

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K., Adresse, vertreten durch StB.XY, vom 19. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 24. August 2007 betreffend Gebühren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Aus Gründen der in den Einkommensteuerrichtlinien geforderten Publizität von Verträgen zwischen nahen Angehörigen wurde dem Finanzamt ein von der Steuerberaterin XY angefertigter und unterzeichneter Aktenvermerk über einen mündlichen Mietvertrag abgeschlossen zwischen dem Vermieter K. und der Mieterin U.GmbH übermittelt. Dieser Aktenvermerk hatte folgenden Inhalt:

„Aktenvermerk
über die Begründung eines Mietverhältnisses
K. /U.GmbH“

In meiner Kanzlei erscheint heute, am 02.07.2007, Herr K. und ersucht um Protokollierung des Umstandes, dass er mit der U.GmbH einen mündlichen Mietvertrag nachfolgenden Inhaltes abgeschlossen hat:

§ 1

Herr K., geboren am 1968, M.Str., ist Miteigentümer der Liegenschaft in 6020 Innsbruck, Str..

§ 2

Herr K. vermietet nun in diesem Geschäftsgebäude das Büro im Ausmaß von 202 m² zuzüglich 3 Kellerräume im Ausmaß von 10 m² und 6 Tiefgaragenabstellplätzen.

§ 3

Das Mietverhältnis beginnt am 01.07.2007 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Mieterin und Vermieter können unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten das Mietverhältnis jeweils auf das Ende eines Kalendermonates aufkündigen.

§ 4

Der Mietzins beträgt monatlich € 2.894,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer, das sind derzeit 20 % und ist in dieser Höhe monatlich auf das vom Vermieter bekannt zu gebende Bankkonto bis längstens 15. des Monates einzuzahlen. Darüber hinaus hat die Mieterin sämtliche Betriebskosten des Gebäudes, umgehend nach Vorschreibung durch den Vermieter, an diesen zu bezahlen.

§ 5

Der Mietgegenstand wird in benützungsfertigem Zustand übergeben und ist im Falle der Aufkündigung des Mietverhältnisses in dem selben Zustand, unter Berücksichtigung einer normalen Abnutzung jedoch jedenfalls frisch ausgemalt, gereinigt und geräumt, zurückzustellen.

§ 6

Der Mieterin wird das Recht eingeräumt, allfällige für ihre Zwecke erforderliche Adaptionen vorzunehmen zu lassen. Alle weiteren baulichen Veränderungen des Mietgegenstandes bedürfen der vorhergehenden Zustimmung durch den Vermieter.

Innsbruck, 02.07.2007"

Mit Bescheid vom 24. August 2007 setzte das Finanzamt gegenüber K. für dieses Rechtsgeschäft („Aktenvermerk vom 2.Juli 2007 mit U.GmbH“) von einer Bemessungsgrundlage von 125.020,80 € die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG mit 1.250,21 € fest. Begründend wird angeführt, der Aktenvermerk von XY sei ein Gedächtnisprotokoll und gemäß § 18 Abs. 3 GebG gebührenpflichtig.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung bekämpft die Gebührenvorschreibung ausschließlich dem Grunde nach mit dem Vorbringen, Gedenkprotokolle würden sich von Urkunden dadurch unterscheiden, dass sie nicht von den Parteien des Rechtsgeschäftes, sondern von Dritten unterfertigt werden. Es sei daher zu prüfen, ob die Unterzeichnung des Aktenvermerkes durch den Steuerberater ein Gedenkprotokoll entstehen lasse. In der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates Außenstelle Linz, RV/0739-L/05 habe dieser ausgeführt, dass ein bevollmächtigter Steuerberater im Bezug auf seine Klienten kein Dritter sei und daher durch die Unterzeichnung durch den Steuerberater kein Gedenkprotokoll entstehen könne. Da die Grundvoraussetzung eines Gedenkprotokolls, nämlich die Beurkundung durch einen Dritten, nicht vorliege, könne auch keine Gebühr vorgeschrieben werden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützte das Finanzamt auf folgende Begründung:

„Wie in der Berufungsschrift richtig bemerkt werden Gedenkprotokolle von Dritten unterfertigt. Im gegenständlichen Fall wurde das als Aktenvermerk bezeichnete Protokoll von XY. unterfertigt und somit zu einem Gedenkprotokoll umgewandelt, welches die Gebührenpflicht auslöst.
In dem von Ihnen zitierten Erkenntnis des UFS Linz ist der Sachverhalt derart, dass der steuerliche Vertreter keine Unterschrift gesetzt hat und somit auch kein Dritter, wie im Gesetz gefordert. Auf Grund obiger Ausführungen war die Berufung abzuweisen.“

