



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Hübner & Hübner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, 1120 Wien, Schönbrunner Straße 222, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, jeweils vom 14. April 2006, ErfNr.1/2005 betreffend Rechtsgebühr und betreffend Gleichschriften entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit am 8. September 2005 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) eingelangter Eingabe, übermittelte die E. A. Bau- und Projektmanagement G.m.b.H Zweigniederlassung Wien (in der Folge: E. GmbH) namens und im Auftrag der Z. EB Ges.m.b.H & Co OEG (in der Folge: Z. OG, Verpächterin) ua. einen zwischen der Z. OG als Verpächterin vertreten durch die E. GmbH und der Bw. als Pächterin beurkundeten Pachtvertrag über den Pachtgegenstand „36 P V 504 m²“ im Basement des Objektes C D E lt. beiliegendem Lageplan vom 14. April 2005 (in der Folge: Pachtvertrag) in dreifacher Ausfertigung, beim FAG erfasst unter ErfNr.1/2005, sowie einen „Nachtrag Nr. 1“ zum Pachtvertrag mit welchem der Pachtgegenstand auf „35 P SW V 495 m²“ im Basement des Objektes C D E lt. beiliegendem Lageplan vom 8. August 2005 abgeändert wurde, beim FAG erfasst unter ErfNr.2/2005.

Die vorliegende Gleichschrift des Pachtvertrages ist sowohl von der Verpächterin vertreten durch die E. GmbH wie auch von der Bw. unterfertigt. Der firmenmäßigen Unterschrift der Bw. ist Ort und Datum „Wien, den 1.6.2005“ beigefügt. Der Unterschrift der E. GmbH ist lediglich der Ort „Wien“ beigefügt.

Den einzelnen Bestimmungen des Pachtvertrages ist der Satz *„Zwischen den Parteien wird folgender Pachtvertrag geschlossen“* vorangestellt.

Der Pachtvertrag verweist auf die Pachtvertragsbestandteile Teil A bis D, die Planunterlagen, die Baubeschreibung vom 29. Oktober 2003 und auf ein Bankgarantieformular.

Der Pachtbeginn wurde mit zwei Wochen vor Eröffnung des Einkaufszentrums, voraussichtlich Frühjahr 2006/ Herbst 2006 bestimmt.

Neben dem Pachtgegenstand ist als Pachtzweck Folgendes angegeben:

„Fachgeschäft für ... auf ca. 150 m² und Tonträger auf max. 25 m². Das Fachgeschäft wird im mittleren bis gehobenen Genre unter der Bezeichnung "V" betrieben.“

Unter Pkt. 6.1 Teil D *„Zusätzliche Vereinbarungen“* ist ua. Folgendes festgehalten:

„.....Der Pächter gibt sein Angebot zum Abschluss dieses Pachtvertrages zu einem Zeitpunkt ab, in dem die Planung für die Neubaumaßnahmen noch nicht vollständig abgeschlossen ist. Darüber hinaus können sich sowohl bei der weiteren Verpachtung des Objektes als auch im Rahmen des behördlichen Genehmigungsverfahrens noch Änderungen ergeben. Dessen ungeachtet bleibt der Pächter an sein Pachtvertragsangebot gebunden bzw. kann er nach Gegenzeichnung des Vertrages durch den Verpächter nicht vom Pachtvertrag zurücktreten.

Liegt eine Flächenabweichung vor, die nicht mehr als 15 % ausmacht, erklärt sich der Pächter schon heute mit einer derartigen Abweichung einverstanden. Bei einer größeren Abweichung werden sich Verpächter und Pächter abstimmen. Der Pächter erklärt sich auch mit jeder größeren Abweichung einverstanden, sofern diese durch den vom Pächter gewünschten und vom Verpächter genehmigten Verlauf der Schaufenster- / Eingangsanlage bzw. Ladenfront zustande kommt.“

Die vorliegende Gleichschrift des *„NACHTRAG NR. 1 zum Pachtvertrag vom 01.06.2005/.....“* ist sowohl von der Verpächterin vertreten durch die E. GmbH wie auch von der Bw. unterfertigt. Der Unterschrift der Bw. ist das Datum „11.8.2005“ beigefügt.

