nach dem ursprünglichen Vertrag lediglich die Mieterinnen einen Kündigungsverzicht auf 15 Jahre abgegeben hatten, aber im gebührenrechtlich relevanten Nachtrag (Schreiben der Vermieterin) die Vermieterin ihr Kündigungsrecht für die Dauer von 15 Jahren auf jene wichtigen Kündigungsgründe im Sinne des MG eingeschränkt hatte, die auf Umständen beruhen, die die Mieterinnen zu vertreten haben. In diesem gebührenrechtlich relevanten Nachtrag (Schreiben der Vermieterin) hat somit die Vermieterin ihre Rechtstellung so geändert, dass das Mietverhältnis nicht mehr als auf unbestimmte Zeit abgeschlossen qualifiziert werden konnte.

Auch im vorliegenden Falle ist neben der Beschränkung der Kündigungsmöglichkeit seitens der Mieterinnen in den ursprünglichen Mietverträgen, ein zusätzlicher Kündigungsverzicht seitens der Vermieterin mit einem an die Vertragspartner (Mieter) übermittelten Schreiben beurkundet.

In den verfahrensgegenständlichen Schreiben ist der Kündigungsverzicht seitens der Vermieterin (Bw.) in die Form eines Angebotes gekleidet. Allerdings ist im Angebot keine Frist zur Annahme genannt, sodass eine unbefristete Bindung der Bw. an ihr Angebot gegeben ist. Damit ist aber ein Kündigungsverzicht erklärt worden, der auch nach zivilrechtlichen Bestimmungen zulässig und rechtswirksam ist (vgl. Dittrich-Tades, ABGB, 35. Auflage, § 1116, E11, 1518 und Würth in Rummel, ABGB, 2. Auflage, 1. Band, RZ 7 zu § 1116, 1959).

Damit ist aber seitens der Bw. als Vermieterin ein Kündigungsverzicht erklärt worden, der gemeinsam mit dem bisherigen Vertrag (in dem der einseitige Kündigungsverzicht der Mieterinnen enthalten ist) gebührenrechtlich als im Ausmaß des sich deckenden Zeitraums des Kündigungsverzichtes als auf bestimmte Zeit (fünf Jahre) abgeschlossen zu beurteilen ist.

Bei einem Kündigungsverzicht zu einem bereits abgeschlossenen Rechtsgeschäft ist der einseitig erklärte Verzicht bereits rechtswirksam und die erklärende Vertragspartei an ihre Erklärung gebunden. Für eine solche Urkunde entsteht die Gebührenpflicht bereits nach § 16 Abs. 1 Z. 1 lit b iVm. § 21 GebG, also mit der Übersendung an die andere Vertragspartei.

Wenn nunmehr die Bw. eine Erklärung der Mieterin vom 1.7.2004 vorlegt, dass seitens der Mieterin an der Annahme des Angebotes kein Interesse bestehe, so ist dies ein Umstand, der nach dem Entstehen der Gebührenschuld eingetreten ist, eine neuerliche Vertragsänderung bedeutet, die allerdings nach § 17 Abs. 5 GebG keinen Einfluss auf die einmal entstandene Gebührenschuld hat.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 14.1.1991, 90/15/0040 wörtlich ausgeführt:

"Anknüpfungspunkt für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäfts ist gemäß § 15 Abs. 1 leg. cit. die Urkunde als schriftliches Beweismittel über das Rechtsgeschäft. Soweit die Urkundenerrichtung nicht bereits Voraussetzung für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes ist (rechtserzeugende Urkunde), kann ein Schriftstück (als Urkunde) nur dann eine Gebührenpflicht auslösen, wenn es Beweis zu machen geeignet ist (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. April 1985, Zl. 84/15/0176).

Beweis zu machen geeignet ist grundsätzlich auch ein Schriftstück, das bei einem zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft nur einer der beiden Vertragsteile ausfertigt (und unterfertigt) und dann dem anderen Vertragsteil aushändigt (übersendet). Die Eignung des Schriftstückes, als Beweismittel zu dienen, kann dabei aber, wie Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebüh-

renge setzt, aus den Vorschriften des § 16 Abs. 1 Z. 1 lit. b und des § 16 Abs. 1 Z. 2 lit. a GebG 1957 überzeugend abgeleitet haben, nicht auf die vom Aussteller des Schriftstückes dort behaupteten eigenen Ansprüche bezogen werden. Das Schriftstück muß vielmehr geeignet sein, die Ansprüche desjenigen unter Beweis zu stellen, dem es ausgehändigt wird. Mit dem vom anderen Vertragsteil ausgestellten (unterfertigten) Schriftstück, das die Ansprüche des Empfängers beurkundet, ist dieser dann imstande, den Beweis des ihm zustehenden Anspruches zu führen. Aus der Sicht des die Urkunde ausstellenden (unterfertigenden) Vertragsteiles muß das Schriftstück Aufschluß über Art und Umfang der von ihm geschuldeten Leistung geben, soll ein zur Begründung der Gebührenpflicht taugliches Beweismittel und damit eine die Gebührenpflicht auslösende Urkunde vorliegen (siehe insbesondere Frotz-Hügel-Popp, aaO, §§ 15-18 B II 1 b dd und B II 1 b gg).

Aufschluß über Art und Umfang der vom Urkundenaussteller geschuldeten Leistung gibt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes auch ein Schriftstück, aus dem Art und Umfang der geschuldeten Leistung im Hinblick auf die vom Urkundenaussteller in Anspruch genommene Weitergeltung eines bereits beurkundeten Rechtsgeschäftes bestimmbar sind. Diesem Erfordernis wird das eingangs erwähnte Schreiben durch Bezugnahme auf den Vertrag vom 25. März 1977 gerecht."

