



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Johann Jungwirth, Gustav Anderst und Helmut Tomek über die Berufung der Bw., vertreten durch "Cura" Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H., 1060 Wien, Gumpendorfer Straße 26, gegen den Gebührenbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 26. Mai 2003 (ohne den Zusatz über die Anrechnung bereits entrichteter Gebühr) StNr1, ErfNr. betreffend Rechtsgebühr am 20. Jänner 2009 nach mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 21. Jänner 2002 erklärte die Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) die Auszahlung eines Darlehens an die P. Wgesellschaft m.b.H., nunmehr P. W. Ges.mbH (in der Folge P., im Höhe von S 63,999.155,30 mit „*Vertragsdatum 12.2001*“ und „*Aufnahme in die Bücher 12/01*“ und kündigte die Überweisung der Gebühr von S 511.993,00 auf das Konto des FAG an.

Die Überweisung in entsprechender Höhe von € 37.207,98 erfolgte lt. vorliegender Kopie des Überweisungsbeleges unter dem Verwendungszweck „Darlehensvergebührung“ auf das Konto der Bw. beim FAG zur StNr.2.

Mit Vorhalt vom 28. Jänner 2003 ersuchte das FAG die P. als Darlehensnehmerin ua. um Bekanntgabe, ob über das gegenständliche Rechtsgeschäft Urkunden errichtet worden seien. Weiters ersuchte das FAG als Nachweis der tatsächlichen Zuzählung jedes Darlehensbetrages um einen Auszug aus den Büchern oder Aufzeichnungen (zB. Kopie des Kontos „Darlehen“) zu übermitteln.

Mit Eingabe vom 30. Jänner 2003 übermittelte die P. dem FAG die Kopie einer Telekopie vom 28. Dezember 2001 von einer von der Bw. und der P. unterfertigten Krediturkunde ohne Datum über einen Gesellschafterkredit der Bw. in Höhe von € 4.651.000,00 an die P. mit auszugsweise folgendem Inhalt:

„KREDIT ...[Anm: Überschrift teilw. unleserlich].....

KREDITGEBER:

Firma

A.. Werbeges.m.H.

.....

KREDITNEHMER:

Firma

P. Werbegesellschaft m.b.H

.....

Die Firma A.. gewährt in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin ihrem Tochterunternehmen P. - Ö einen Gesellschafterkredit in Höhe von EUR 4.651.000,- (.....) zur Finanzierung des Erwerbs des Einzelunternehmens P. W. Johann K..

Überweisungstermine: gemäß Kaufpreiszahlungen für o.a. Unternehmenserwerb

Laufzeit: bis 31.12.2011

Rückzahlung: Rückzahlung in gleich hohen Kapitalraten halbjährlich ab 30.06.2002

Verzinsung:

Dieser Gesellschafterkredit wird mit dem 12-Monats-EURIBOR zum 1.1. jedes Kalenderjahres zuzüglich einer Marge von 1% verzinst. Die Zinsen sind quartalsweise abzurechnen und binnen 30 Tagen zu bezahlen. Für die Verzinsung bis 31.12.2001 (beginnend 25.07.2001) sindp.a. zugrunde zu legen.

Wien am

A.. Werbeges.m.b.H. P. Werbegesellschaft m.b.H.

[Unterschrift unleserlich] [Unterschrift unleserlich]

28/12 2001 FR 12:40 + 43 1 7989201 "

Weiters legte die P. einen Auszug aus ihrem Konto - 3690 Unternehmensverkauf Verrechnung, Gegenkonto 3485, bei, in welchem zum 31. Juli 2001 ein „Gesellschafterkredit A.. Unternehmenskauf“ in Höhe von S 63.999.155,30 aufscheint.

In einem weiteren Vorhalt vom 27. März 2003 ersuchte das FAG die P. um genaue Angabe des Datums zu dem der Kreditvertrag unterfertigt worden war und wann und zu welcher Aktenzahl dieser beim Finanzamt verbucht worden war.

