



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/3355-W/08,
GZ. RV/3354-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Herrn BERUFUNGSWERBER, ADRESSE, vertreten durch WOLF THEISS Rechtsanwälte GmbH, 1010 Wien, Schubertring 6, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 5. Juni 2008 betreffend 1) Rechtsgebühr gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG](#) und 2) Gleichschriftengebühr gemäß [§ 25 GebG](#) zu ErfNr.***, StNr*** entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Kontrollmitteilung

Auf Grund einer Kontrollmitteilung des Finanzamtes X langte am 22. April 2008 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Kopie eines Mietvertrages, abgeschlossen zwischen Herrn VERMIETER als Vermieter und Herrn BERUFUNGSWERBER (der nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) als Mieter über eine Wohnung in WOHNUNGSADESSSE ein.

Nach Punkt II.1 beginnt das Mietverhältnis voraussichtlich am 1. Februar 2000 und wird auf die Dauer von drei Jahren abgeschlossen. In Punkt XIII. des Mietvertrages wurde festgehalten, dass der Vertrag in drei Ausfertigungen errichtet wird, von welcher jeder Vertragsteil eine erhält und die dritte Ausfertigung dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gewidmet ist. Der Vertrag endet mit den Worten:

"Wien, am 18.4.2005"

Vermieter

Mieter"

Die Spalte für die Unterschrift des Vermieters ist leer. Die Unterschrift des Mieters befindet sich an der dafür vorgesehenen Stelle.

Der Kontrollmitteilung angeschlossen war weiters ein Schreiben des steuerlichen Vertreters des Vermieters vom 8. April 2008 an das Finanzamt X, das auszugsweise folgenden Inhalt hat

"Neuer Mietvertrag ab 1.2.2006 – der Mietvertrag wurde nicht von beiden Vertragsparteien unterschrieben, weshalb eine Vergebühr noch nicht vorgenommen wurde. Das Mietverhältnis kam auch ohne Unterschriften zu Stande".

2. Gebührenbescheide vom 5. Juni 2008

Mit Bescheiden vom 5. Juni 2008 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber dem Bw. Rechtgebühr 1) gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 iVm Abs. 5 GebG und gemäß [§ 201 BAO](#) in Höhe von € 360,00 und 2) gemäß [§ 25 GebG](#) für zwei Gleichschriften in Höhe von € 720,00 fest. Die Festsetzung gemäß [§ 201 BAO](#) wurde damit begründet, dass dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit einzuräumen sei.

3. Berufungen

In den dagegen eingebrachten Berufungen wandte der Bw. ein, dass der gegenständliche Mietvertrag vom 22. Dezember 2005 (Beilage ./1) am 3. Jänner 2006 von der IMMOBILIENKANZLEI im Zuge der Selbstberechnung angezeigt und vergebührt worden sei (Beilage ./2).

Als Beilage ./1 wurde der Berufung eine Kopie des Mietvertrages angeschlossen, die sich von dem der Kontrollmitteilung angeschlossenen Mietvertrag insofern unterscheidet, als sich zusätzlich auf Seite 1 des Mietvertrages ein Vermerk der IMMOBILIENKANZLEI über die Selbstberechnung der Gebühren befindet. Auf der letzten Seite des Vertrages ist nunmehr auch die Unterschrift des Vermieters in der dafür vorgesehenen Spalte enthalten. Das Datum "18.4.2005" ist durchgestrichen und ist darüber handschriftlich vermerkt: "22.12.2005".

Als Beilage ./2 übersandte der Bw. dem Finanzamt Kopien eines Schreibens der IMMOBILIENKANZLEI vom 3. Jänner 2006 in dem es heißt "*anbei erhalten Sie ihren vergebührten Mietvertrag für die Wohnung in der WOHNUNGSADESSSE*" sowie eine Kopie der Aufschreibungen der IMMOBILIENKANZLEI für den Monat Jänner 2006.

3. Berufungsvorentscheidungen

Die abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend Gebührenbescheid wurde vom Finanzamt damit begründet, dass für den Mietvertrag vom 18. April 2005 die Gebührenschuld mit Unterfertigung durch einen Vertragspartner und Aushändigung an den anderen, dessen Vertreter oder einen Dritten entstanden sei. Diese Urkunde stelle eine rechtsbezeugende Urkunde dar.

