



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AvS (früher Pr), Adr, vertreten durch AML Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 5232 Kirchberg bei Mattighofen, Sauldorf 67, vom 4. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 4. Juni 2009 betreffend Mietvertragsgebühr entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit dem Formular Geb 1 vom 17. März 2009 hat die AML Steuerberatung GmbH (gezeichnet durch AML) beim Finanzamt eine **Anmeldung über die Selbstberechnung einer Mietvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Zif. 3 GebG** über 8.640,00 € durchgeführt.

Beigelegt war ein Fax von einem undatierten Mietvertrag - in der Anmeldung war das Datum des Vertrages mit **10. März 2009** angegeben - zwischen der Im (unterzeichnet durch deren Geschäftsführerin AMH) als Vermieterin einerseits und der Pr (unterzeichnet durch deren Geschäftsführer JF) als Mieterin andererseits.

Im Mietvertrag ist geregelt, dass das Mietverhältnis am **15. Oktober 2008** beginnt und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird. Der vereinbarte Mietzins beträgt monatlich 20.000,00 €.

Zur Klarstellung wird vorangestellt, dass der Name der Mieterin zwischenzeitig mit Generalversammlungsbeschluss vom 23. November 2010 von Pr auf AvS geändert wurde. Außerdem ist die im Handelsregister eingetragene Geschäftsführerin der Im, Frau AMH, zwischenzeitig geschieden und hat sie mit Wirksamkeit ab 3. März 2009 ihren ledigen Namen wieder angenommen. Ab diesem Zeitpunkt unterfertigt sie mit AML.

Ebenso sei an dieser Stelle angemerkt, dass zum Vertragszeitpunkt bezüglich der beteiligten Gesellschaften Eigentümeridentität bestanden hat und AML auch Bevollmächtigte der AML Steuerberatung GmbH ist und als solche beide am Mietvertrag beteiligten Gesellschaften steuerlich vertritt.

Am 19. März 2009 hat die Pr, vertreten durch die AML Steuerberatung GmbH, unterfertigt von AML, mitgeteilt, dass das Schriftstück mit der Bezeichnung „Mietvertrag“ ersatzlos vernichtet worden sei. Da keine Urkunde bestehe, werde gebeten, von der Vorschreibung der Bestandvertragsgebühr abzusehen. Das gesandte Schriftstück sei nur ein Entwurf gewesen, der übermittelt und sogleich vernichtet worden sei. Das Finanzamt hat daraufhin mit Schreiben vom 25. März 2009 mitgeteilt, dass die Stornierung des Mietverhältnisses nichts an der entstandenen Gebührenschuld ändere und daher der selbstberechnete Betrag einzubezahlen sei. Am 30. März 2009 ersucht AML auf die Vergebührung zu verzichten und das Storno der Selbstberechnung zu akzeptieren, weil es ein höchstpersönliches Verschulden ihrerseits gewesen sei, einen Entwurf eines Mietvertrages zu vergebühren. Das Finanzamt informiert AML am 31. März 2009 telefonisch, dass die Gebühr trotz Vernichtung der Urkunde einzuzahlen sei.

Am 13. Mai 2009 stellt die Pr einen **Antrag auf Zustellung eines Bescheides über die Gebühr.**

Abweisungsbescheid

Mit Bescheid vom 4. Juni 2009 hat das Finanzamt den Antrag der Pr vom 19. März 2009 betreffend die Selbstberechnung der Mietvertragsgebühr abgewiesen. Zur Begründung wird ausgeführt, dass nach § 17 Abs. 1 GebG das Rechtsgeschäft so der Gebühr unterliegt, wie es beurkundet ist. Gemäß § 17 Abs. 5 GebG vermag die Vernichtung der Urkunde, eine nachträgliche Aufhebung oder das Unterbleiben eines bereits abgeschlossenen Rechtsgeschäftes die Gebührenschuld nicht aufzuheben. Die Gebührenschuld sei im Zeitpunkt der Unterzeichnung der Vertragsurkunde entstanden.

Berufung

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Berufung vom 3. August 2009 der Pr, nunmehrige Berufungswerberin, =Bw, welche nach Fristverlängerung bis 8. August 2009

rechtzeitig eingebracht wurde.