In Beantwortung dieser Anfrage übermittelte die Bw. am 8. Mai 2003 eine Telekopie der oa. Eingabe vom 21. Jänner 2002 samt Überweisungsverfügung vom 22. Jänner 2002 über die Gebühr von € 37.207,98 sowie einer inhaltlich grundsätzlich dem oa. Kreditvertrag ohne Datum entsprechenden Schrift, jedoch hinsichtlich der Schriftzüge der Unterschriften und der Datierung „Dezember 2001“ davon abweichend.

In der Folge setzte das FAG gegenüber der Bw. mit zwei gesonderten Gebührenbescheiden vom 26. Mai 2003 und der P. mit Gebührenbescheid vom selben Tag jeweils eine Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 GebG mit 0,8% von der Kreditsumme in Höhe von S 63.999.155,30 (entspricht € 4.651.000,00) somit in Höhe von € 37.207,98 fest.

Alle drei Bescheide beziehen sich im Betreff auf
*„Kreditvertrag (ohne Datum) über € 4.651.000,00,
 Kreditvertrag v. Dez. 2001 über € 4.651.000,00
 und Gesellschafterkredit vom 31. Juli 2001 -
 ATS 63.999.155,30 lt. Schreiben v. vom 21. Jänner 2002
 mit P. WERBUNG GMBH“*

bzw.

„..... mit A.. WERBEGESELLSCHAFT MBH“

Der an die P. gerichtete Bescheid erfolgte mit der Begründung, dass mit der Buchung vom 31. Juli 2001 auf dem Konto 3690 Unternehmenskauf Verrechnung – Gegenkonto 3485 Gesellschafterkredit A.. Unternehmenskauf hinsichtlich des Gesellschafterkredites der Bw. in Höhe von S 63.999.155,30 der Ersatzbeurkundungstatbestand gemäß § 33 TP 19 Abs2 GebG verwirklicht worden sei.

Die an die Bw. gerichteten Gebührenbescheide wurden unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 25 Abs. 1 und 3 GebG jeweils wie folgt begründet:

„Die mit Schreiben vom 30.01.2003 und 8.5.2003 vorgelegten Kreditverträge über € 4.651.000.- (ohne Unterfertigungsdatum) bzw. über € 4.651.000.- (vom Dezember 2001) unterliegen jede für sich der Gebühr gem. § 33 TP 19 (1) GebG. Eine rechtzeitige

Gebührenanzeige innerhalb der gesetzlichen Frist des § 31 GebG erfolgte nicht. Die Bestimmung des § 25 (3) GebG ist hier nicht anwendbar.“

Weiters wurde einer der beiden Gebührenbescheide mit dem Vermerk *„Die bereits entrichtete Gebühr i.H. v. € 37.207,98 wird auf die gegenständliche Vorschreibung angerechnet“* versehen.

Im Übrigen sind die an die Bw. gerichteten Gebührenbescheide einschließlich der Erfassungsnummer und der Steuernummer ident.

Mit 25. Juni 2003 brachte die Bw. gegen den Gebührenbescheid vom 26. Mai 2003 StNr1, ErfNr. (näher gekennzeichnet mit der Bezeichnung „ohne Datum“) eine Berufung ein und beantragte den Gebührenbescheid betreffend den Kreditvertrag „ohne Datum“ ersatzlos aufzuheben und die vorgeschriebene Gebühr von € 37.207,98 abzuschreiben.

Der entrichtete Abgabebetrag betreffe die Gebühr für den (datierten) Kreditvertrag vom Dezember 2001 über € 4.651.000,00 und sei auf die entsprechende Gebührenschild anzurechnen.

Die Berufung wurde wie folgt begründet:

„1. Die A.-Werbeges.m.b.H. (A.) wollte die Firma P. W. Johann K. zunächst selbst um € 4.651.000,00 kaufen. In der Folge wurde aufgrund von Vertragsverhandlungen und neuen Überlegungen die P. W. GmbH (P. GmbH) mit einem Stammkapital von € 35.000,00 gegründet, die dann die P. W. Johann K. erworben hat.