Dass im gegenständlichen Fall die Gebührenpflicht entstanden sei, sei wohl unbestritten, schließlich sei die vom Mieter unterschriebene rechtserzeugende Urkunde vom Vertreter des Vermieters dem Finanzamt X in Kopie übersandt worden.

Betreffend die Gebühr für zwei Gleichschriften wurde zusätzlich darauf verwiesen, dass der steuerliche Vertreter des Vermieters dem Finanzamt X mitgeteilt habe, "*dass der Mietvertrag nicht von beiden Vertragsparteien unterschrieben wurde. Das Mietverhältnis kam auch ohne Unterschriften zu Stande.*"

Grundsätzlich sei die Hundertsatzgebühr für jede Urkunde zu entrichten.

Gemäß [§ 25 GebG](#) sei die Hundertsatzgebühr auf jener Gleichschriften nur einmal zu entrichten, die dem Finanzamt bis zum 15. des auf die Entstehung der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats angezeigt werden.

Im Falle der Selbstberechnung sei die Gebühr für Gleichschriften nur dann nicht zu entrichten, wenn der zur Selbstberechnung Befugte oder Verpflichtete auf allen Urkunden jeweils einen entsprechenden Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung anbringt. Dieser Vermerk sei innerhalb der Selbstberechnung- und Zahlungsfrist anzubringen.

Laut Punkt XIII. des Vertrages sei die Urkunde in drei Ausfertigungen errichtet worden.

4. Vorlageanträge

In den Anträgen auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw. ua. noch Folgendes ergänzend vor:

Die Erklärung der Kanzlei STEUERBERATER-VERMIETER vom 8. April 2008 sei irrtümlich falsch abgegeben worden. Grund für diesen Irrtum sei der lange Zeitraum, der zwischen Abschluss des Mietvertrages im Jahr 2005 und der Abgabe der Erklärung vom 8. April 2008 gelegen sei. Als Beweis werde ein Schreiben der Kanzlei STEUERBERATER-VERMIETER vom 8. Oktober 2008 vorgelegt (Beilage ./5).

Richtig sei, dass es sich bei dem vom Bw. mit Datum 18. April 2005 unterschriebenen Dokument, dass die Aufschrift "Mietvertrag" trägt (samt den beiden Gleichschriften), um ein Angebot handle, dass vom Vermieter durch Unterschrift noch angenommen werden musste, damit ein gültiger Vertrag zustande kam. Der Bw. habe es dem Vermieter über einen längeren Zeitraum freigestellt, dieses Angebot vom 18. April 2005 anzunehmen oder abzulehnen.

Keinesfalls sei aber im April 2005 ein mündlicher Mietvertrag – wie dies die Kanzlei STEUERBERATER-VERMIETER dem Finanzamt X mit Schreiben vom 18. April 2005 mitteilte – abgeschlossen worden.

Vielmehr habe der Vermieter das Angebot des Bw. am 22. Dezember 2005 angenommen, indem er den Entwurf des Mietvertrages, den der Mieter am 18. April 2005 bereits unterschrieben hatte, ebenfalls unterschrieb. Gleichzeitig mit seiner Unterschrift habe der Vermieter das Datum 18. April 2005 (zu dem der Bw. das Dokument unterschrieben habe) ausgestrichen und das Datum seiner eigenen Unterschrift, den 22. Dezember 2005, auf den Mietvertrag gesetzt (Beilage./6).

Die IMMOBILIENKANZLEI habe schließlich den Mietvertrag vom 22. Dezember 2005 am 3. Jänner 2006 im Wege der Selbstberechnung vergebührt. Der Gebührenvermerk sei auf dem Mietvertrag vom 22. Dezember 2005 seitlich angebracht worden. Der Mietvertrag sei auch per "Aufschreibung für den Monat Jänner 2006" unter der Lfd.Nr. 1, an die belangte Behörde gemeldet worden (Beilage./7).