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird unter teilweiser Wiedergabe von Ausführungen der bereits angeführten Berufungsentscheidung des UFS Außenstelle Linz im Wesentlichen die Rechtsansicht abgeleitet, ein bevollmächtigter Steuerberater sei in Bezug auf seinen Klienten „kein Dritter“. Demzufolge sei im gegenständlichen Berufungsfall durch die Unterzeichnung des Aktenvermerkes als Steuerberater eines Klienten kein Gedenkprotokoll entstanden, da die unterzeichnende Steuerberaterin kein Dritter sei. Der vorgelegte Aktenvermerk sei kein Gedenkprotokoll iSd § 18 Abs. 3 GebG und ziehe somit keine Gebührenpflicht nach sich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG ist für 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 eine Gebühr von 1v.H. zu entrichten.

Nach § 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. Anknüpfungspunkt ist die Urkunde als schriftliches Beweismittel über das Rechtsgeschäft. Soweit die Urkundenerrichtung nicht bereits Voraussetzung für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes ist (rechtserzeugende Urkunde, z.B. Bürgschaftserklärung nach § 1346 Abs. 2 ABGB), kann die (rechtsbezeugende) Urkunde daher nur dann eine Gebührenpflicht auslösen, wenn sie Beweis zu machen geeignet ist. Dazu muss die Urkunde 1. unterzeichnet sein und 2. alle wesentlichen Merkmale des Rechtsgeschäftes enthalten.

Wird- wie im vorliegenden Fall- über ein der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG unterliegendes Rechtsgeschäft von den Vertragsparteien nur ein mündlicher Bestandvertrag abgeschlossen und damit keine Urkunde errichtet, dann kann auch durch eine „Ersatzbeurkundung“ die Gebühr ausgelöst werden. Ein solcher Fall einer Ersatzbeurkundung liegt gemäß § 18 Abs. 3 GebG bei einem Gedenkprotokoll vor. Gedenkprotokolle sind nach dieser Gesetzesstelle 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. Sie unterliegen der Gebühr für das Rechtsgeschäft, auf das sich das Gedenkprotokoll bezieht.

Im vorliegenden Berufungsfall blieb unbestritten, dass der Inhalt des „Aktenvermerkes“ alle wesentlichen Merkmale eines Bestandvertrages enthält und der „Aktenvermerk“ von XY eigenhändig unterschrieben worden ist. Die von der Steuerberaterin verfasste Berufung bestreitet das Vorliegen eines Gedenkprotokolls im Wesentlichen mit folgendem Vorbringen: „*Durch Unterzeichnung des Aktenvermerks als Steuerberater meines Klienten kann daher kein Gedenkprotokoll entstanden sein, da ich kein Dritter bin*“. Auf Grund dieses Vorbringens und der Begriffsbestimmung des Gedenkprotokolls im § 18 Abs. 3 GebG entscheidet somit den Berufungsfall, ob der Steuerberaterin XY die Funktion „einer Person“ zukommt, die durch Beisetzung ihrer Unterschrift auf dem Aktenvermerk bekundet, dass „andere Personen“ ihr über den erfolgten Abschluss eines Rechtsgeschäftes Mitteilung gemacht haben.