2. Die zur Finanzierung des Kaufpreises benötigten Mittel sollten von der A.. der P. GmbH entweder als Zuschuß oder als Gesellschafterdarlehen gewährt werden. Da die diesbezügliche Entscheidung vorläufig unterblieb, wurde zunächst der fällige Kaufpreis von der A.. direkt an Herrn Johann K. überwiesen (der Überweisungsbeleg liegt in Kopie bei); unsere Mandantin ist dabei von einem Kapitalzuschuß an die P. GmbH ausgegangen.

3. Im Zuge der Vorbereitungsarbeiten für die Bilanzierung zum 31.12.2001 wurde entschieden, keinen Zuschuss zu gewähren, sondern einen Kreditvertrag mit der P. GmbH abzuschließen. Einen diesbezüglichen Vertragsentwurf hat die A.. am 28.12.2001 an die P. GmbH gefaxt.

Dieses Fax hat einer der beiden Geschäftsführer der P. GmbH, Herr Michael Cz., zum Zeichen seines inhaltlichen Einverständnisses unterschrieben und in den Geschäftsräumen der P. GmbH abgelegt.

4. Bei diesem Fax handelt es sich weder um eine Gleichschrift noch um das Original einer Urkunde, die gemäß § 16 Abs. 1 Z 1b GebG eine Gebührenschild ausgelöst haben könnte. Das Fax der A.. an die P. GmbH trägt keine Unterschrift des Geschäftsführers der A.. und ist andererseits auch von der P. GmbH nicht firmenmäßig gegengezeichnet worden, da nur einer der beiden kollektiv Zeichnungsberechtigten unterschrieben hat. Eine Kopie des Firmenbuchauszugs P. GmbH sowie die Unterschriftsproben der Geschäftsführer legen wir bei.

In Beantwortung des Ergänzungersuchens vom 28.1.2003 hat die P. GmbH dieses Fax nur zum Zweck der Darlegung der Konditionen dem dortigen Finanzamt übermittelt. Die Vorschreibung einer Gebühr für den Kreditvertrag ohne Datum über € 4.651.000,00 aufgrund der dem Finanzamt übermittelten Faxkopie ist daher rechtlich nicht gedeckt.

Die P. GmbH hat dem dortigen Finanzamt diesen Sachverhalt in einem eigenen Schreiben ebenfalls bestätigt.

5. Zur Dokumentation des Abschlusses des Kreditvertrags im Dezember 2001 wurde nur eine Originalurkunde erstellt (vom dortigen Finanzamt als Kreditvertrag vom Dezember 2001 über € 4.651.000,00 bezeichnet). Die Anzeige erfolgte mit Schreiben vom 21.1.2002 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern unter Steuernummer 010/4314, Ref. 27; die Gebühr wurde selbst berechnet und fristgerecht abgeführt.

6. Nach Abschluß des Kreditvertrags wurde in den Büchern der A.. und der P. GmbH die Umbuchung von Beteiligung bzw. Kapitalrücklage auf Darlehen vorgenommen. Kopien der Buchhaltungskonten fügen wir bei.

Ein Ersatzbeurkundungstatbestand gemäß § 33 TP 19 Abs. 2 GebG wurde mit dieser Umbuchung im Dezember 2001 nicht gesetzt, da eine Urkunde über dieses Rechtsgeschäft errichtet und dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigt wurde.

7. Die Gebührenbescheide vom 26.5.2003 wurden unter Berufung auf § 25 Abs. 1 GebG unter der Annahme, daß über dieses Rechtsgeschäft mehrere Urkunden errichtet wurden, erlassen. Tatsächlich wurde über dieses Rechtsgeschäft aber nur eine Urkunde erstellt. Die vermeintlich zweite Originalurkunde ist nur ein Fax, das keine Gebührenschuld auslösen konnte. Die Übermittlung des Faxes an das Finanzamt erfolgte ausschließlich zum Zwecke der Darlegung der Konditionen in Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 28.1.2003.