Wenn die belangte Behörde (aufgrund des Schreibens vom 8. April 2008 aus verständlichen Gründen) meine, die Vertragsparteien hätten einen mündlichen Mietvertrag abgeschlossen, dann hätte dies – wenn dem tatsächlich so wäre – zur Folge, dass die Vertragsparteien über ein und denselben Mitgegenstand einmal im April 2005 einen mündlichen und zusätzlich am 22. Dezember 2005 einen schriftlichen Mietvertrag abgeschlossen hätten. Über den betreffenden Mietgegenstand könne es aber nur einen Mietvertrag zwischen den Vertragsparteien geben; dies sei jener Mietvertrag, der am 22. Dezember 2005 zwischen den Vertragsparteien schriftlich durch beidseitige Unterschrift abgeschlossen und wenig später auch vergebührt worden sei. Hätte der Vermieter den Mietvertrag bereits im April 2005 abschließen wollen, dann hätte er vernünftigerweise bereits im April 2005 seine Unterschrift auf den Mietvertrag gesetzt. Da sich aber der Vermieter im April 2005 noch nicht habe binden wollen, habe er den Mietvertrag erst am 22. Dezember 2005 unterschrieben. Der Mietvertrag sei daher erst am 22. Dezember 2005 zwischen den Vertragsparteien (schriftlich) zustande gekommen.

Da (entgegen der Erklärung der Kanzlei STEUERBERATER-VERMIETER vom 8. Oktober 2008) zwischen den Vertragsparteien im April 2005 kein mündlicher Mietvertrag abgeschlossen worden sei, handle es sich bei den drei Dokumenten vom 18. April 2005, für die die belangte Behörde die Gebühr festgesetzt habe und die die Aufschrift "Mietvertrag" tragen, nicht um (gebührenpflichtige) rechtsbezeugende Urkunden, da es zu diesem Zeitpunkt noch keinen Vertrag gegeben habe, der bezeugt hätte werden können.

Bei den drei Dokumenten vom 18. April 2005 handle es sich lediglich um ein Angebot. Ein Angebot unterliege jedoch nicht der Gebühr nach dem Gebührengesetz 1957. Jenes Dokument vom 22. Dezember 2005, mit dem der Mietvertrag zwischen den Vertragsparteien tatsächlich (schriftlich) zustande gekommen sei und das auch der Gebühr nach dem Gebührengesetz 1957 unterlege, sei ordnungsgemäß im Wege der Selbstberechnung angezeigt und vergebührt worden.

Dem Bw. sei nicht bekannt, dass zur Vertragsurkunde vom 22. Dezember 2005 noch weitere Gleichschriften angefertigt worden seien.

Als Beilage ./5 war dem Vorlageantrag ein Schreiben des Herrn STEUERBERATER-VERMIETER vom 8. April 2008 an den rechtsfreundlichen Vertreter des Bw. vom 8. Oktober 2008 mit auszugsweise folgendem Inhalt angeschlossen:

"Nach Rücksprache mit dem in der Angelegenheit seinerzeit betrauten Sachbearbeiter kann ich Ihnen mitteilen, dass es sich bei der mit 8.4.2008 datierten Beantwortung des vom Finanzamt X gestellten Ergänzungsersuchens in einem Irrtum befunden hatte. Tatsächlich war der endgültige Mietvertrag, datiert mit 22.12.2005 sehr wohl vergebührt worden, was er aber nicht gewusst hatte. Ihm lag bloß eine Kopie des nur einseitig vom Mieter unterschriebenen Exemplares (der daher nur ein Entwurf gewesen sei dürfte) vor. Durch den langen zeitlichen Abstand zwischen der einseitigen Unterfertigung des Vertragsentwurfes und der endgültigen Unterschrift war auch von der Hausverwaltung, die die Vergebührung vorgenommen hatte, offenbar übersehen worden, meiner Kanzlei eine Gleichschrift des endgültigen Vertrages zu kommen zu lassen".

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Am 18. April 2005 wurde die über die Vermietung der Wohnung WOHNUNGSADRESSE errichtete Urkunde vom Bw. als Mieter unterzeichnet. Die Unterzeichnung der Mietvertragsurkunde durch den Vermieter erfolgte am 22. Dezember 2005.

Es kann nicht festgestellt werden, dass bereits vor Unterzeichnung des Mietvertrages durch den Mieter mündlich ein Bestandvertrag abgeschlossen wurde.

Die über den Mietvertrag errichteten Urkunden haben jenen Inhalt wie sie oben unter Punkt 1. und 3. zitiert sind.

