

GZ. RV/0336-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m. b. H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 15. Jänner 2003 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Am 23. September 1998 hat die Berufungswerberin als Verpächterin mit der Y-AG als Pächterin einen mündlichen Pachtvertrag über eine 303,17 m² große Pachtfläche abgeschlossen.

Am 8. Mai 2001 haben die Vertragsparteien eine "Vertragsergänzung und Vertragsänderung zum Pachtvertrag vom 23. 9. 1998" mit auszugsweise folgendem Inhalt abgeschlossen:
"....Die X-AG als Verpächterin und die Y-AG als Pächter haben am 23. 9. 1998 einen Pachtvertrag über eine rund 303,17 m² große, im 1. Obergeschoß gelegene Pachtfläche

abgeschlossen. Diese Pachtfläche wurde im Einvernehmen beider Vertragsparteien in Abänderung des bestehenden Pachtvertrages in fünf Schritten abgeändert:

I.) Der unter Vertragspunkt 1.1. des Pachtvertrages vom 3. 9. 1998 geregelte Pachtgegenstand in der Größe von rund 303,17 m² wurde am 29. 10. 1998 um eine angrenzende Fläche im Ausmaß von rund 60,20 m² (lt. Planbeilage ./1) auf rund 363,37 m² erweitert....."

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 15. Jänner 2003 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 die Gebühr für einen Bestandvertrag fest, mit der Begründung, in der Vertragsergänzung vom 8. Mai 2001 liege die erstmalige Beurkundung des Pachtvertrages, was die Gebührenpflicht auslöse.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht. Vorgebracht wurde, die berufungsgegenständliche als "Vertragsergänzung und Vertragsänderung" bezeichnete Urkunde vermöge keine Gebührenpflicht zu begründen, da in ihr kein Bestandvertrag geschlossen und auch kein sonstiges, dem § 33 GebG subsumierbares, Rechtsgeschäft geschlossen worden sei. Sie werde auch nicht durch § 21 GebG der Gebührenpflicht unterworfen, da über das zugrundeliegende Rechtsgeschäft am 23. 9. 1998 lediglich ein mündlicher Vertrag geschlossen worden sei, nicht aber eine Urkunde ausgefertigt wurde, da das dem mündlichen Vertrag zugrunde liegende Schriftstück überhaupt nicht - weder von den Parteien noch einem Dritten - unterfertigt worden sei.

Die Bw bringt vor, - unter Berufung auf Taucher - nachträgliche einvernehmliche Änderungen eines ursprünglich abgeschlossenen Rechtsgeschäftes wären unter Außerachtlassung des § 21 GebG nicht zu erfassen, da es ihnen an Selbständigkeit mangle, die zur Einordnung als Rechtsgeschäft im Sinne des § 33 GebG erforderlich sei, und - unter Berufung auf Fellner - § 21 GebG unterziehe derartige unselbständige Änderungen der Gebührenpflicht im Ausmaß der Änderung jedoch nur unter der Voraussetzung, dass über das zugrunde liegende Rechtsgeschäft zuvor eine Urkunde vollständig ausgefertigt worden sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2003 als unbegründet ab.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wird das Berufungsbegehren vollinhaltlich aufrecht erhalten. Ergänzend wird vorgebracht, es sei keine Urkunde über den Bestandvertrag als solchen errichtet worden, daran ändere auch die Bezugnahme auf das nicht gebührenpflichtige Basisgeschäft nichts. Dieses Basisgeschäft sei durch die "Vertragsergänzung und Vertragsänderung" eben nicht beurkundet worden. Damit fehle es an der für die Gebührenpflicht gem. § 15 Abs. 1 GebG erforderlichen Beurkundung eines

gebührenpflichtigen Rechtsgeschäftes. Zu den Judikaturhinweisen der erstinstanzlichen Behörde sei anzumerken, dass der VwGH in den Erkenntnissen nicht über die berufungsgegenständliche Rechtsfrage zu entscheiden hatte, sondern es nur beiläufig für möglich - aber keineswegs notwendig - erklärte, dass ein Nachtrag zu einem schon früher begründeten, aber nicht beurkundeten Vertrag zur Gebührenpflicht in der Höhe des vollen Vertragswertes führe. So hätte der VwGH angemerkt, "dass ein Nachtrag zu einem schon früher begründeten Dienstvertrag zur Gebührenpflicht in voller Höhe nur dann führen kann, wenn der früher begründete Dienstvertrag überhaupt nicht beurkundet worden ist."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 unterliegen Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im allgemeinen 1 v.H..

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

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

Frotz - Hügel - Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, führen zur "Bedeutung des § 21 in der Systematik des III. Abschnittes des GebG" aus, dass der Anfall einer Rechtsgeschäftsgebühr grundsätzlich von zwei Voraussetzungen abhängt: dem Vorliegen eines Rechtsgeschäftes und dessen Festhaltung in einer Urkunde. Der Systematik des früheren österreichischen Gebührenrechtes (GebG 1850) folgend zerfällt der III. Abschnitt des Gebührengesetzes in einen, die allgemeinen Bestimmungen über Rechtsgeschäftsgebühren enthaltenden Teil (§§ 15-32), und in einen, die gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte taxativ aufzählenden Katalog (§ 33).

Ist zu überprüfen, ob ein bestimmter Sachverhalt eine Gebührenpflicht nach sich zieht, dann sind stets Normen aus beiden der genannten Teile maßgebend. Zunächst ist zu fragen, ob ein in § 33 genanntes Rechtsgeschäft rechtswirksam abgeschlossen wurde, sodann, ob darüber eine Urkunde vorliegt.