.....“

Aus den beigelegten Kontenauszügen der Bw. geht hervor, dass die Kaufpreiszahlung in den Büchern der Bw. mit 25. Juli 2001 auf das Beteiligungskonto 0819 P. und mit 27. Dezember 2001 auf das Darlehenskonto 2552 P. umgebucht wurde.

Aus den beigelegten Kontenauszügen der P. geht hervor, dass der „Gesellschafterkredit A.. Unternehmenskauf“ mit 31. Juli 2001 auf Konto 3690 Unternehmensverkauf Verrechnung / Konto 9109 „gewidm Kapital A..“ umgebucht wurde, und von dort mit 31. Dezember 2001 wiederum auf das Konto 3485 unter „Wandlung Kapital Darlehen A..“ verbucht wurde.

Die P. brachte gegen den an sie gerichteten Gebührenbescheid ebenfalls eine Berufung ein, in welcher im Wesentlichen eingewendet wurde, dass zum Zeitpunkt der Zahlung von der Bw. an Johann K. noch nicht entschieden gewesen sei, ob die Bw. der P. einen Gesellschafterzuschuss über € 4.651.000,00 gewähren, oder ob der Betrag als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellt werde.

Gegenstand der Einbuchung bei der P. sei daher nur die Erfassung der direkt geflossenen Zahlung im Wege der Durchbuchung gewesen.

Erst in der Folge, und zwar zum Abschluss des Kreditvertrages im Dezember 2001, sei in den Büchern der P. GmbH die Einbuchung als Darlehen vorgenommen worden, indem vom Konto 9109 auf Konto 3485 umgebucht worden sei.

Die Aufnahme eines Darlehens in die Bücher sei erst mit Jahresende 2001 im Zuge der Bilanzierungsarbeiten und nach Abschluss des Kreditvertrages vom Dezember 2001 über € 4.651.000,00 erfolgt.

Die Behandlung des Geschäftsfalles durch die P. sei spiegelbildlich auch aus den Büchern der Bw. ersichtlich. Dort sei zunächst am 25. Juli 2001 die Zahlung auf Konto 0819 „Beteiligung P.“ gebucht worden. Am 27. Dezember 2001 sei nach Abschluss des Kreditvertrages die entsprechende Umbuchung vorgenommen worden (Konto 2552).

Lt. Vereinbarung trage die Bw. die Kosten der Vergebührung.

Mit Eingabe vom 30. Juni 2003 führte die P. ergänzend aus, dass die Bw. im Zuge der Bilanzvorarbeiten zum Jahresabschluss 31. Dezember 2001 beschlossen habe, die Kaufpreisvorlage nur zu kreditieren. Die entsprechende Umbuchung habe die P. in 12/2002 vorgenommen.

Einen Entwurf des Kreditvertrages mit den Konditionen und den Rückzahlungsverpflichtungen habe die P. von der Bw. am 28. Dezember 2001 per Fax zugesandt erhalten.

Dieses Fax sei vom Rechtsunterzeichneten (Michael Cz.) zum Zeichen des Einverständnisses unterschrieben worden und zur Gegenzeichnung seitens des Mitgeschäftsführers, Herrn J. H. im Haus aufgelegt worden.

Herr H. habe dieses Fax nicht unterschrieben; es sei letztlich bei den Kaufvertrags-Akten "P. W." bei der P. abgelegt worden.

In der Folge sei von der Bw. ein dem Fax-Entwurf entsprechender Kreditvertrag erstellt worden, dessen einzige Ausfertigung einerseits der Geschäftsführer der Bw., Herr Karl V., und andererseits der Rechtsunterzeichnete (Michael Cz.) unterschrieben hätten.

Das Original dieses Vertrages sei bei der Bw. verblieben. Eine Kopie sei der P. nicht ausgehändigt worden.

