



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 23. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 23. Juli 2007 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 27. Juni 2007 wurde dem Finanzamt ein "AKTENVERMERK" betreffend "mündlicher Abschluss eines Pachtvertrages" samt Beilage "Pachtvertrag" übermittelt.

Dieser von einer Anwaltskanzlei erstellte "AKTENVERMERK", datiert mit 7. Mai 2007, ist von zwei namentlich genannten Zeugen unterfertigt und hat – soweit für das Berufungsverfahren von Bedeutung – nachstehenden Wortlaut:

*" Am heutigen Tag findet in der Kanzlei der ..... Rechtsanwälte ..... eine Besprechung mit anschließendem mündlichen Vertragsabschluss statt, an der folgende Personen teilnehmen:*

*1) Herr EM, als Geschäftsführer des Verpächters, ..... (die Berufungswerberin; kurz: Bw), E-Straße1, inXY*

*2) Frau RH, als geschäftsführende Gesellschafterin der Pächterin A-GmbH., E-Straße1, inXY*

3) GK, Rechtsanwalt, inZ, als Vertragsverfasser und Zeuge

4) FA, geb. ...., inX, als Zeuge

5) IB, geb. ...., inY, als Zeugin

Gegenstand der heutigen Besprechung ist der Pachtvertrag samt Beilagen, den die ..... (die Bw) als Verpächter mit der A-GmbH als Pächter betreffend das Hotel in inXY, E-Straße1, abschließen.

Der Text des Pachtvertrages wurde zwischen den Vertragsparteien im Detail ausverhandelt und ist der Text des Pachtvertrages samt den im Vertrag erwähnten Beilagen ./1 bis ./5 diesem Aktenvermerk als integrierender Bestandteil beigeschlossen. Die Vertragsteile, nämlich Herr EM als Geschäftsführer der Firma ..... (die Bw) als Verpächterin und Frau RH, als geschäftsführende Gesellschafterin der A-GmbH als Pächter bekräftigen in meiner Gegenwart und in Gegenwart der oben unter 4) und 5) angeführten Zeugen, dass sie heute den Pachtvertrag mündlich abgeschlossen haben, wobei der mündlich abgeschlossene Pachtvertrag all jene Bestimmungen enthält, die im beiliegenden Pachtvertragstext samt Beilage enthalten sind. Die Vertragsteile halten ferner fest, dass es keinerlei weitere mündliche Nebenabreden, die im Vertragstext nicht enthalten sind, gibt.

Jeder Vertragsteil hat eine Ausfertigung dieses Aktenvermerks und der angeschlossenen Texte des Pachtvertrages samt Beilagen ./1 bis ./5 übergeben erhalten.

Herr FA und IB bestätigen mit ihrer Unterschrift die Richtigkeit der vorstehenden Ausführungen. "

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, es handle sich um ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft gemäß § 33 TP 5 GebG, und ermittelte anhand des beiliegenden Pachtvertrages eine Bemessungsgrundlage in Höhe von € 6,510.156,30. Mit angefochtenem Bescheid vom 23. Juli 2007 wurde betreffend "Aktenvermerk (Gedächtnisprotokoll) über Abschluss eines mündlichen Pachtvertrages vom 7. Mai 2007 mit A-GmbH" eine Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von € 65.101,56 festgesetzt.

Fristgerecht wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass der Pachtvertrag von den Vertragsparteien lediglich mündlich abgeschlossen worden sei. Der Vorgang sei so gehandhabt worden, dass nach mündlichem Vertragsabschluss der Rechtsanwalt einen Aktenvermerk verfasste, der auch von zwei Zeugen, die in keinerlei Naheverhältnis zu einem der Vertragsparteien stehen, unterfertigt worden ist. Keine der beiden Vertragsparteien des Pachtvertrages hat den Pachtvertrag oder den Aktenvermerk unterfertigt und keine der Parteien hat den Pachtvertragstext oder den Aktenvermerk an die andere Partei übermittelt.