Der Nachtrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„.....1. Zwischen den Parteien besteht das oben genannte Pachtverhältnis über eine Ladenfläche von ca. 504 m² im Basement des Einkaufs- und Dienstleistungszentrums C D E. Die Parteien vereinbaren hiermit, in dem vorbezeichneten Pachtverhältnis die in diesem Nachtrag benannten Änderungen und Ergänzungen vorzunehmen.

2. Aufgrund einer zwischenzeitlich erfolgten Umplanung haben sich die Lage, Größe und der Zuschnitt der Pachtfläche verändert. Pachtgegenstand ist daher abweichend von Ziffern 1.2-1.4 Teil A des Pachtvertrages folgende Fläche: Ladenfläche im Basement von ca. 495 m².“

Auf Grund der Gebührenanzeige setzte das FAG unter der ErfNr.1/2005 gegenüber der Bw. für den *„Pachtvertrag C D E vom 1. Juni 2005“* mit Gebührenbescheid vom 14. April 2006

ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 2.075.673,60 gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG eine Bestandvertragsgebühr von € 20.756,74 und mit einem weiteren Gebührenbescheid vom selben Tag gemäß § 25 GebG für zwei Gleichschriften zwei mal die für das Rechtsgeschäft festgesetzte Gebühr von € 20.756,74, somit in Höhe von € 41.513,48 fest. Für den „*Pachtvertrag C D E vom 11. August 2005*“ setzte das FAG gegenüber der Bw. unter der ErfNr.2/2005 mit einem weiteren Gebührenbescheid vom selben Tag ausgehend von den vereinbarten Leistungen lt. Pachtvertrag in der Fassung des Nachtrages, somit ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 2.038.608,00 gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG eine Bestandvertragsgebühr von € 20.386,08 vorläufig fest.

Gegen die Bescheide betreffend den „*Pachtvertrag C D E vom 1. Juni 2005*“ erhob die Bw. rechtzeitig Berufungen und beantragte diese Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Der Gebührenbescheid betreffend den „*Pachtvertrag C D E vom 11. August 2005*“ blieb unangefochten.

Zum Sachverhalt führte die Bw. Folgendes aus:

„..... Die R. SP GesmbH (im Folgenden Pächter) beabsichtigte über Top 36 der "C D E" mit der Z. EB Ges. m.b.H. & Co. OEG (im Folgenden Verpächter) einen Bestandvertrag abzuschließen. Zu diesem Zwecke unterfertigte der rechtliche Vertreter der R. SP GesmbH am 01.06.2005 den diesbezüglichen Bestandvertrag und leitete den Vertrag am selben Tag zwecks Gegenfertigung an den Verpächter weiter.

Am 07.06.2005 wurde die R. SP GesmbH telefonisch vom Verpächter informiert, dass wie ursprünglich geplant - eine Verpachtung von Top 36 nun nicht mehr möglich sei, jedoch als Alternative eine Verpachtung von Top 35 angeboten werden könnte. Im Übrigen wurde der Bestandvertrag hinsichtlich Top 36 bis zum diesem Zeitpunkt vom Verpächter nie unterschrieben.

Anstatt den Bestandvertrag hinsichtlich Top 35 neu auszufertigen entschloss man sich, den ursprünglichen - vom Verpächter noch nicht gegengezeichneten – Bestandvertrag über Top 36 als Basis zu verwenden und diesen um einen "Nachtrag 1" für Top 35 zu modifizieren. Die R. SP GesmbH unterzeichnete diesen "Nachtrag 1" am 11.08.2005 und retournierte diesen anschließend an den Verpächter.

Sowohl die ursprüngliche Fassung des Bestandvertrages als auch der "Nachtrag 1" wurden vom Verpächter erst Anfang September 2005 gleichzeitig gegengezeichnet und im September 2005 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien angezeigt; gleichzeitig mit der Anzeige erfolgte die Übermittlung der Gleichschriften.

