



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.GmbH, Adresse, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 7. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. Oktober 2005 betreffend Gebührenerhöhung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Gebührenerhöhung im Ausmaß von 10 % von der für den Mietvertrag vom 12. Juni 2003 zu entrichtenden Gebühr in Höhe von 19.018,80 € wird im Betrag von 1.901,88 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung der Firma G.OEG wurden der Betriebsprüferin unter anderem ein Ordner mit Verträgen dieser Personengesellschaft übergeben. Darunter befand sich auch ein Mietvertrag vom 12. Juni 2003, abgeschlossen zwischen der G.OEG als Vermieterin und der S.GmbH als Mieterin. Dieser den Gegenstand einer Kontrollmitteilung bildende Mietvertrag hatte auszugsweise folgenden Inhalt:

"Vorbemerkung

Die Vermieterin ist Mieterin der Liegenschaft X.Y. mit der Adresse Weg. Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein Geschäfts- und Bürohaus, das im Jahr 2000 (...)

1. Mietobjekt

Die Vermieterin vermietet an die Mieterin folgendes Mietobjekt.

Das S-Gebäude mit einer Gesamtnutzfläche von 5870 m² (EG, 1.OG, 2.OG) inkl. aller auf diesem Grundstück befindlichen Parkplätze.

5. Mietzeit und Vertragsauflösung

Das gegenständliche Mietverhältnis beginnt am 01.07.2003 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es wird von beiden Vertragsteilen (....)

6. Mietentgelt

Das von der Mieterin zu entrichtende Mietentgelt besteht aus der Miete und der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe. Die Verpflichtung zur Bezahlung des so ermittelten Mietentgeltes beginnt mit 01.07.2003.

Das monatliche Mietentgelt beträgt:
für das Gebäude

€ 7,50/m ² Nutzfläche das sind für 5870 m ²	€ 44.025,00
zzgl. der gesetzlichen MWST derzeit 20 %	€ 8.805,00
Gesamtbetrag	€ 52.830,00

wobei die Parkplätze und Rampe im Mietpreis enthalten sind.

15. Vertragserrichtung, Kosten und Gebühren

Die Vertragserrichtungskosten, sowie die dafür anfallenden Gebühren (Stempelmarken, Rechtsgeschäftsgebühr) werden ausschließlich von der Mieterin getragen bzw. von dieser der Vermieterin ersetzt. Allfällige Rechtsberatungskosten trägt jede Seite selbst.

17. Vertragsausfertigung

Dieser Mietvertrag wird in zwei Originalen ausgefertigt, wovon jede Vertragsseite eines erhält."

Am Ende des Mietvertrages findet sich bei "Die Vermieterin" die Stampiglie der G.OEG mit unleserlicher Unterschrift und bei "Die Mieterin" die Stampiglie der Firma S.GmbH allerdings ohne Unterschrift und darunter noch der Hinweis "X, am 12.06.2003".

Das Finanzamt schrieb daraufhin mit Bescheid vom 5. Oktober 2005 gegenüber der S.GmbH (= Bw) für das Rechtsgeschäft "Mietvertrag vom 12. Juni 2003 mit G.OEG " von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 1.901.880,00 € gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG die Rechtsgebühr von 19.018,80 € vor. Außerdem wurde mit dem streitgegenständlichen Gebührenerhöhungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 GebG im Ausmaß von 100 % von der für das Rechtsgeschäft zu entrichtenden Gebühr in Höhe von 19.018,80 € eine Gebührenerhöhung mit 19.018,80 € vorgeschrieben.

Mit einheitlichem Berufungsschriftsatz wurden der Rechtsgebührenbescheid und auch der Gebührenerhöhungsbescheid bekämpft im Wesentlichen mit der Begründung, bei einer Betriebsprüfung bei der Fa. G.OEG seien der Prüferin unter anderem die Verträge der G.OEG übergeben worden. In diesem Ordner habe sich auch der Entwurf eines Mietvertrages