Im Zuge der Erledigung ihrer Pflichten habe AML im Jahr 2009 den Abschluss eines schriftlichen Mietvertrages hinsichtlich des kürzlich fertiggestellten Gebäudekomplexes, welcher an die Pr vermietet werde, bei deren Geschäftsführer eingemahnt. Dieser habe in der Folge den von ihm unterzeichneten Mietvertrag per Fax an AML versandt, worauf von ihr das wiederum unterzeichnete Exemplar zurückgesandt worden sei. Fälschlicherweise sei AML davon ausgegangen, der Sachverhalt löse eine Gebührenpflicht aus, und habe sie deshalb eine Selbstberechnung an die Behörde übersandt. Eine Urkunde im Sinne des GebG entsteht durch Unterfertigung. Die Fotokopie einer Urkunde könne keine Urkunde begründen. Werde ein Angebot per Telefax angenommen, liege kein gebührenpflichtiges Annahmeschreiben vor (Gaier). Die Rechtsmeinung des BMF in den GebR, wonach eine per Telefax reproduzierte Unterschrift eine mechanisch hergestellte Unterzeichnung darstelle, werde nicht geteilt. Der wechselseitige Versand von Fax-Dokumenten führe daher nicht zur Errichtung einer Urkunde. Die Bw stellt den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Das Finanzamt hat die Berufung dem UFS am 14. Jänner 2010 zur Entscheidung vorgelegt. Aufgrund eines Ergänzungsersuchens hat die Bw dem UFS gegenüber bekannt gegeben, dass der Mietgegenstand am 15. Oktober 2008 fertiggestellt und der Pr zur Nutzung übergeben worden sei. Ab 15. Oktober 2008 sei die monatliche Miete in Höhe von 20.000,00 € bezahlt worden.

Am 2. April 2013 hat die Bw ihren Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt

Die Im hat auf eigenem Grund und Boden ein Gebäude errichtet, welches sie ab 15. Oktober 2008 um 20.000,00 € monatlich an die Pr vermietet hat. Im März 2009 hat die Bw über das bestehende Mietverhältnis einen Mietvertrag errichtet, unterfertigt und mittels Fax an die Vermieterin weitergeleitet. Die Vermieterin hat den Mietvertrag ihrerseits gezeichnet und an die Bw wiederum mit Fax rückübermittelt. Letztlich wurde für den Mietvertrag vom 10. März 2009 eine Selbstberechnung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 5 Zif. 3 GebG vorgenommen.

A. Verfahren

Der gegenständliche Antrag der Bw „auf Zustellung eines Bescheides über die Gebühr“ vom 13. Mai 2009 ist sinngemäß als Antrag auf Festsetzung im Sinne des § 201 BAO zu werten.

§ 201 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet im Wesentlichen wie folgt:

Abs. 1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Abs. 3) Die Festsetzung hat zu erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebbracht ist (Zif. 1).

Eine Selbstberechnung ist nicht richtig, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. In diesem Sinn vertritt die Bw die Meinung, es habe nur einen Entwurf eines Mietvertrages gegeben und sei daher eine Gebührenpflicht gar nicht entstanden. Demgegenüber ist das Finanzamt zu der Ansicht gelangt, es sei sehr wohl von einem beurkundeten Rechtsgeschäft auszugehen, sodass die bekannt gegebene Selbstberechnung richtig gewesen sei.

Nach der Judikatur sind über den Wortlaut des § 201 BAO hinaus auch bei Meinungsverschiedenheiten über die Richtigkeit der Selbstbemessung Bescheide zu erlassen. Ein Antrag auf Festsetzung unterliegt jedenfalls der Entscheidungspflicht. Erweist sich die bekannt gegebene Selbstberechnung aber als richtig, so darf keine Festsetzung der Abgabe erfolgen, sondern ist der Antrag auf Festsetzung abzuweisen (vgl. VwGH vom 30. März 2011, 2005/13/0171).

B. Gebührenpflicht

Gemäß § 15 Gebührengesetz 1957 (GebG) sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist (Abs. 1).

Nach § 16 Abs. 1 Zif. 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 Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den anderen Vertragsteil oder an dessen Vertreter oder an einen Dritten.

Gemäß § 17 Abs. 5 GebG hebt die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

Nach § 18 Abs. 1 GebG steht der handschriftlichen Unterzeichnung durch den Aussteller die Unterschrift gleich, die von ihm oder in seinem Auftrag, oder mit seinem Einverständnis mechanisch hergestellt oder mit Namenszeichnung vollzogen wird.

Gemäß § 33 TP 5 GebG unterliegen Bestandverträge im allgemeinen einer 1 %-igen Gebühr.