Die Unterfertigung durch den Verpächter erfolgte auf sämtlichen Dokumenten Anfang September 2005, jedoch ohne Beifügung eines Datums.....“

In der rechtlichen Begründung meinte die Bw., der Begriff "Bestandvertrag" werde im ABGB gesetzlich definiert; das GebG folgt dieser Begriffsbestimmung. Wesentlich sei demnach ua "der Abschluss eines Vertrages". Da der von der R. SP GesmbH am 01.06.2005 unterzeichnete Bestandvertrag betreffend Top 36 von der Verpächterin erst Anfang September 2005 (gleichzeitig mit dem "Nachtrag I") gegengezeichnet worden sei, sei dieser Bestandvertrag erst zu diesem Zeitpunkt abgeschlossen worden.

Eine Differenzierung in "Pachtvertrag vom 01.06.2005" und "Pachtvertrag vom 11.08.2005" - wie vom Finanzamt vorgenommen - entspreche somit nicht den Tatsachen, da nur ein einziges Rechtsgeschäft vorliege. Diese Rechtsansicht werde auch vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.8.1996, 95/16/0332, bestätigt. Der VwGH habe in diesem Erkenntnis ausgesprochen, dass im Falle der "gleichzeitigen" Unterfertigung zweier Urkunden über ein einziges Rechtsgeschäft lediglich ein Bestandvertrag vorliege, so dass ungeachtet der Anzahl der ordnungsgemäß angezeigten Urkunden nur ein Rechtsgeschäft gegeben sei und auch nur einmal eine Vergebühung zu erfolgen habe.

Ein Nachtrag iSd § 21 GebG setze eine bereits ausgefertigte Urkunde, auf die sich der Nachtrag beziehe, voraus. „Ausgefertigt“ sei eine Urkunde dann, wenn sie unter Zugrundelegung eines gültigen Rechtsgeschäftes die erforderlichen Unterschriften aufweise. Da allerdings der von der R. SP GesmbH am 01.06.2005 unterzeichnete Vertrag noch nicht sämtliche erforderlichen Unterschriften aufgewiesen habe (die Unterschrift des Verpächters habe gefehlt), stelle der "Nachtrag 1" eine Modifikationen des Textes des noch nicht

abgeschlossenen Bestandvertrages dar.

Die Gleichschriften seien dem Finanzamt bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld entstanden sei, dem Finanzamt vorgelegt worden.

Gegen die abweisenden Berufungsvorentscheidungen brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein.

Nach auftragsgemäßer Durchführungen von Ermittlungen teilte das FAG dem UFS im Wesentlichen mit, dass sich aus Vorhaltsbeantwortungen der Bw. und der Z. OG ergebe, dass der Vertrag und der Nachtrag am 6. September 2005 unterzeichnet worden sei und danach der Schluss aus der Urkunde sowie aus dem Nachtrag 1, dass der Pachtvertrag vor dem Nachtrag Nr. 1 zustandegekommen wäre, entkräftet sei. Die Gebührenanzeige sei daher rechtzeitig erfolgt.

Grundlage der oa. Feststellungen des FAG war neben den oben dargestellten Urkunden und Schriften und den Auskünften der Bw. und der EZK OG ua. die Vorlage einer Kopie des an die E. GmbH & Co KG gerichteten Begleitschreibens der Bw. vom 1. Juni 2005 betreffend die Übersendung der Projektunterlagen samt Angebot vom 1. Juni 2005, wonach die Bw. der Verpächterin den Abschluss des von der Bw. unterzeichneten Pachtvertrages angeboten hat,

des Schreibens der E. GmbH an die Bw. vom 6. Juni 2005, worin diese der Bw. mitteilt, dass die Planung für die C D noch nicht abgeschlossen sei, und das Angebot vorerst zu den Unterlagen genommen werde,

des E-Mails vom 8. August 2005, aus welchem hervorgeht, dass betreffend des gegenständlichen Bestandobjektes „V“ ein Flächenwechsel vorgenommen werden müsse, des Schreibens der E. GmbH an die Bw. vom 16. September 2005 mit welchem der Bw. ein Exemplar des gegengezeichneten Vertrages und des Nachtrages Nr. 1 mit dem Bemerkten übermittelt worden war, dass damit der Pachtvertrag nebst Nachtrag rechtsgültig abgeschlossen sei,

und des E-Mails der E. GmbH & Co KG vom 16. September 2005, aus dem hervorgeht, dass der Pachtvertrag und der Nachtrag Nr. 1 am 6. September 2005 von der E. GmbH gegengezeichnet worden war.