zwischen der Fa. G.OEG und der Fa. S.GmbH befunden. Dieser Mietvertrag sei nie zustande gekommen. Dieser Entwurf sei von der Mitarbeiterin des Unternehmens, Frau W erstellt und dem Herrn G zur Begutachtung vorgelegt worden. Dieser Vertrag sei in der Folge nicht unterfertigt worden und befindet sich in der seinerzeitigen Entwurfsform nach wie vor in den Ordner des Unternehmens. Der Tatbestand des § 18 GebG (Ersatzbeurkundung) liege nicht vor, da einerseits der Vertrag nur einseitig unterfertigt und andererseits von der Sekretärin eigenmächtig zwei Stampiglien auf das Dokument gedruckt worden seien. Dies sei ohne Einverständnis des Ausstellers und im Irrglauben, dass dieser Vertragsentwurf jemals unterfertigt werden würde, geschehen. Das Einverständnis des Ausstellers sei aber eine Grundvoraussetzung für die Anwendung des § 18 Abs. 1 GebG. Liege diese nicht vor, könne keine Vergebührungsrechnung des Rechtsgeschäftes und keine Gebührenerhöhung vorgenommen werden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützt sich auf folgende Begründung:

"Gem. Pkt. 15 des Vertrages trägt der Mieter die anfallenden Gebühren (Stempelmarken, Rechtsgeschäftsgebühr). Damit ist dokumentiert, dass den Vertragsparteien die Gebührenpflicht bewusst war. Dies ist ein Erfordernis des § 9 Abs. 2 GebG. Somit war die Erhöhung zu Recht vorgeschrieben. Im Übrigen wird hinsichtlich der Gebührenpflicht des Mietvertrages auf die hierzu ergehende Berufungsvorentscheidung verwiesen."

Im daraufhin gestellten Vorlageantrag wird als Replik auf die Begründung der hinsichtlich des Rechtsgebührenbescheides ergangenen Berufungsvorentscheidung an Sachverhalt klargestellt, dass Frau W als langjährige Mitarbeiterin des Unternehmens bei der S.GmbH angestellt und Buchhalterin für die S.GmbH, für die G.OEG und weiteren den (gleichen) Gesellschaftern zuzuordnenden Unternehmen sei. Als einzige Mitarbeiterin im Rechnungswesen verfüge sie selbstverständlich auch über entsprechende Stempel der jeweiligen Unternehmen. Sie sei befugt die Agenden des Rechnungswesens wahr zu nehmen, nicht jedoch eigenmächtig Verträge zu beurteilen oder diese gar zu unterfertigen. Im Gegenstandsfall sei der Entwurf des konzipierten Mietvertrages zwischen der G.OEG und der S.GmbH auf Basis eines vorhandenen Mustervertrages von Frau W ausgefertigt worden, mit den jeweiligen Stempeln versehen und dem Geschäftsführer zur Begutachtung vorgelegt worden. Einer der Gesellschafter der G.OEG habe diesen Mietvertrag unterfertigt. Die anderen Gesellschafter hätten dies nicht getan. Da man sich hinsichtlich dieses Vertrages erst zu einem späteren Zeitpunkt verständigen wollte, wäre der Entwurf im Ordner der G.OEG abgelegt worden. Schon bei näherer Besichtigung des Entwurfes hätte man feststellen können, dass sich in der Fußzeile des Vertrages noch kein Datum befindet, obwohl dies ursprünglich vorgesehen gewesen sei. Es seien dort nur Platzhalter für Tag, Monat und Jahr vorgesehen (dd.07.yy), die erst nach endgültiger Fertigstellung des Vertrages geändert worden wären. Frau W erledige für beide Vertragsparteien die Buchhaltung, weshalb der Hinweis auf die zwei

verschiedenen Firmen und die daraus abgeleitete Schlussfolgerung der Beauftragung von zwei Personen zur Anbringung der Stempel nicht dem tatsächlichen Geschehensablauf entspreche. Es habe aber auch keinen Auftrag an die Frau W zur Anbringung der beiden Stampiglien gegeben. Dazu sei anzumerken, dass sich die Urkunde in den Ordnern des Unternehmens G.OEG befindet. Somit in dem Ordner des Unternehmens, von dem ein Gesellschafter den Vertrag unterfertigt habe. Dies sei aber nicht der Gesellschafter gewesen, der üblicherweise die Letztentscheidungen treffe, nämlich S. Das Finanzamt habe somit auf Grund unrichtiger Sachverhaltsannahmen gefolgert, dieser Mietvertrag wäre gebührenpflichtig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 Abs. 1 GebG, BGBl. 267/1957 idF BGBl. I Nr. 144/2001 steht der handschriftlichen Unterzeichnung durch den Aussteller die Unterschrift gleich, die von ihm oder in seinem Auftrag, oder mit seinem Einverständnis mechanisch oder in jeder anderen technisch möglichen Weise hergestellt oder mit Namenszeichnung vollzogen wird.