Vielmehr sei es so gewesen, dass lediglich eine Kopie des vom Rechtsanwalt verfassten Aktenvermerkes vom 7.5.2007 samt angeschlossenem Text des Pachtvertrages ausschließlich Herrn EM als Geschäftsführer der Verpächterin übergeben worden sei. An die Pächterin oder deren Geschäftsführerin sei dieser Aktenvermerk weder vom Verfasser noch von der Verpächterin oder dessen Vertreter übergeben worden. Insoweit sei auch der Inhalt des Aktenvermerks unrichtig.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass im genannten Gesetz etwas anderes bestimmt ist. Nach § 16 Abs. 1 Z 1 GebG entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird,

- a) wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird im Zeitpunkt der Unterzeichnung;
- b) wenn die Urkunde von einem Vertragsteil unterzeichnet wird im Zeitpunkt der Aushändigung oder Übersendung der Urkunde an den anderen Vertragsteil oder dessen Vertreter oder an einen Dritten.

Im vorliegenden Fall sei unbestritten, dass weder der Pachtvertrag noch der über den mündlichen Abschluss des Pachtvertrages angefertigte Aktenvermerk von einer der Vertragsparteien unterfertigt worden ist. Ferner sei auch die Urkunde nicht von einem Vertragsteil an den anderen oder einem Dritten übergeben worden.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelte folgendes: Anknüpfungspunkt für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäftes ist nach § 15 Abs. 1 GebG 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. Beweis zu machen geeignet ist grundsätzlich auch ein Schriftstück, dass bei einem zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft nur einer der beiden Vertragsteile ausfertigt und unterfertigt und dann dem anderen Vertragsteil aushändigt (übersendet; vgl. VwGH vom 14.01.1991, 90/15/0040, und vom 25.01.2007, 2006/16/0163). Diese Voraussetzung sei im vorliegenden Fall nicht gegeben, da die Urkunde weder von einer der Vertragsparteien unterfertigt wurde, noch von einer Vertragspartei der anderen übersendet worden ist. Vielmehr wurde lediglich eine Kopie des Aktenvermerks mit Pachtvertragstext von der Rechtsvertreterin (eine Rechtsanwaltsgesellschaft) der Verpächterin an dessen Geschäftsführer ausgehändigt. Auf die Aushändigung der Urkunde und des Aktenvermerkes an die Pächterin wurde absichtlich, wegen der drohenden Gebührenpflicht,

verzichtet. Auch der Verpächter hat der Pächterin keine Kopie des Aktenvermerkes oder des Vertragstextes übergeben oder übersandt. Das einzige Original des Aktenvermerkes würde sich in den Akten der Rechtsvertreterin der Verpächterin befinden und es sei nur eine Kopie angefertigt und der Verpächterin übergeben worden. Ein Entstehen der Gebührenschuld sei im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Das Finanzamt erließ unter dem gleichen 'Betreff' wie im angefochtenen Bescheid eine abweisende Berufungsvorentscheidung und begründete dies wie folgt:

*„ Der von den Zeugen unterfertigte Aktenvermerk vom 7.5.2007 ist eine Niederschrift, in denen von mehreren Personen durch Beisetzung ihrer Unterschrift beurkundet wird, dass andere Personen in ihrer Gegenwart ein Rechtsgeschäft, nämlich einen Bestandvertrag, geschlossen haben. Es stellt somit ein Gedenkprotokoll iSd § 18 Abs. 3 GebG über einen mündlich abgeschlossenen Mietvertrag dar. Gedenkprotokolle unterliegen der Gebühr für das Rechtsgeschäft, auf das sich das Gedenkprotokoll bezieht. “*

Dagegen wurde innerhalb offener Frist der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabebehörde 2. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend vorgebracht, dass die Gebührevorschreibung in der Berufungsvorentscheidung plötzlich auf die Bestimmung des § 18 Abs. 3 GebG gestützt wird, während der bekämpfte Abgabenbescheid § 33 TP 5 GebG zu Gegenstand hat. Eine Abänderung des erstinstanzlichen Bescheides in dieser Form sei rechtlich nicht zulässig. Die Gebührevorschreibung müsste, unter Stattgebung der Berufung, neu erfolgen und eben dann auf einen anderen Gebührentatbestand gestützt werden.