2. Beweiswürdigung

Das Vorbringen des Bw. wird durch die vom Bw. vorgelegten Beweismittel entsprechend gestützt. Die Unterzeichnung des Mietvertrages durch den Vermieter erst am 22. Dezember 2005 steht insbesonders im Einklang mit der Urkunde über den Mietvertrag, die vom Bw. dem

Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit den Berufungen als Beilage ./1 übermittelt wurde. Dass der steuerliche Vertreter des Vermieters über die zeitliche Abfolge und die genaue Vorgehensweise bei Vertragsabschluss nicht informiert war, wird nicht nur durch das vom Bw. mit dem Vorlageantrag als Beilage ./5 vorgelegte Schreiben bestätigt, sondern ist auch insofern nachvollziehbar, als die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr und die Übersendung des auch vom Vermieter unterschriebenen Mietvertrages an den Bw. durch die IMMOBILIENKANZLEI vorgenommen wurde. Es wird daher davon ausgegangen, dass die vom steuerlichen Vertreter des Vermieters am 8. April 2008 gegenüber dem Finanzamt X abgegebene Erklärung, sowohl hinsichtlich der "Nichtvergebühr" als auch hinsichtlich des "Zustandekommen des Mietverhältnisses auch ohne Unterschriften" nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprach. Selbst wenn es bereits vor der Unterzeichnung der Urkunde durch den Vermieter am 22. Dezember 2005 zu einem mündlichen Vertragsabschluss gekommen sein sollte, so ist daraus keineswegs zwingend abzuleiten, dass der mündliche Vertragsabschluss bereits vor Unterzeichnung durch den Mieter im April 2005 und Aushändigung der Vertragsurkunde an den Vermieter (oder dessen Vertreter) erfolgt ist. Die Gestaltung der Mietvertragsurkunde mit Spalten am Ende mit Platz für die Unterschrift sowohl des Vermieters als auch des Mieters lassen es naheliegende erscheinen, dass von vorneherein vorgesehen war, dass der Mietvertrag erst mit der Unterzeichnung durch beide Vertragsparteien rechtsverbindlich werden sollte. Dies wurde auch vom Bw. ausdrücklich vorgebracht und besteht für den UFS kein Anlass dessen Angaben anzuzweifeln. Der lange Zeitraum zwischen der Unterschrift des Mieters und der Unterschrift des Vermieters ist hier auch dadurch erklärbar, dass als Beginn des Mietverhältnisses erst der 1. Februar 2006 vorgesehen war. Die Tatsache, dass im Jahre 2008 (bei Mitteilung des steuerlichen Vertreters des Vermieters ans Finanzamt Gänserndorf Mistelbach) ein gültig zustande gekommener Mietvertrag vorgelegen ist, lässt keinen Rückschluss darauf zu, ob bereits im April 2005 ein mündlicher Vertragsabschluss vorgelegen ist.

3. rechtliche Beurteilung

3.1. Festsetzung der Gebühr gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG](#) iVm [§ 201 BAO](#)

Gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG](#) 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 mit 1 % der Gebühr.

Gemäß [§ 33 TP 5 Abs. 5 Z 1 GebG](#) ist die Hundertsatzgebühr vom Bestandgeber, der im Inland einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder eine inländische Betriebsstätte unterhält, selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das für die

Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten, in dessen Amtsbereich der Bestandgeber seinen (Haupt-) Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, den Ort der Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder sich die wirtschaftlich bedeutendste Betriebsstätte befindet.

Nach [§ 33 TP 5 Abs. 5 Z 3 GebG](#) hat der Bestandgeber dem Finanzamt eine Anmeldung über das Rechtsgeschäft unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes bis zum Fälligkeitstag zu übermitteln, welche die für die Gebührenberechnung erforderlichen Angaben zu enthalten hat; dies gilt als Gebührenanzeige gemäß [§ 31 GebG](#). Auf den Urkunden ist ein Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung anzubringen, der den berechneten Gebührenbetrag, das Datum des Tages der Selbstberechnung und die Unterschrift des Bestandgebers enthält.

Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftstreuhänder sowie Immobilienmakler und Immobilienverwalter im Sinne der Bestimmungen der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194, in der jeweils geltenden Fassung (Parteienvertreter) und gemeinnützige Bauvereinigungen im Sinne der Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes 1979, BGBl. Nr. 139, in der jeweils geltenden Fassung sind auf Grund der Bestimmung des [§ 33 TP 5 Abs. 5 Z. 4 GebG](#) befugt, innerhalb der in der Z 1 angeführten Frist die Gebühr für Rechtsgeschäfte gemäß § 33 Tarifpost 5 als Bevollmächtigte des Bestandgebers selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das für die Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten, in dessen Amtsbereich sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des Parteienvertreters oder der gemeinnützigen Bauvereinigung befindet. Im Übrigen ist § 3 Abs. 4a, 4b und 4c sinngemäß anzuwenden.

Nach [§ 3 Abs. 4a GebG](#) sind, sofern in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder (Parteienvertreter) befugt, innerhalb der Anzeigefrist des § 31 Abs. 1 die Hundertsatzgebühr für Rechtsgeschäfte als Bevollmächtigte eines Gebührenschuldners oder eines für die Gebühr Haftenden selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Monats an das für die Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten, in dessen Amtsbereich sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des Parteienvertreters befindet. Parteienvertreter, die von der Befugnis zur Selbstberechnung Gebrauch machen wollen, haben beim Finanzamt die Zuteilung einer Steuernummer zu beantragen. Sie haben über die gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte Aufschreibungen zu führen. Diese haben die für die Gebührenberechnung erforderlichen Angaben zu enthalten. Insbesondere sind Angaben zur Art des Rechtsgeschäftes, zu den Gebührenschuldern oder zu den für die Gebühr Haftenden, zum Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld, zur

Bemessungsgrundlage und zur Höhe der selbst berechneten Gebühr aufzunehmen. Eine Abschrift dieser Aufschreibungen für die in einem Kalendermonat selbst berechneten Rechtsgeschäfte ist dem Finanzamt bis zum Fälligkeitstag zu übermitteln; dies gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31. Auf den Urkunden ist ein Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung anzubringen, der die Steuernummer des Parteienvertreters, die Nummer der Aufschreibungen und die Höhe des berechneten Gebührenbetrages enthält. Der Parteienvertreter hat die Aufschreibungen und je eine Abschrift (Durchschrift, Gleichschrift) der über die Rechtsgeschäfte ausgefertigten Urkunden sieben Jahre aufzubewahren. Im Übrigen ist [§ 132 BAO](#) anzuwenden. Die selbst berechnete Gebühr ist spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Im Zweifel ist bei den betreffenden Gebührenschuldern oder Haftenden eine verhältnismäßige Entrichtung anzunehmen. Ein gemäß [§ 201 BAO](#) festgesetzter Gebührenbetrag hat den im ersten Satz genannten Fälligkeitstag. Die Parteienvertreter haften für die Entrichtung der selbst berechneten Gebühr. Die Abgabenbehörden sind befugt, Prüfungen hinsichtlich sämtlicher in die Aufschreibungen aufzunehmenden Angaben durchzuführen.

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.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 GebG](#) entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,

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

Gemäß § 17 Abs.1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Gemäß [§ 17 Abs. 2 GebG](#) wird, wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

[§ 18 GebG](#) bestimmt Folgendes:

"(1) Der handschriftlichen Unterzeichnung durch den Aussteller steht 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.

(2) Der Unterzeichnung steht auch eine Verhandlungsniederschrift gleich

1. über einen Vertrag, wenn die Niederschrift nur von einem Vertragsteil unterzeichnet wird,

2. über eine einseitige Erklärung, wenn die Niederschrift nur vom Erklärungsempfänger unterzeichnet wird.

(3) Gedenkprotokolle, das sind 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, unterliegen der Gebühr für das Rechtsgeschäft, auf das sich das Gedenkprotokoll bezieht.

(4) Erklärungen (Eingaben, Protokolle), womit vor Gericht oder anderen Behörden ein Rechtsgeschäft beurkundet wird, sind, sofern über das Rechtsgeschäft noch keine andere Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist, als Rechtsurkunden anzusehen und unterliegen der für das Rechtsgeschäft vorgesehenen Gebühr.