In den Unterlagen der P. finde sich zu diesem Gesellschafterkredit nur das dem dortigen Finanzamt übermittelte Entwurfs-Fax vom 28.12.2001.

Aufgrund der Aufforderung im Ergänzungsersuchen vom 28.01.2003 habe die P. dem dortigen Finanzamt zum Zweck der Darlegung der gewünschten Informationen betreffend Zinssatz, Laufzeit und Rückzahlungsmodalitäten von diesem Fax eine Kopie übersandt.

Dieses Fax habe aber keinen wie immer gearteten Urkundencharakter.

Dazu wurde eine Farbkopie des Faxes zum Nachweis, dass dieses nur die Originalunterschrift des Herrn Michael Cz. aufweise, beigelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Dezember 2003 folgte das FAG dem Vorbringen der P. und hob den an diese gerichteten Gebührenbescheid ersatzlos auf.

Die Berufung der Bw. wurde mit Berufungsvorentscheidung vom selben Tag als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung dazu führte das FAG Folgendes aus:

„Mit der Anzeige v. 21. 1. 2002 wurde die Kreditvertragsurkunde vom Dezember 2001 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern nicht vorgelegt. Erst mit der gefaxten Vorhaltsbeantwortung v. 8. 5. 2003 wurde diese dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern zur Kenntnis gebracht. Eine Gebührenanzeige im Sinne des § 31 GebG ist nicht erfolgt. Zuvor wurde mit Vorhaltsbeantwortung v. 30. 1. 2003 eine Kopie des Kreditvertrages ohne Datum (Fax v. 28. 12. 2001) dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern übersandt. Letztgenannter Kreditvertrag ist nach seinem Inhalt kein bloßer Vertragsentwurf. Die Urkunde ist von einem Geschäftsführer unterfertigt wie die Kreditvertragsurkunde vom Dezember 2001 und wie die in der Berufung genannte Stellungnahme der Geschäftsleitung der P. GmbH“.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung brachte die Bw. unter Wiederholung ihres bisherigen Vorbringens betreffend den Gebührenbescheid vom 26. Mai 2003, StNr. 157/1453 (näher gekennzeichnet mit der Bezeichnung „ohne Datum“) einen Vorlageantrag mit dem Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat ein.

In der Folge erging seitens des UFS an das FAG folgendes Ersuchen um Stellungnahme:

„.....

Ausgehend von der vorliegenden Aktenlage und dem vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien offensichtlich angenommenen Sachverhalt hat die Bw. ihrer Tochtergesellschaft, der P. W. GmbH, im Laufe des Jahres 2001 ohne Festlegung des Rechtsgrundes (Zuschuss oder Kredit) Kapital in Höhe von S 63.999.155,30 zur Verfügung gestellt. Ende des Jahres 2001 sind die Vertragsparteien übereingekommen, dass die Bw. ihrer Tochtergesellschaft einen Kredit von S 63.999.155,30 zur Verfügung stellt, in Erfüllung dessen die seinerzeitig erbrachte Leistung in ein Darlehen gewandelt wurde.

Aus der Aktenlage ergibt sich weiters, dass eine undatierte Urkunde über den Kreditvertrag vom Geschäftsführer der Bw. unterfertigt wurde und am 28. Dezember 2001 eine Telekopie davon an die Tochtergesellschaft übermittelt wurde.

Die Telekopie ist lt. Bw. von einem der Geschäftsführer der Tochtergesellschaft unterfertigt worden und in deren Akten verblieben.

Die Bw. gibt dazu an, es handle sich dabei lediglich um einen Vertragsentwurf, wovon der Tochtergesellschaft eine Telekopie übermittelt worden sei.

Erst in der Folge sei von der Bw. ein dem Fax-Entwurf entsprechender Kreditvertrag erstellt worden, welcher von beiden Vertragsparteien unterzeichnet worden sei.