Nach § 9 Abs. 2 GebG idF BGBl. Nr 80/1987 kann das Finanzamt zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den im Abs.1 genannten Gebühren zusätzlich eine Erhöhung bis zu 50 vH, bei den anderen Gebühren eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben. Bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung ist insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührentschuldner bei Beachtung dieses Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eine Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde, sowie ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist.

An Sachverhalt liegt dem vorliegenden Berufungsfall zugrunde, dass der in Frage stehende Mietvertrag am Vertragsende den Abschlussort und das Ausfertigungsdatum enthielt und darüber bei „Vermieter“ bzw. „Mieter“ jeweils die Stampiglie des Firmenwortlautes der vermietenden Personengesellschaft samt Unterschrift eines vertretungsbefugten Gesellschafters und die Stampiglie des Firmenwortlautes der mietenden Kapitalgesellschaft aufwies. Eine Namensunterschrift des Geschäftsführers der Kapitalgesellschaft war dem Firmenstempel nicht hinzugefügt. Die Berufung gegen den Gebührenerhöhungsbescheid stützte sich auf jenes Vorbringen, mit dem auch die Berufung gegen den Rechtsgebührenbescheid begründet worden war. Die Bw. bestreitet darin das Vorliegen einer unterschriebenen Urkunde und damit die Rechtmäßigkeit der Gebührenvorschreibung und der Gebührenerhöhung im Wesentlichen mit dem Argument, da die Beisetzung der

Firmenstampiglien ohne Einverständnis der Vertragsparteien durch die Buchhalterin erfolgt sei, liege darin keine Ersatzbeurkundung iSd § 18 Abs. 1 GebG, weshalb das Finanzamt zu Unrecht im Mietvertrag vom 12. Juni 2003 eine gebührenpflichtige Urkunde gesehen hat.

Was die voraus abzuklärende Frage anlangt, ob die Beisetzung der Firmenstampiglien ohne Einverständnis der Vertragsparteien erfolgte und damit mangels Ersatzbeurkundung gemäß § 18 Abs. 1 GebG der schriftliche Mietvertrag keine Gebührenpflicht auslöste, wird auf die Begründung der gegenüber der Bw. ergangenen ho. Berufungsentscheidung vom 6. Dezember 2007, RV/0145-I/06 verwiesen, die diesbezüglich einen integrierenden Bestandteil der gegenständlichen Berufungsentscheidung bildet. War von der Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Rechtsgebühr auszugehen und lag daher im Gegenstandsfall die Tatbestandsvoraussetzung einer nicht ordnungsgemäßen Entrichtung der Gebühr vor, dann bleibt nach § 289 Abs. 2 BAO noch zu beurteilen, ob die vom Finanzamt vorgenommene Gebührenerhöhung im Ausmaß von 100 % rechtens ist.

Die Entscheidung über die als „kann“- Bestimmung konzipierte Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG ist als Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zeckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von „Angemessenheit“ in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das „öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen. Nach der speziellen Vorschrift des zweiten Satzes des § 9 Abs. 2 GebG ist bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührentschuldner bei Beachtung dieses Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht (hier: eines Rechtsgeschäftes) zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde, sowie ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist. Ermessensentscheidungen sind zu begründen. Die Begründung hat die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfung des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist (VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099, VwGH 16.10.2003, 2003/16/0118, VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083).