Daraus folgt grundsätzlich, dass die im Tarif (§ 33 TP 1 bis 22) aufgezählten Rechtsgeschäfte mit Errichtung einer Urkunde gebührenpflichtig sind. Das Vorhandensein einer Urkunde erleichtert nämlich den Beweis über das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes, sodass an diesen Vorteil für die Beteiligten zulässigerweise eine Abgabepflicht geknüpft werden kann. Gegenstand der Abgabenerhebung ist aber immer das Rechtsgeschäft, im hier zu beurteilenden Fall die Gebäudevermietung (Bestandverträge TP 5); das Vorliegen einer Urkunde ist bloß zusätzliche Bedingung der Gebührenpflicht. Diese Bedingung können rechtserzeugende wie rechtsbezeugende Urkunden erfüllen.

Grundlegende Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Gebührenvorschreibung sind somit

- 1.) ein gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft als Gegenstand der Gebühr, sowie
- 2.) die Errichtung einer Urkunde darüber als Bedingung für die Gebührenpflicht.

ad 1. Zustandekommen des Mietvertrages

Die Frage des gültigen Zustandekommens eines Rechtsgeschäftes ist dabei ausschließlich nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten zu lösen. Nach bürgerlichem Recht ist für das Zustandekommen eines Vertrages die Einigung der Vertragsteile über den Vertragsinhalt und die ausdrückliche oder stillschweigende Erklärung des Abschlusswillens erforderlich. Ein Mietvertrag wie im hier zu beurteilenden Fall ist als Bestandvertrag nach § 1090 ABGB ein Konsensualvertrag, der mit der Einigung darüber, dass ein bestimmter Mietgegenstand gegen einen bestimmten Preis auf eine gewisse Zeit zum Gebrauch überlassen wird, zustande kommt.

Die Bw bestreitet nicht, dass sie das speziell für sie errichtete, mietvertragsgegenständliche Objekt von der Im tatsächlich bereits seit Oktober 2008 um einen Mietzins von 20.000,00 € monatlich angemietet hat.

Zwischen den beteiligten Gesellschaften ist daher bereits spätestens mit 15. Oktober 2008 der gegenständliche Mietvertrag zumindest mündlich zustande gekommen. Wegen dessen laufender Erfüllung ist zwingend anzunehmen, dass sich die Vertragspartner über den wesentlichen Vertragsinhalt einig und zum Abschluss eines Mietvertrages auch bereit waren. Die sodann erstellte Vertragsurkunde gibt hinsichtlich Preis und Zeit inhaltlich exakt die Bedingungen der bestehenden Vermietung wieder. Abweichungen sind nicht ersichtlich; widersprechende

Anschauungen zwischen den Vertragspartnern wurden weder behauptet, noch sind sie aufgrund des Naheverhältnisses der beiden Firmen zu vermuten. Durch die wechselseitige Unterschriftenleistung auf dem nachträglich schriftlich aufgesetzten Mietvertrag wurde der übereinstimmende Wille der beteiligten Firmen lediglich bekräftigt. Zivilrechtlich ist der Bestandvertrag somit jedenfalls gültig zustande gekommen.

ad 2. Urkunde

Unter einer Urkunde ist jede, auch formlose schriftliche Festlegung eines Rechtsgeschäftes, also ein Schriftstück zu verstehen, welches kraft seines Inhaltes geeignet ist, über ein gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft gegenüber den Vertragsparteien zum Beweis zu dienen.

Ein Schriftstück kann also nur dann eine Gebührenpflicht auslösen, wenn es Beweis zu machen geeignet ist. Dies trifft bei einem zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft auch auf ein Schriftstück zu, das nur einer der beiden Vertragsteile ausfertigt (und unterfertigt) und dann dem anderen Vertragsteil aushändigt (übersendet). Das Schriftstück muss dabei geeignet sein, die Ansprüche desjenigen unter Beweis zu stellen, dem es ausgehändigt wird. (vgl. VwGH vom 14. Jänner 1991, 90/15/0040).

In diesem Sinn unterscheidet das Zivilrecht **rechtserzeugende** und **rechtsbezeugende** Urkunden. Einer rechtsbezeugenden Urkunde ist eine (regelmäßig mündliche) Willenseinigung der Parteien bereits vorangegangen, wobei eine Fixierung des bereits abgeschlossenen Rechtsgeschäftes in der Urkunde erfolgt. Errichtet ist eine rechtsbezeugende Urkunde im Zeitpunkt der Leistung der ersten Unterschrift. Die Gebührenschuld entsteht in diesem Fall gemäß § 16 Abs. 1 Zif. 1 lit. b GebG im Zeitpunkt der Aushändigung.