Sind diese Voraussetzungen unter Bedachtnahme auf die §§ 15-18 GebG erfüllt, ist die Höhe der Gebühr auf Grund der jeweiligen Tarifpost des § 33 GebG zu ermitteln, wobei die in § 33

enthalteten Tarifposten nur auf das erstmalige Zustandekommen eines Rechtsgeschäfts abstellen, für nachträgliche einvernehmliche Änderungen aber keine Regelungen treffen.

Hier greift nun die Bestimmung des § 21 GebG ein. Sie knüpft - allerdings nicht unmittelbar an das zivilrechtliche Merkmal der rechtsgeschäftlichen Änderung eines Rechtsgeschäfts - sondern an das Vorliegen eines "Zusatzes" oder "Nachtrages" zu einer Urkunde an, also an eine Veränderung des ursprünglichen Textes oder an die Erstellung einer eigenen Nachtragsurkunde. Welcher der beiden Fälle vorliegt, ist gebührenrechtlich irrelevant.

Die Bestimmung des § 21 regelt somit die gebührenrechtliche Behandlung *beurkundeter* zivilrechtlicher "Umänderungen der Rechte und Verbindlichkeiten" im Sinne von § 1375 ABGB.

Frotz - Hügel - Popp nehmen unter anderen folgenden Fall vom Anwendungsbereich des § 21 GebG aus:

"Bezieht sich die beurkundete Änderung (Verlängerung) auf ein Rechtsgeschäft, über das *keine "vollständig ausgefertigte Urkunde"* vorliegt, dann liegt kein "Zusatz oder Nachtrag" vor. Das Rechtsgeschäft wird in der nunmehrigen Form vielmehr *erstmals* beurkundet und ist dementsprechend nach der einschlägigen TP des § 33 zu behandeln."

Weiter wird zu § 21 GebG ausgeführt: "...Fehlt andererseits eine Beurkundung eines an sich nach § 33 gebührenpflichtigen Basisgeschäftes überhaupt, so entfällt die Begünstigung des § 21. In diesem Fall richtet sich die Gebührenpflicht also nicht lediglich nach dem Inhalt des Änderungsgeschäftes, sondern primär nach dem ursprünglichen Rechtsgeschäft, weil dieses *erstmals* beurkundet wird; die Gebühr ist so zu bemessen, wie wenn das Rechtsgeschäft mit dem nunmehr geänderten Inhalt neu zustande gekommen wäre." Frotz - Hügel - Popp verweisen in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, 808/60, vom 16. 1. 1961, worin der VwGH hinsichtlich des Nachtrages (Ernennung) zu einem Dienstvertrag feststellt, dass dieser (Nachtrag) zu einer Gebührenpflicht in voller Höhe allerdings nur dann führen kann, wenn der früher begründete Dienstvertrag überhaupt nicht beurkundet worden ist.

Bezüglich des Argumentes der Bw hiezu, der VwGH halte eine Gebührenpflicht in voller Höhe lediglich für möglich nicht aber für zwingend ist anzumerken, dass immer der jeweilige Einzelfall (Vertragsgestaltung) zu prüfen sein wird.

In gegenständlichem Fall ist aus der Vertragsgestaltung der "Vertragsergänzung und Vertragsänderung", Punkt I, welcher eindeutig den Pachtvertrag vom 23. September 1998 zum rechtsgeschäftlichen Inhalt macht, erkennbar, dass eine erstmalige Beurkundung des Pachtvertrages im Sinne des oben gesagten vorliegt.

In seinem Erkenntnis vom 14. 3. 1988, 87/15/0150, hat der Verwaltungsgerichtshof zu § 21 GebG idF der Gebührengesetznovelle 1981 festgestellt, dass er den von Taucher ("Die Vergebührungsverlängerungsnachträgen (-zusätzen)") auf Grund einer systematischen und teleologischen Analyse des § 21 GebG gezogenen Schlüssen, nicht folgen kann. Insbesondere, wobei in konsequenter Verfolgung der Ansicht, dass Vertragsänderungen bzw. -verlängerungen, soweit die nachträglichen Vereinbarungen den Rechtsgrund und den Hauptgegenstand des ursprünglichen Rechtsgeschäftes unberührt lassen und, soweit sie zwischen den ursprünglichen Vertragsparteien abgeschlossen wurden, infolge ihrer inhaltlichen Unselbständigkeit wegen der fehlenden Rechtsgeschäftseigenschaft, aber auch deshalb, weil in der darüber errichteten Schrift das durch sie zu verändernde oder verlängernde Rechtsgeschäft nicht vollständig wiedergegeben ist, selbständig keine Rechtsgeschäftsgebührenpflicht zu begründen vermögen, die Anwendbarkeit der gegenständlichen Gesetzesstelle ausschließen würde. Dass der Verwaltungsgerichtshof diese Auffassung nicht teilen kann, kommt nicht nur in seiner Judikatur seit der Änderung des § 21 GebG 1957 zum Ausdruck.

Da, wie oben ausgeführt, eine Beurkundung des an sich nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG gebührenpflichtigen Basisgeschäftes (Pachtvertrag vom 23. September 1998) fehlt, kann die Begünstigung des § 21 nicht zur Anwendung kommen, womit die Gebühr von der Gesamtleistung zu bemessen ist, da das Rechtsgeschäft in der nunmehrigen Form erstmals beurkundet wird.

Die Berufung war daher aus den oben angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Wien, 30. Jänner 2004