Im vorliegenden Falle ermöglicht das Schreiben der Bw. an die Mieterin die Feststellung, dass auch seitens der Bw. ein Kündigungsverzicht erklärt wurde, der im Zusammenhalt mit dem ursprünglichen Vertrag gebührenrechtlich als ein – während der Zeit des beiderseitigen Kündigungsverzichtes - auf bestimmte Zeit abgeschlossener Mietvertrag zu beurteilen ist.

Anders verhält es sich mit dem Schreiben der Bw an die D.GmbH. In diesem Falle wurde das "Angebot", auf die Kündigung des gegenständlichen Mietvertrages fünfzehn Jahre ab Übergabe des Mietgegenstandes zu verzichten, in einem Zeitpunkt (24.8.2000) erstellt, in dem der gegenständliche Mietvertrag noch nicht unterfertigt (28.8.2000) war. Da die Urkunde über den Mietvertrag diesen Kündigungsverzicht nicht enthält und auch keinen Verweis auf diese frühere Urkunde im Vertrag enthalten ist, liegt weder ein "Nachtrag" noch eine Bezugnahme vor, sodass – wie oben ausführlich dargestellt - gemäß § 17 Abs. 1 GebG nur der Inhalt der Vertragsurkunde maßgeblich ist, auch wenn tatsächlich mündlich etwas anderes vereinbart sein sollte. **Die Urkunde liefert darüber aber keinen Beweis.**

Vor dem Abschluss des Rechtsgeschäftes ausgestellte Urkunden können den Gebührenanspruch nicht zur Entstehung bringen (VwGH vom 8.11.1973, 1090/73).

Berechnung:						
§ 33 TP 5 GebG:	Beträge	Betrifft	Bemessungs-	Selbstbe-	BP	BE

	Anzahl		grundlage	rechnung		
Mieterin	96x1.983,75 24x18.000 24x20.000 12x22.000 36x22.000	BK Miete + 20% Ust	2.590.128	10.361,00	25.901,28	25.901,00
				€ 752,96		€ 1.882,30
D.GmbH	57.785 6.825 12.922 36 x 77.532	Miete BK Ust	2.791.152	27.912,00	97.690,32	27.912,00
						€ 2.028,44
A.AG	625,20	36	22.507,2	0	225,07	225,00
						€ 16,35
				38.273,00	123.816,67	54.038,00
			in Euro	2.781,41	8.998,11	3.927,09

Die Abänderung des Bescheidspruches gegenüber dem Erstbescheid war erforderlich, da bei Bescheiden nach § 201 BAO die Abgabe insgesamt festzusetzen ist und nicht nur die sich aufgrund der falschen Selbstberechnung ergebende Nachforderung. Als Differenz zwischen der Abgabensfestsetzung und der Anrechnung der selbst berechneten Abgabebeträge ergibt sich dann erst der nachzufordernde Betrag.

Zur Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG:

Dazu ist im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass unter Berücksichtigung der Ausführungen des § 9 Abs. 2 GebG die Erhöhung mit 50 % der verkürzten Gebühr festgesetzt wurde. Der unabhängige Finanzsenat sieht in der nicht vorgenommenen Selbstberechnung hinsichtlich des Vertrages mit der A.AG eine Verletzung der Gebührenbestimmungen, wobei allerdings das Ausmaß der verkürzten Gebühr lediglich € 16,35 beträgt.

Die gegenständliche Rechtsfrage, ob die beiden Schreiben der Bw. - in denen die Bw. ihrerseits das Angebot eines Kündigungsverzichtes unterbreitet - als gebührenpflichtige Schriften im Sinne des § 16 GebG zu beurteilen sind, ist so komplex, dass hier im Sinne der Billigkeit von der Festsetzung einer Gebührenerhöhung nach § 9 Abs. 2 GebG abgesehen werden kann.

Zur Bogengebühr nach § 6 Abs. 2 GebG:

Hinsichtlich der Bogengebühr, die in der Berufung nicht angefochten wurde, darf auf die Ausführungen im Bescheid vom 2.6.2004 verwiesen werden. Dabei wird insbesondere auf die diesem Bescheid angeschlossene Aufstellung über die einzelnen Vertragsurkunden und deren Vergebührung hingewiesen.

Zur Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 1 GebG:

Wird eine Gebühr, die nicht vorschriftsmäßig in Stempelmarken oder in einer anderen im § 3 Abs. 2 vorgesehenen Weise entrichtet wurde, mit Bescheid festgesetzt, so ist eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 50 vH der verkürzten Gebühr zu erheben.

Wie aus dem Gesetzestext klar und eindeutig hervorgeht, ist diese Rechtsfolge zwingend anzuwenden und dem Ermessen der Behörde entzogen. Der starre Erhöhungsprozentsatz lässt auch keine Möglichkeit der Entschuldigung oder einer Abstufung der Erhöhung nach dem Grad des Verschuldens zu, ist also völlig verschuldensunabhängig. Ebenso sind die Kriterien des § 9 Abs. 2 2. Satz GebG hier unbeachtlich.

Infolge der Ausgestaltung der Gebührenerhöhung nach § 9 Abs. 1 GebG als objektive Säumnisfolge bleibt für eine Berücksichtigung von Billigkeitsgründen kein Raum (VwGH 19.3.1990, 89/15/0066 und 26.6.1996, 93/16/0082).

Salzburg, am 10. Februar 2006