Der Antrag der Bw. auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf mündliche Verhandlung wurde zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht, dass die Bw. der Z. OG den Abschluss des oben dargestellten Pachtvertrages über den Pachtgegenstand „36 P V 504 m²“ im Basement des Objektes C D E angeboten hat, und der Vertreterin der Verpächterin den von der Bw. mit 1. Juni 2005 unterfertigten Pachtvertrag in dreifacher Ausfertigung übermittelt hat.

Seitens der Verpächterin wurde, da die Planung für die C D noch nicht abgeschlossen war, das Angebot vorerst zu den Unterlagen genommen.

In Folge einer Planänderung wurde der Pachtgegenstand geändert und die Bw. übermittelte der Verpächterin den von der Bw. mit 11. August 2005 unterfertigten oben dargestellten, die Änderung des Pachtgegenstandes berücksichtigenden „Nachtrag Nr. 1“.

Mit 6. September 2005 wurden der Pachtvertrag und der Nachtrag von der Vertreterin der Verpächterin gegengezeichnet.

Wie das FAG bereits festgestellt ist der Pachtvertrag nicht vor dem Nachtrag zustandegekommen.

Der Pachtvertrag ist in seiner ursprünglichen Fassung vom 1. Juni 2005 nicht zustandegekommen, sondern nur in der durch den Nachtrag Nr. 1 ergänzten Fassung.

Dies ergibt sich aus den oa. Urkunden und Schriften einschließlich der Erklärungen der Bw. und der der Z. OG.

Auf Grund des [§ 33 TP 5 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 Maßgabe der Bestimmungen im III. Abschnitte einer Gebühr von 1 % nach dem Wert.

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

Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß [§ 17 Abs. 1 GebG](#) 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.

Entgegen dem sich aus [§ 17 Abs. 1 GebG](#) ergebenden Urkundenprinzip ist allerdings nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Gegenbeweis der Partei zulässig, dass das Rechtsgeschäft überhaupt nicht oder mit einem anderen Inhalt zu Stande gekommen ist (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren - Kommentar, Rz 17 zu [§ 15 GebG](#) und Rz 14 f. zu [§ 17 GebG](#)).

Werden über ein Rechtsgeschäft mehrere Urkunden errichtet, so unterliegt nach [§ 25 Abs. 1 GebG](#) idF vor [BGBl. I Nr. 34/2009](#) jede dieser Urkunden den Hundertsatzgebühren.

Gemäß [§ 25 Abs. 2 GebG](#) ist dann, wenn von einer Urkunde Gleichschriften (Duplikate, Triplikate usw.) ausgefertigt werden, 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.

Bei einem Bestandvertrag handelt es sich um ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft, sodass bei einer im Inland errichteten Urkunde über einen Bestandvertrag die Gebührenschuld gemäß § 16 Abs.1 Z 1 [GebG](#) entsteht, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung (lit. a), und 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 (lit. b).

[§ 16 Abs. 1 Z 1 lit b GebG](#) ist bei rechtserzeugenden Urkunden jedoch nicht anwendbar (siehe VwGH [82/15/0123](#), 24.3.1976).

[§ 16 GebG](#) setzt, damit die Gebührenschuld entsteht, voraus, dass eine Urkunde über das Rechtsgeschäft *errichtet* wurde.

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 zu Stande (VwGH vom 28. Juni 1995, [93/16/0022](#)).

Voraussetzung für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes und somit für das Entstehen der Gebührenschuld bei Abschluss unter Abwesenden ist - soweit nicht anders vereinbart-, dass die Vertragsannahme des Oblaten dem Offerten zukommt (siehe Fellner, aaO., Rz 10 zu [§ 16 GebG](#)).