Das Finanzamt begründet die Gebührenpflicht dieser bei der Tochtergesellschaft verbliebenen Telekopie damit, dass es sich dem Inhalt nach nicht um einen bloßen Vertragsentwurf handle und die Urkunde von einem Geschäftsführer unterzeichnet worden sei.

Dazu ist Folgendes zu sagen:

Unter einer Urkunde ist jede Schrift zu verstehen in der das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes festgehalten ist, ein Schriftstück also, welches Kraft seines Inhaltes geeignet ist, über ein gültig zu Stande gekommenes Rechtsgeschäft zum Beweis zu dienen (Fellner, Stempel und Rechtsgebühren, RZ 42 zu §15).

Das sind ausschließlich rechtserzeugende und rechtsbezeugende Urkunden.

Urkunden, die noch vor dem Zustandekommen des Rechtsgeschäftes errichtet werden, können die Gebührenpflicht nicht auslösen (Fellner, aaO, Rz 51 zu § 15).

Aus dem Urkundeninhalt selbst („A.. gewährteinen Gesellschafterkredit“) sowie aus einzelnen Angaben in der Berufungsschrift („.....Vertragsentwurf ...“; Einverständnis des Geschäftsführers der Tochtergesellschaft erst nach Übermittlung des Telefaxes) kann

vermutet werden, dass das Rechtsgeschäft nicht vor Übermittlung des Telefaxes abgeschlossen war.

Demnach käme lediglich ein Vertragsabschluss unter Abwesenden in Frage.

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).

Da lt. vorliegender Aktenlage das von der Bw. an ihre Tochtergesellschaft gerichtete Telefax zwar in der Folge von einem Geschäftsführer der Tochtergesellschaft unterfertigt wurde, aber der Bw. danach nicht zurückgestellt wurde, konnte demnach diese Urkunde die Gebührenschuld jedenfalls als rechtserzeugende Urkunde nicht auslösen.

Sollte das Finanzamt von einer rechtsbezeugenden Urkunde ausgegangen sein, so ist dazu zu sagen, dass dies aus der Urkunde selbst nicht zu schließen ist, und dass schlüssige Feststellungen seitens des Finanzamtes diesbezüglich nicht getroffen wurden (siehe VwGH vom 16. Februar 1984, 83/15/0040).

Im Übrigen ist dazu zu sagen, dass es sich bei einem Telefax lediglich um eine Abschrift eines Originals handelt. Dass das Original, welches der Telekopie zu Grunde lag, von der Bw. der Tochtergesellschaft, deren Vertreter oder einem Dritten ausgehändigt worden wäre, geht aus der Aktenlage nicht hervor.

Folgt man dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. März 1994, 92/16/0091, so unterläge das Telefax, da es sich dabei lediglich um eine Abschrift handelt, auch dann nicht der Rechtsgebühr, wenn das Rechtsgeschäft schon vor Übermittlung der Telekopie zustandegekommen wäre.

Sollte das Finanzamt die Berufung nach eigenem Ermessen durch Erlassung einer zweiten stattgebenden Berufungsvorentscheidung erledigen, wird anstatt der Stellungnahme samt Wiedervorlage des Bemessungsaktes um Übermittlung einer Ausfertigung der Berufungsvorentscheidung gebeten.

Sollte das Finanzamt eine rechtsbezeugende Urkunde vermuten, und damit eine Gebührenpflicht der Telekopie begründen, so ist dazu zu sagen, dass auf Grund der vorliegenden Aktenlage alleine nicht auf eine rechtsbezeugende Urkunde geschlossen werden kann, zumal der Inhalt des Telefaxes eher dagegen spricht.

Bemerkt wird weiters, dass im gegebenen Fall zwei Bescheide ergangen sind, die sich lt. vorliegender Entwürfe lediglich in einem unbeachtlichen Zusatz unterscheiden und somit über dieselbe Sache absprechen.