Ausgehend davon, dass die Beisetzung der Firmenstampiglien mit Einverständnis der Vertragsparteien erfolgt ist und damit den Tatbestand einer Ersatzbeurkundung iSd § 18 Abs. 1 GebG erfüllen, ist bezogen auf die Erkennbarkeit der Gebührenpflicht davon auszugehen, dass jedenfalls ab dem Vorliegen des VwGH- Erkenntnisses vom 17. Februar 2000, 99/16/0027 (veröffentlicht in der Beilage zur Österreichischen Steuerzeitung 2000, Heft 15

(1.8.2000), Seite 392 und in der SWK 2000, Heft 29 (10.10.2000) R 102) die Rechtslage dahin abgeklärt war, dass die Beisetzung einer nur den Namen und gar nicht die Unterschrift wiedergebenden Stampiglie der eigenhändigen Unterschrift gleichzuhalten ist, weil § 18 Abs. 1 GebG die Art der mechanischen Herstellung der Unterschrift nicht näher festlegt. Da der Mietvertrag vom 12. Juni 2003 nach der Veröffentlichung dieses VwGH- Erkenntnisses erstellt worden war, hätte bei Anwendung gebotener Aufmerksamkeit diese darin vertretene Rechtslage den Vertragsparteien durchaus bekannt sein können wenn nicht müssen. Eine etwaige bestehende Unkenntnis in steuerlichen Angelegenheiten kann aber den Geschäftsführer einer GmbH nicht exculpieren (VwGH 18.12.1992, 89/17/0083, VwGH 10.10.1996, 94/1570122). Allerdings sollte im Gegenstandsfall diese eingeforderte Kenntnis der steuerlichen Vorschriften aber auch nicht überspitzt gesehen werden, denn allein aus dem bloßen Gesetzeswortlaut des § 18 Abs. 1 GebG lässt sich die vom VwGH im Erkenntnis 99/16/0027 vertretene Rechtsmeinung nicht so ohne weiteres klar und deutlich ableiten und daraus folgern. Wenn auch der Aspekt einer etwaigen „Vermeidung der Gebührenpflicht“ aus der Sicht der potentiellen Gebührenschuldner durchaus legitim und anzuerkennen war, hätte die Bw. jedenfalls bei entsprechender Kenntnis des vorliegenden VwGH Erkenntnisses vom 17.12.2000, 99/16/0027 Bedenken kommen müssen, ob nicht bei einer solchen Erstellung des Mietvertrages eine Ersatzbeurkundung und damit eine Gebührenpflicht vorliegt. Andererseits ist der Bw. zugute zu halten und positiv anzurechnen, dass dieser schriftliche Mietvertrag im Zuge der Betriebsprüfung dem Prüfungsorgan überhaupt zusammen mit dem „Vertragsordner“ ausgehändigt worden war, was durchaus darauf hindeutet, dass sich die Bw. über die Gebührenpflicht dieses Mietvertrages letztlich selbst nicht im Klaren war.

War das Erkennen der Gebührenpflicht den Gebührenschuldner als Folge der Veröffentlichung des einschlägigen VwGH- Erkenntnisses bei gebotener Aufmerksamkeit jedenfalls zuzumuten gewesen und kam es aus Gründen, die letztlich die Gebührenschuldner zu vertreten haben, zu keiner gesetzmäßigen Gebührenentrichtung (Gebührenanzeige), dann erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat unter Berücksichtigung der zeitlichen Dauer der dadurch hervorgerufenen verspäteten Gebührenfestsetzung von ca 2 Jahren und dem Umstand, dass das Finanzamt keine weiteren Verletzungen der Gebührenbestimmungen angeführt hat, weshalb davon auszugehen ist, dass es sich im Gegenstandsfall um die erstmalige Verletzung handelte, eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von lediglich 10 % für sachlich angemessen. Dabei wurde auch der Umstand entsprechend zu Gunsten der Bw. berücksichtigt, dass die Bw. nicht der Versuchung erlegen ist die Existenz dieses schriftlichen Mietvertrages zu „verheimlichen“. Mit diesem Ausmaß von 10 % und nicht wie vom Finanzamt angesetzt mit dem Höchstausmaß von 100 % wird im Rahmen der Ermessensausübung den Besonderheiten des Einzelfalls bei der Abwägung des dabei anzuwendenden Kriteriums der

Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Bw. und dem Aspekt der Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bzw. der Einbringung der Abgaben in geeigneter Weise Rechnung getragen. Der Berufung wird somit teilweise stattgegeben und gemäß § 9 Abs. 2 GebG die Gebührenerhöhung im Ausmaß von 10 % von der für den Mietvertrag zu entrichtenden Gebühr in Höhe von 19.018,80 € im Betrag von 1.901,88 € festgesetzt.

Innsbruck, am 7. Dezember 2007