An Sachverhalt war unbedenklich davon auszugehen, dass K. als Vermieter und die U.GmbH als Mieterin einen mündlichen Bestandvertrag mit dem ihm Aktenvermerk festgehaltenen Inhalt abgeschlossen haben. Laut Firmenbuch ist K. einziger Gesellschafter und auch Geschäftsführer der U.GmbH. Aus der Präambel des angefertigten Aktenvermerkes geht deutlich hervor, dass die Steuerberaterin XY nicht als gewillkürte Vertreterin einer von ihr vertretenen Vertragspartei den Mietvertrag mündlich abgeschlossen hat, vielmehr hat sie diesen Aktenvermerk erst auf Grund des Erscheinens des K. in ihrer Kanzlei und auf Grund dessen Ersuchen „um Protokollierung des Umstandes, dass er mit der U.GmbH einen mündlichen Mietvertrag nachfolgenden Inhaltes geschlossen hat.“ angefertigt bzw. unterzeichnet. Wenn daher im vorliegenden Fall der Vermieter K. und die Mieterin U.GmbH selbst und nicht deren gewillkürte Vertreter einen Mietvertrag abgeschlossen haben und in der Folge K. in der Kanzlei der Steuerberaterin XY erscheint, damit der Inhalt dieses mündlichen Mietvertrages letztlich von ihr „protokolliert“ wird, dann kam bei dieser konkreten Sachlage der Steuerberaterin, die laut Grunddatenauswertung ausgewiesene steuerliche Vertreterin beider Vertragsparteien ist, durchaus die Funktion „einer Person“ zu, der „andere Personen“ (nämlich K. als Vermieter und gleichzeitig als Geschäftsführer/einziger Gesellschafter der mietenden GmbH) über den erfolgten Abschluss des Mietvertrages Mitteilung gemacht haben. Ergänzend wird noch auf die Bestimmung des § 18 Abs. 5 GmbH- Gesetz verwiesen, der im Fall eines sogenannten In-Sich- Geschäftes die unverzügliche Errichtung einer Urkunde vorschreibt. Mit dieser Protokollierung (Ersatzbeurkundung) durch die Steuerberaterin sollte wohl auch diesem gesetzlichen Erfordernis entsprochen werden.

Der Bw. hat sein Berufungsvorbringen im Wesentlichen mit der in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz vom 21. Februar 2006, RV/0739-L/05 enthaltenen Wortfolge „*Ein bevollmächtigter Steuerberater ist in Bezug auf seinen Klienten aber kein Dritter*“ begründet. Dieser Argumentation wird Folgendes entgegengehalten. Dem Begriff des Gedenkprotokolls ist die Absicht immanent, durch eine dritte Person einen

„Beweis“ über den Abschluss (und Inhalt) des Rechtsgeschäftes zu schaffen. Diese Zeugenfunktion erfordert die Anwesenheit beim Vertragsabschluss oder die Mitteilung durch alle Vertragspartner (argumentum die im Plural gehaltene Fassung: „andere Personen ihnen über den erfolgten Abschluss des Rechtsgeschäftes Mitteilung gemacht haben“) über den Vertragsabschluss. Aus dem Begriff des Gedenkprotokolls ergibt sich somit, dass ein entsprechendes Maß an Beweissicherungsabsicht und an Beweissicherungskraft gefordert wird, weshalb ein Gedenkprotokoll auch alle essentialia negotii des Rechtsgeschäftes zu enthalten hat. Diese Begriffsmerkmale liegen im Gegenstandfall vor, haben doch beide Vertragsparteien (jeweils in der Person des K.) gegenüber der XY (= dritte Person) über den bereits erfolgten Abschluss des mündlichen Mietvertrages und dessen wesentlichen Inhalt Mitteilung gemacht. Aus der Sicht der Beweissicherung macht es aber keinen relevanten sachlichen Unterschied, ob diese „eine Person“, der von beiden Vertragsparteien über den erfolgten Vertragsabschluss Mitteilung gemacht wird z.B. ein Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwalt, Notar ist oder eine nicht diesen gewillkürten Vertretern zuzurechnende natürliche Person, kann doch jederzeit z. B. der Steuerberater von seinem Auftraggeber von der berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht entbunden werden (§ 91 Abs. 4 Z 2 WTBG). Weiters bleibt festzuhalten, dass die Aussage in der Berufungsentscheidung „*Ein bevollmächtigter Steuerberater ist in Bezug auf seinen Klienten aber kein Dritter*“ im Zusammenhang mit der einen Satz vorher angeführten Unterscheidung zwischen Urkunde und Gedenkprotokoll getätigten wurde und damit in diesem Kontext zu sehen ist. Von den Urkunden unterscheiden sich nämlich Gedenkprotokolle dadurch, dass sie nicht von den Parteien des Rechtsgeschäftes oder ihren gesetzlichen oder gewillkürten Vertretern, sondern von Dritten unterfertigt werden (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Manz- Verlag, 6. Auflage, Seite 235). Es liegt daher eine Urkunde und kein Gedenkprotokoll vor, wenn bei Abschluss des Rechtsgeschäftes ein gewillkürter Vertreter als ausgewiesener Bevollmächtigter einer Vertragspartei die Vertragsurkunde unterzeichnet, da diesfalls auf Grund des Bevollmächtigungsverhältnisses iSd §§ 1002 ABGB der Vertreter im Namen des Vertretenen auftritt, seine rechtsgeschäftlichen Erklärungen dem Vertretenen zugerechnet werden, weshalb sie beim Vertragsabschluss gleichsam eine Einheit bilden. Erfolgt daher der Vertragsabschluss durch den gewillkürten Vertreter als ausgewiesener Bevollmächtigter des Vertretenen, dann ist wegen der diesfalls anzunehmenden Einheit der Vertreter nicht als „andere Person“ zum Vertretenen zu sehen, wodurch die Anwendung des § 18 Abs. 3 GebG ausgeschlossen ist. Im vorliegenden Berufungsfall hingegen schlossen unbestritten den (mündlichen) Mietvertrag die beiden Vertragsparteien selbst ab und von ihnen wurde idF die gemeinsame steuerliche Vertreterin vom bereits erfolgten Abschluss des Rechtsgeschäftes (unter Bekanntgabe der wesentlichen Vertragsbestimmungen) in Kenntnis gesetzt mit dem