Auch wenn das Finanzamt jedem der Bescheide eine andere Sache zuordnet, so ist doch zu sagen, dass für die Bedeutung einer Aussage im Spruch maßgebend ist, wie der Inhalt objektiv zu verstehen ist, und nicht, wie ihn die Behörde verstanden wissen wollte oder wie ihn der Empfänger verstand (Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, Rz 6 zu § 92 BAO).

Es stellt sich daher die Frage, ob der angefochtene Bescheid nicht bereits aus diesem Grunde rechtswidrig ist“.

Dazu erklärte das FAG Folgendes:

„.....“

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG ist eine Gebührenpflicht für Rechtsgeschäfte nur dann gegeben, wenn über das Rechtsgeschäft eine Urkunde errichtet wird.

Die Gebührenschuld entsteht bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften

a) wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt 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.

Der die Gebührenpflicht auslösende Tatbestand ist bereits erfüllt, wenn nur eine Vertragspartei im Stande ist, mit der Urkunde den Beweis des ihr zustehenden Anspruches zu führen. Als Urkunde gilt auch eine Schrift, in der - wenn auch formlos - das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes festgehalten ist. Strittig ist im berufsgegenständlichen Fall, ob der im Faxwege dem Vertragspartner der BW übermittelte undatierte Kreditvertrag eine gebührenpflichtige Urkunde darstellt. Nach Ansicht des Finanzamtes liegt eine die Gebührenschuld auslösende rechtsbezeugende Urkunde vor. Dies ergibt sich auch aus dem Inhalt des Vorlageantrages und dem Schreiben der P..

Im Bereich des Gebührenrechtes gilt eine mechanisch oder in jeder anderen technisch möglichen Weise hergestellte Unterzeichnung als Unterschrift. Die bei der Übermittlung einer original unterfertigten Schrift mittels Fernkopie (Telefax) reproduzierte Unterschrift stellt eine mechanisch hergestellte Unterzeichnung dar (Faxurkunde).

Wenn nun in der Berufung die Ansicht vertreten wird, der Vertrag ohne Datum trage keine Unterschrift des Geschäftsführers der BW und sei auf Seite des Vertragspartners nur von einem Geschäftsführer unterfertigt worden, ist dem entgegenzuhalten, dass der im Faxwege übermittelte Kreditvertrag ohne Datum die gleichen Unterschriften aufweist, wie der Kreditvertrag vom Dezember 2001.

Wie aus dem Schreiben der P. vom 30.6.2003 (Seite 115 des Bemessungsaktes) hervorgeht, wurde der dem Fax-Entwurf entsprechende Kreditvertrag erstellt und vom Geschäftsführer der BW; Herrn KR Kurt V., unterschrieben. Da, wie bereits ausgeführt, die Unterschriften auf dem Kreditvertrag ohne Datum und dem Kreditvertrag vom Dezember 2001 die gleichen Unterschriften aufweisen, geht die Berufungsbegründung diesbezüglich ins Leere, scheint doch auch auf dem Vertrag ohne Datum die Unterschrift des Geschäftsführers der BW auf. Es liegen sohin zwei Kreditverträge (Urkunden) mit identen Unterschriften vor. Warum für die berufsgegenständliche Ausfertigung die Gebührenschuld nicht entstanden sein soll, für den datierten Vertrag hingegen schon, ist nicht nachvollziehbar. Auch sei darauf hingewiesen, dass die dem Finanzamt übermittelte Stellungnahme der P. nur von einem Geschäftsführer unterfertigt wurde.

Im Übrigen hat die P. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 30.1.2003 selbst ausgeführt: "die Urkunde für dieses Rechtsgeschäft ist der beiliegende Kreditvertrag" (Seite 17 des • Bemessungsaktes). Der Vertragspartner der BW geht also nicht von einem Entwurf, sondern von einem Kreditvertrag aus.