(5) Punktationen im Sinne des [§ 885 ABGB](#). sind nach ihrem Inhalte wie Urkunden über Rechtsgeschäfte gebührenpflichtig; dasselbe gilt von Entwürfen oder Aufsätzen von zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn sie von beiden vertragschließenden Teilen unterzeichnet sind oder wenn sie bloß von einem Teil unterzeichnet sind und sich in den Händen des anderen Teiles befinden."

Voraussetzung für die Gebührenpflicht ist sohin grundsätzlich, dass über das Rechtsgeschäft zu Beweiszwecken 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 Anbotschreiben 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 Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die Rechtsgrundlage des [§ 289 Abs. 2 BAO](#) nicht verlassen, wenn sie das auslösende Moment für die Gebührenpflicht in einer anderen Urkunde als die Abgabenbehörde erster Instanz erblickt und die Begründung in der Berufungsentscheidung dementsprechend auswechselt (vgl. VwGH 29.1.2009, 2008/16/0055). Es sind daher im Berufungsverfahren bei der gebührenrechtlichen Beurteilung alle über den gegenständlichen Mietvertrag errichteten Urkunden einzubeziehen.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass zwischen Herrn G. als Vermieter und dem Bw. als Mieter ein Bestandvertrag über eine Wohnung in Wien abgeschlossen wurde. Ebenso unstrittig ist die Höhe der Gebühr für diesen Mietvertrag. Streit besteht lediglich darüber, wann das Bestandverhältnis gültig zustande gekommen und daran anknüpfend für welche Schriften eine Gebührenschuld entstanden ist bzw. ob die Selbstberechnung der Gebühr für das Rechtsgeschäft fristgerecht erfolgte.

Errichtet ist eine rechtserzeugende Urkunde im Zeitpunkt der Leistung der letzten Unterschrift, eine rechtsbezeugende Urkunde im Zeitpunkt der Leistung der ersten Unterschrift. Einer rechtsbezeugenden Urkunde ist eine (regelmäßig mündliche) Willenseinigung der Parteien bereits vorangegangen, wobei eine Fixierung des bereits abgeschlossenen Rechtsgeschäftes in der Urkunde erfolgt; bei rechtserzeugenden Urkunden kommt das Rechtsgeschäft erst durch Willensübereinstimmung anlässlich der Urkundenerrichtung zustande (vgl. VwGH 28.6.1995, 93/16/0022 unter Hinweis auf Arnold, Rechtsgebühren⁴, 245 f.).

Nach Fellner, Stempel und Rechtsgebühren, RZ 14 zu §16 GebG ist für den Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld das den Unterschriften beigesetzte Datum maßgebend.

Urkunden, die noch vor dem Zustandekommen des Rechtsgeschäftes errichtet werden, führen zu keiner Gebührenschuld (vgl. VwGH 16.02.1984, 83/15/0040 unter Hinweis auf VwGH 18.6.1979, 2755/77).

Wie bereits oben unter Punkt 1 und 2. ausgeführt, konnte nicht festgestellt werden, dass bereits vor Unterzeichnung der Urkunde nur durch den Mieter am 18. April 2005 mündlich ein Bestandvertrag abgeschlossen worden wäre.

Aus der Urkunde, die vom Bw. mit der Berufung dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien übermittelt wurde, ist deutlich das Datum 22. Dezember 2005 zu

ersehen und daher dieses Datum als für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblich anzusehen. Die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr durch die Immobilienkanzlei Dr. X am 3. Jänner 2006 als Bevollmächtigter des Vermieters erfolgte daher fristgerecht.

Überdies ist die Festsetzung der Bestandvertragsgebühr iSd [§ 33 TP 5 GebG](#) mittels Bescheid nur dann zulässig, wenn die in [§ 201 BAO](#) genannten Voraussetzungen vorliegen.

[§ 201 Abs. 1 BAO](#) lautet seit der Novellierung durch das AbgRmRefG 2003, [BGBI. I Nr. 97/2002](#), wie Folgt:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder*
- 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder*
- 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.*

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen."

Bei Festsetzung einer Abgabe oder Prämie gemäß [§ 201 BAO](#) hat das Finanzamt jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des [§ 201 Abs. 2 und 3 BAO](#) zuzuordnen, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe oder Prämie rechtfertigen. Dies kann wie bei den "Sonstigen Maßnahmen" der §§ 293 ff BAO nicht im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden (vgl. dazu ua. UFS 17.08.2009, RV/0522-L/06; UFS 21.01.2010, RV/1570-W/07 sowie UFS 14.01.2011, RV/3459-W/08).