Das Finanzamt legte die Berufung und den diesbezüglichen Bemessungsakt dem Unabhängigen Finanzsenat vor (Vorlagebericht vom 15.10.2007).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Bw bringt vor, die Finanzbehörde erster Instanz hätte in der Berufungsvorentscheidung ihre Entscheidungs- bzw. Änderungsbefugnis überschritten.

§ 276 Abs. 1 BAO hat folgenden Wortlaut:

*„ (1) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. “*

Der Abgabenbehörde zweiter Instanz wird in § 289 Abs. 2 BAO dieselbe Änderungsbefugnis eingeräumt.

Diese Änderungsbefugnis („nach jeder Richtung“) ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 38, mwN).

Daher darf eine Berufungsentscheidung nicht (bei Gebührenbescheiden) den Gebührentatbestand (eine andere Tarifpost) austauschen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 39, und *Stoll*, BAO-Kommentar, 2801, mwN).

Die Sachentscheidung über eine Gebühr nach der Tarifpost, die die Grundlage der erstinstanzlichen Festsetzung bildete, dies jedoch auf Grund anderer Sachverhalte (anderer Urkunden), ist (noch) eine identische Sache (vgl. VwGH vom 29.01.2009, 2008/16/0055, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 18.09.1969, 383/68).

Im Berufungsfall hat die Abgabenbehörde erster Instanz für den unter „*Betrifft: Aktenvermerk (Gedächtnisprotokoll) über Abschluss eines mündlichen Pachtvertrages vom 7. Mai 2007 mit A-GmbH*“ angeführten Rechtsvorgang eine Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG bescheidmäßig festgesetzt.

Die Berufungsvorentscheidung vom 03.09.2007 führt unter „*Betrifft:*“ denselben Vorgang an, der einzige Unterschied ist der Hinweis auf § 18 Abs. 3 GebG in der Begründung.

Damit wurde aber die ‘Sache’, das ist die Tarifpost 5 in § 33 GebG, nicht verlassen. Eine unzulässige Abänderung des angefochtenen Bescheides ist daher nicht gegeben.

Unstrittig ist, dass ein Pachtvertrag abgeschlossen worden ist.

Zwischen den Verfahrensparteien steht ferner außer Streit, der Inhalt des Pachtvertrages, der einen „integrierenden Bestandteil“ des Aktenvermerkes darstellt, und die Bemessungsgrundlage.

Strittig ist, ob eine die Gebührenpflicht auslösende Urkunde vorliegt und die Gebührenschuld entstanden ist.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Voraussetzung für die Gebührenpflicht ist sohin grundsätzlich, dass über sie zu Beweis Zwecken eine Schrift, eine (förmliche) Urkunde errichtet wird. Aus dem III. Abschnitt

des Gebührengesetzes 1957, insbesondere aus den §§ 15 bis 17 und aus § 25, geht hervor, dass zwar die im Tarif des § 33 angeführten Rechtsgeschäfte Gegenstand der Rechtsgebühren sind, allerdings – von Ausnahmen abgesehen – nur dann wenn über sie eine Urkunde errichtet wird (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rz 38, mwN).

Als Urkunden gelten alle Schriften, die als förmliche Vertragsurkunden errichtet oder vom Gebührengesetz ausdrücklich als Urkunden bezeichnet werden, wie Anbotsschreiben oder Annahmeschreiben (§ 15 Abs. 2 GebG), Gedenkprotokolle (§ 18 Abs. 3 GebG), Beurkundungen in Eingaben an Gerichte oder andere Behörden (§ 18 Abs. 4 GebG) und dergleichen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rz 44).