Im gegebenen Fall könnte die Gebührenschuld mit Aushändigung (Übersendung) an die Verpächterin lediglich dann entstanden sein, wenn es sich um eine rechtsbezeugende Urkunde handeln würde, was den Abschluss des Pachtvertrages bzw. zumindest die vertragliche Einigung über den Inhalt des Pachtvertrages (Optionsvertrag) vor Setzung der Unterschrift der Bw. voraussetzen würde.

Dass es sich im gegebenen Fall nicht um rechtsbezeugende Urkunden über den Pachtvertrag handelt, lässt sich schon aus der Urkunde über den Pachtvertrag schließen, zumal dort einleitend festgehalten ist: „*Zwischen den Parteien wird folgender Pachtvertrag geschlossen*“ und in der Urkunde auch im Übrigen die Rede von einem Anbot des Pächters ist.

Weiter ergibt sich dies aus dem Begleitschreiben der Bw. samt gesondert beurkundetem Angebot vom 1. Juni 2005.

Gemäß [§ 861 zweiter Satz ABGB](#) ist, solange die Unterhandlungen dauern, und das Versprechen noch nicht gemacht oder weder zum voraus, noch nachher angenommen ist, kein Vertrag entstanden.

Zum Abschluss eines Vertrages bedarf es des Abschlusswillens der Abschlussberechtigten.

Wie oben festgestellt, ist der Pachtvertrag nie in seiner ursprünglichen Fassung vom 1. Juni 2005 zustandegekommen, sondern am 6. September 2005 nur in der durch den Nachtrag ergänzten Fassung.

Der Schluss aus der Urkunde sowie aus dem Nachtrag Nr. 1, dass der Pachtvertrag vor dem Nachtrag Nr. 1 zustandegekommen wäre, ist entsprechend den Feststellungen des FAG entkräftet.

Beim „Nachtrag Nr. 1“ handelt es sich nicht um einen Nachtrag oder Zusatz im Sinne des [§ 21 GebG](#).

[§ 21 GebG](#) kommt erst dann zur Anwendung, wenn die Gebührenschuld entstanden ist und nachträglich die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert werden bzw die Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert wird (VwGH vom 24. März 1994, [92/16/0130](#)).

Wird gleichzeitig mit der Errichtung der eigentlichen Urkunde in einer Zusatzvereinbarung eine Konkretisierung des Rechtsgeschäftes vorgenommen (zB die Höhe des Entgelts festgelegt oder weitere Nebenleistungen vereinbart), so handelt es sich nicht um einen Zusatz iS des [§ 21 GebG](#), sondern es ist bei der Gebührenfestsetzung sowohl der Inhalt der Urkunde als auch jener der Zusatzvereinbarung zu berücksichtigen (Fellner, aaO., Rz 4 zu [§ 21 GebG](#)).

Da der Pachtvertrag (in der Fassung lt. Nachtrag Nr. 1) erst mit 6. September 2005 zustandegekommen und die Urkunde erst mit diesem Tag errichtet worden war, war die beim FAG am 8. September 2005 eingelangte Gebührenanzeige jedenfalls rechtzeitig.

Mit vorläufigem Bescheid vom 14. April 2006, ErfNr.2/2005, hat das FAG gegenüber der Bw. die Bestandvertragsgebühr für den „*Pachtvertrag C D E vom 11. August 2005*“ in der Fassung des Nachtrages Nr. 1 festgesetzt.

Mit den hier angefochten Gebührenbescheiden, ErfNr.1/2005, hat das FAG gegenüber der Bw. die Bestandvertragsgebühr und die Gleichschriftengebühr für den „*Pachtvertrag C D E vom 1. Juni 2005*“ festgesetzt.

Die letztgenannten Festsetzungen sind zu Unrecht, da einerseits der Pachtvertrag in dieser ursprünglichen Fassung nie zustandegekommen ist und die Gebühr für die Fassung, in welcher der Pachtvertrag zustandegekommen ist, bereits festgesetzt ist, und andererseits für eine Festsetzung einer Gleichschriftengebühr auf Grund der Rechtzeitigkeit der Gebührenanzeige keine Grundlage besteht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. April 2011