Ersuchen um entsprechende Protokollierung. Bei dieser Sachlage liegen unter Beachtung der Begriffsbestimmung des Gedenkprotokolls die Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 18 Abs. 3 GebG vor, trifft doch auf die Steuerberaterin, die unzweifelhaft den Mietvertrag nicht auf Grund des Bevollmächtigungsvertrages im Namen der von ihr Vertretenen abgeschlossen hat und damit bei Vertragsabschluss mit den Vertragsparteien keine vertretungsbedingte Einheit bildete, das Kriterium „einer Person“ zu, die durch Beisetzung ihrer Unterschrift unter den (den Inhalt des Bestandvertrages wiedergebenden) Aktenvermerk bekundete, dass „andere Personen“, nämlich die beiden Vertragsparteien, ihr über den erfolgten Abschluss eines Mietvertrages Mitteilung gemacht haben. Als Argument gegen die Stichhaltigkeit und Schlüssigkeit des Berufungsvorbringens, ein bevollmächtigter Steuerberater sei gegenüber seinem Klienten kein Dritter, kann schließlich auch noch das VwGH- Erkenntnis vom 22.4.1985, 84/15/0176, ÖStB 1986/128f (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 16 zu § 18 GebG) ins Treffen geführt werden. Darin vertrat nämlich der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich eines ebenfalls von den Vertragsparteien mündlich abgeschlossenen Bestandvertrages im Ergebnis den Standpunkt, bei dem von einem Rechtsanwalt unterfertigten „Begleitschreiben“ samt Beilage (darin war der wesentliche Inhalt des abgeschlossenen Pachtvertrages angeführt) handelt es sich um ein Gedenkprotokoll iSd § 18 Abs. 3 GebG. Aus diesem Erkenntnis lässt sich für den Berufungsfall als Ergebnis ableiten, dass auch einem gewillkürten Vertreter in jenen Fällen, in denen er nicht selbst als Bevollmächtigter (Machthaber) einer Vertragspartei das Rechtsgeschäft abgeschlossen hat, bei Unterfertigung eines derartigen Aktenvermerkes durchaus die Stellung „einer Person“ iSd § 18 Abs. 3 GebG zukommt, die beim Vertragsabschluss mit den „anderen Personen“, nämlich den eigenständig den Vertrag abschließenden Vertragsparteien, keine Einheit bildet. Bei gegebener Sachlage vermag somit das Berufungsvorbringen die Rechtsansicht des Bw. nicht zu stützen.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles war folglich davon auszugehen, dass es sich bei dem von Steuerberaterin XY unterzeichneten gegenständlichen „Aktenvermerk über die Begründung eines Mietverhältnisses K. / U.GmbH“ infolge Vorliegens der geforderten Tatbestandsvoraussetzungen um ein Gedenkprotokoll im Sinn des § 18 Abs. 3 GebG handelt. Diese Ersatzbeurkundung eines Mietvertrages löste die Gebührenpflicht nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG aus. Die (hinsichtlich der Höhe unbestritten gebliebene) Vorschreibung einer Rechtsgebühr erfolgte somit rechtens, weshalb die Berufung gegen den Gebührenbescheid wie im Spruch ausgeführt als unbegründet abzuweisen war.

Innsbruck, am 12. Februar 2008