Unter Beachtung dieser rechtlichen Grundlagen liegt im konkreten Fall jedenfalls eine Schrift vor, die den wesentlichen Inhalt des Rechtsgeschäftes erkennen lässt. Aus der Sicht der die Urkunde ausstellenden Pr gibt das Schriftstück ausreichend Aufschluss über Art und Umfang der von ihr geschuldeten Leistung. Der Mietvertrag vom 10. März 2009 stellt somit grundsätzlich eine **rechtsbezeugende Schrift** über den zuvor im Oktober 2008 mündlich abgeschlossenen Mietvertrag dar. Lt. dem Berufungsvorbringen hat JF den Mietvertrag für die Pr unterzeichnet, was auch aus der im Finanzamtsakt aufliegenden Fax-Kopie zu ersehen ist. Fakt ist somit, dass die Bw ein Originalpapier einmal eigenhändig unterfertigt hat. Der hier zu beurteilenden, weil der Vermieterin anschließend ausgehändigte Fax-Kopie mangelt es aber an einer Originalunterschrift der Bw.

Streitpunkt im konkreten Fall ist damit vor allem die Frage, ob auch bei dem vorliegenden wechselseitigen Versand von FAX-Dokumenten eine gebührenpflichtige Urkunde vorliegt. Mit

dieser Frage hat sich der UFS bereits in seiner Berufungsentscheidung vom 27. Jänner 2009, RV/0251-W/04, befasst und ist im Wesentlichen zu folgendem Ergebnis gekommen:

Zunächst ist davon auszugehen, dass eine Telekopie, die eine Originalurkunde samt Unterschrift des Ausstellers abbildet, eine mechanisch hergestellte Unterschrift beinhaltet und insofern dieses im § 18 Abs. 1 GebG normierte Tatbestandsmerkmal erfüllt. § 18 Abs. 1 GebG stellt aber nur solche mechanisch hergestellten Unterschriften der handschriftlichen Unterzeichnung durch den Aussteller gleich, die vom Aussteller selbst oder in seinem Auftrag, oder mit seinem Einverständnis hergestellt wurden.

In seinem Erkenntnis vom 23. März 1994, 92/16/0091, verweist der Verwaltungsgerichtshof darauf, dass Ablichtungen, und um eine solche handelt es sich letztlich auch bei einer Telekopie, jederzeit hergestellt werden können, sodass nicht erkennbar ist, ob derjenige, der (seinerzeit) unterschrieben hat, mit der Herstellung von Ablichtungen einverstanden war.

Im Gegensatz zu einer gewöhnlichen Ablichtung beinhaltet eine Telekopie aber üblicherweise den Zeitpunkt der Übermittlung und die Faxnummer des Übermittlers.

Im gegenständlichen Fall ergibt sich bereits aus dem Berufungsvorbringen, wonach der „Vertragsentwurf“ durch die Bw an die Vermieterin überendet worden sei, dass die Übermittlung der Vertragskopie und damit die Herstellung der mechanischen Unterschrift durch die Bw selbst bzw. in ihrem Einverständnis erfolgt ist. Es ist daher von einer gebührenpflichtigen Urkunde auszugehen.

Anders als bei dem vom UFS in der oben zitierten Berufungsentscheidung zu beurteilenden Sachverhalt liegt im gegebenen Fall eine rechtsbezeugende Urkunde vor, was sich - wie bereits ausgeführt - aus der Tatsache, dass der Vertrag bereits seit Oktober 2008 vollzogen wurde, zwangsläufig erschließt. In diesem Fall ist die Gebührenpflicht gemäß § 16 Abs. 1 Zif. 1 lit. b GebG nach der ersten Unterzeichnung durch JF für die Bw und Aushändigung (Übersendung) der Urkunde mittels Fax an die Im als Vermieterin entstanden. Auf die Absicht, ob der Verfasser das Rechtsgeschäft bezeugen wollte oder nicht, kommt es nicht an, ebensowenig darauf, ob der „Mietvertragsentwurf“ vernichtet wurde oder nicht.

Die von der Bw richtig selbst berechnete Mietvertragsgebühr für die rechtsbezeugende Beurkundung des Mietvertrages vom Oktober 2008 ist daher angefallen. Da sich die bekannt gegebene Selbstberechnung überdies als richtig erwiesen hat, hat das Finanzamt den Antrag der Bw auf Festsetzung zu Recht abgewiesen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 4. April 2013