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr durch den Bevollmächtigten des Vermieters betragsmäßig richtig und erfolgte die Festsetzung mehr als 1 Jahr nach Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, weshalb der Bescheid über die Festsetzung der Gebühr gemäß [§ 201 BAO](#) auch aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben ist.

3.2. Festsetzung der Gebühr für 2 Gleichschriften gemäß [§ 25 GebG](#)

[§ 25 Abs. 1 bis 3 GebG](#) idF vor der Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26. Februar 2009, G 158/08 lautete wie Folgt:

"(1) Werden über ein Rechtsgeschäft mehrere Urkunden errichtet, so unterliegt jede dieser Urkunden den Hundertsatzgebühren.

(2) Werden von einer Urkunde Gleichschriften (Duplikat, Triplikate usw.) ausgefertigt, so ist die Hundertsatzgebühr auf Grund jener Gleichschriften nur einmal zu entrichten, die dem Finanzamt bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats vorgelegt werden. Das Finanzamt hat auf allen Gleichschriften zu bestätigen, dass die betreffende Schrift eine Gleichschrift ist und die Gebührenanzeige erstattet wurde.

(3) Wurde über ein Rechtsgeschäft eine die Gebührenpflicht begründende Urkunde errichtet, so ist die Hundertsatzgebühr für dieses Rechtsgeschäft auf Grund jeder weiteren Urkunde nur dann nicht neuerlich zu entrichten, wenn diese Urkunde bis zum 15. Tag des zweitfolgenden Kalendermonats nach dem für sie maßgeblichen Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld einem für die Erhebung der Gebühren zuständigen Finanzamt mit dem Nachweis vorgelegt wird, dass auf Grund der ersten gebührenpflichtigen Beurkundung bei diesem Finanzamt die Hundertsatzgebühr zu erheben war oder an dieses Finanzamt die Hundertsatzgebühr auf Grund einer Selbstberechnung entrichtet wurde. In den Fällen einer Selbstberechnung der Gebühr gemäß § 3 Abs. 4 oder § 33 Tarifpost 5 Abs. 5 Z 5 ist die Hundertsatzgebühr auf Grund jeder weiteren Urkunde nur dann nicht neuerlich zu entrichten, wenn auf dieser von dem zur Selbstberechnung Befugten oder Verpflichteten ein Vermerk angebracht wird, der die fortlaufende Nummer der Aufschreibungen unter der die Hundertsatzgebühr für das Rechtsgeschäft selbst berechnet wurde und bei Bewilligung zur Selbstberechnung auch die Bezeichnung des Bewilligungsbescheides enthält."

Wie bereits oben unter Punkt 3.1. ausgeführt, unterliegen Urkunden, die noch vor dem Zustandekommen des Rechtsgeschäfts errichtet werden, zu keiner Gebührenschuld, weshalb es sich bei der nun vom Mieter unterschriebenen Urkunden nicht um Gleichschriften iSd [§ 25 GebG](#) handelt.

Zum Schreiben des steuerlichen Vertreters des Vermieters an das Finanzamt X, dem eine Kopie des vom Mieters unterzeichneten Mietvertrages angeschlossen wurde, wird bemerkt, dass grundsätzlich auch durch eine "Ersatzbeurkundung" - vgl. insbesondere [§ 18 GebG](#) - die Gebühr ausgelöst werden kann (vgl. dazu Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rz 62 unter Hinweis auf VwGH 22.4.1985, 84/15/0176). [§ 18 Abs. 4 GebG](#) löst jedoch nur dann eine Gebührenpflicht aus, wenn über das Rechtsgeschäft noch keine andere Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld

maßgeblichen Weise errichtet worden ist. Im gegenständlichen Fall ist die Gebührenschuld für die Bestandvertragsgebühr mit der Unterzeichnung der Urkunde über den Mietvertrag durch den Vermieter am 22. Dezember 2006 entstanden und stellt das Schreiben ans Finanzamt X vom 8. April 2008 keine "Ersatzurkunde" dar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Juli 2012