Anknüpfungspunkt für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäftes ist gemäß § 15 Abs. 1 GebG die Urkunde als schriftliches Beweismittel über das Rechtsgeschäft. Soweit die Urkundenerrichtung nicht bereits Voraussetzung für das Rechtsgeschäft ist (rechtserzeugende Urkunde), kann ein Schriftstück (als Urkunde) nur dann eine Gebührenpflicht auslösen, wenn es Beweis zu machen geeignet ist. Unter einer Urkunde ist jede, auch formlose schriftliche Festhaltung eines Rechtsgeschäftes, also ein Schriftstück zu verstehen, welches kraft seines Inhaltes geeignet ist, über ein gültig zu Stande gekommenes Rechtsgeschäft gegenüber dem Vertragspartner zum Beweis zu dienen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rz 46, mwN).

Die Urkunde muss 1. unterzeichnet sein und 2. alle wesentlichen Merkmale des Rechtsgeschäftes enthalten, wobei gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 GebG auch ein Verweis auf andere Schriftstücke, die Angaben über das Rechtsgeschäft enthalten, genügt (vgl. zB VwGH vom 28.02.2007, 2004/16/0029). Ein Text ohne Unterzeichnung ist also keine Urkunde (vgl. VwGH vom 16.03.1987, 85/15/0155).

Wird über ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft keine Urkunde errichtet, dann kann auch durch eine "Ersatzbeurkundung" - vgl. insbesondere § 18 GebG - die Gebühr ausgelöst werden (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rz 62).

Gemäß § 18 Abs. 3 GebG sind Gedenkprotokolle Niederschriften, in denen von einer oder mehreren Personen durch Beisetzung ihrer Unterschrift bekundet wird, dass andere Personen in ihrer Gegenwart ein Rechtsgeschäft geschlossen oder ihnen über den erfolgten Abschluss eines Rechtsgeschäftes Mitteilung gemacht haben. Durch diese Gesetzesstelle werden Gedenkprotokolle den Urkunden über Rechtsgeschäfte, die sie ersetzen sollen, gleichgestellt.

Durch die Gleichsetzung der Gedenkprotokolle mit den Urkunden über Rechtsgeschäfte sollen sonst mögliche Umgehungen der Gebührenpflicht hintangehalten werden (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 18 Rz 12, mwN).

Gedenkprotokolle unterscheiden sich von den Urkunden also dadurch, dass sie nicht von den Parteien des Rechtsgeschäftes oder ihren Vertretern, sondern von Dritten unterfertigt werden (vgl. UFS vom 21.02.2006, RV/0739-L/05).

Es handelt sich um eine rechtsbezeugende Urkunde (vgl. *Frotz/Hügel/Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, §§ 15-18, B III 3).

Nach zweiten Satz des § 17 Abs. 1 GebG zählt zum Urkundeninhalt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Im konkreten Fall wurde der „*Aktenvermerk*“ von zwei Zeugen, die in keinerlei Naheverhältnis zu den Vertragsparteien stehen, eigenhändig unterzeichnet. In diesem Aktenvermerk bzw. Protokoll wird 'bekundet', dass die Vertragsparteien in Gegenwart des Verfassers des Protokolls und der Zeugen einen mündlichen Pachtvertrag gemäß dem beiliegenden Text abgeschlossen haben. Der Pachtvertrag zählt aufgrund ausdrücklicher Bezugnahme zum Urkundeninhalt. Damit ist ein Gedenkprotokoll gemäß § 18 Abs. 3 GebG gegeben.

In dem Protokoll ist weiters vermerkt, dass jeder Vertragsteil eine Ausfertigung dieses Aktenvermerks und der angeschlossenen Texte des Pachtvertrages samt Beilagen übergeben erhalten hat.

In der Berufung wird nun vorgebracht, der Inhalt des Aktenvermerks sei insoweit unrichtig verfasst, da keine der Parteien eine Ausfertigung erhalten hätte. Der Geschäftsführer der Bw habe lediglich eine Kopie erhalten, das einzige Original würde sich bei der Rechtsvertreterin der Verpächterin (der Bw) befinden. Eine Gebührenschuld sei daher nicht entstanden.

Das Gesetz enthält keine ausdrückliche Regelung darüber, wann bei einem Gedenkprotokoll die Gebührenschuld entsteht.

Da die Gebührenpflicht von Gedenkprotokollen nur dann zu rechtfertigen ist, wenn diese geeignet sind, zumindest über einen Anspruch aus dem Rechtsgeschäft zum Beweis zu dienen, sind – von der Unterfertigung durch eine Partei des Rechtsgeschäftes abgesehen – an ihren Inhalt dieselben Anforderungen zu stellen, wie an eine Urkunde (vgl. *Frotz/Hügel/Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, §§ 15-18, B III 3).

*Arnold* vertritt die Auffassung, dass die bloße Unterschrift der Zeugen nicht genügt. Es ist daher noch in Analogie zum § 16 Abs. 1 Z 1 lit. b bzw. Z 2 lit. b GebG eine ‚Aushändigung (Übersendung)‘ erforderlich (vgl. *Arnold*, Rechtsgebühren, 6. Auflage, § 18 Rz 12a).

Die Regelung über Gedenkprotokolle (§ 18 Abs. 3 GebG) gilt sowohl für einseitig als auch für zweiseitig verbindliche Rechtsgeschäfte (vgl. VwGH vom 15.06.1956, Slg 1450/F, und vom 29.05.1968, 363f/67).

Im konkreten Berufungsfall wurde die Ersatzurkunde über ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft im Inland errichtet.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit. b GebG entsteht die Gebührenschuld bei nur einseitiger Unterzeichnung eines zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäftes entweder im Zeitpunkt der Aushändigung der einseitig unterzeichneten Schrift an den anderen Vertragsteil oder an dessen Vertreter oder an einen Dritten.

Die Unterzeichnung erfolgte durch die ‚Bekundung‘ der Zeugen. Gemäß dem Berufungsvorbringen soll das einzige Original des Protokolls bei der Rechtsvertreterin der Bw aufliegen. Damit ist aber das Schicksal der Berufung entschieden.

Im Einklang mit der ratio des § 16 Abs. 1 GebG stellt das Gesetz der Aushändigung der von einem Vertragsteil unterfertigten Urkunde an den anderen Vertragsteil die Aushändigung an dessen Vertreter gleich; denn das Gesetz will die Gebührenpflicht sinnvollerweise dann entstehen lassen, wenn die an der Beweisbarkeit des Rechtsgeschäftes interessierte Partei die Verfügungsmacht über eine zum Beweis über das Rechtsgeschäft geeignete Urkunde erlangt. Diese ist nicht nur dann gegeben, wenn die Partei selbst die Urkunde in ihrem unmittelbaren Besitz hat, sondern auch dann, wenn die Verfügungsmacht durch einen anderen ausgeübt wird, der aufgrund eines Vertragsverhältnisses mit der Partei des Rechtsgeschäftes verpflichtet ist, nach deren Weisung über die Urkunde zu verfügen. Aus diesem Grund steht der Aushändigung an eine Partei des Rechtsgeschäftes zB die Aushändigung an ihren Rechtsanwalt gleich (vgl. zB VwGH vom 25.06.1970, 1669/68).

Es ist daher nicht notwendig, weitere Erhebungen dahingehend anzustellen, ob der Inhalt des Protokolls, was die Aushändigung von Ausfertigungen an beide Vertragsparteien betrifft, den Tatsachen entspricht.

Die Finanzbehörde erster Instanz hat daher zu Recht das Vorliegen eines gebührenpflichtigen Rechtsgeschäftes angenommen.

Der angefochtene Bescheid entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.



Salzburg, am 19. August 2010