Die Tatsache, dass seitens der BW nur ein Geschäftsführer unterfertigt hat, ist für das Entstehen der Gebührenschuld bedeutungslos, reicht doch gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit b GebG die Unterfertigung der Urkunde durch einen Vertragspartner und die Aushändigung der Urkunde an den anderen Vertragsteil für das Entstehen der Gebührenschuld aus. Dass für die Bedeutung einer Aussage im Spruch des Bescheides maßgebend ist, wie der Inhalt objektiv zu verstehen ist, ist für das Finanzamt nicht nachvollziehbar, gibt es doch diesbezüglich keine Diskrepanzen zwischen Abgabenbehörde und Berufungswerber. Der Abgabepflichtige hat den Bescheid so verstanden, wie ihn die Behörde verstanden wissen wollte. Eine objektive Deutung des Bescheidspruches ist daher überflüssig. Die drei Bescheide, Seite 51 - Seite 61 des Bemessungsaktes, betreffen jeweils einen gesonderten gebührenrechtlichen Vorgang und sind gleichzeitig ergangen".

Auf Grund des tel. Ersuchens, die widersprüchlichen Angaben zum Zeitpunkt des Zustandekommens des Rechtsgeschäftes zu klären, teilte die Bw. dem UFS mit, dass die Einbuchung bei der Bw. im Zuge der Bilanzierungsarbeiten 2001 aus Dringlichkeitsgründen bereits am 27. Dezember 2001 – nachdem die Entscheidung der Geschäftsführung, der Tochtergesellschaft P. keinen Zuschuss, sondern einen Kredit zu gewähren, gefallen gewesen sei – vorgenommen worden sei.

Die Verbuchung bei der P. sei, wie aus den dem UFS vorliegenden Kontoauszügen ersichtlich – erst nach Abschluss des Kreditvertrages am 31. Dezember 2001 erfolgt.

Ein Ersatzbeurkundungstatbestand gemäß § 33 TP 19 Abs. 2 GebG durch die Aufnahme des Darlehens in die Bücher der Bw. liege auch deshalb nicht vor, weil diese nicht Darlehensschuldner, sondern Darlehensgeber sei.

In der am 20. Jänner 2009 vor dem Unabhängigen Finanzsenat abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erklärte der Parteienvertreter im Wesentlichen, dass es beabsichtigt gewesen wäre, gegen den Bescheid Berufung zu erheben, auf dem kein Zusatz, dass die entrichtete Gebühr angerechnet wird, enthalten ist.

Inhaltlich sei die Berufung gegen den Bescheid gerichtet, auf dem im Betreff angegeben ist "Kreditvertrag "ohne Datum". Es geht um die zeitlich erste Schrift, bezeichnet "ohne Datum". Die Unterschrift der P. sei nur von einem Geschäftsführer geleistet worden.

Auf die Frage des Referenten, welchen Zweck das Telefax gehabt habe, und wann die Willenseinigung erfolgt sei, erklärte der Parteienvertreter, dass am 27. bzw. 28. 12. 2001 bei A.. bilanziert worden sei und um den Wirtschaftsprüfer eine Unterlage über den Sachverhalt zu geben, das Fax übersandt worden sei. Die P. sei räumlich von der A.. getrennt, weswegen man mit Fax gearbeitet habe. Das Fax sei bei der P. verblieben.

Zuerst habe man Herrn Cz. mit diesem Fax informiert. Nach dem 28.12. sei Herr Cz. zur A.. gekommen und habe dort die Urkunde mit Dezember 2001 unterfertigt. Diese Urkunde sei bei der A.. verblieben. Es seien keine weiteren Kopien angefertigt worden. Konkret sei das Rechtsgeschäft mit der Bilanz, am 31.12. finalisiert worden. Das sei von der P. auch so verbucht worden.

Die Amtspartei erklärte, es geht um dieses Fax. Unbestritten sei, dass der Entwurf, der dem Fax zugrunde liege, unterschrieben worden sei. Für das Entstehen der Gebührenschuld reiche es, wenn einer der Vertragspartner unterschreibt. Die mechanische Unterschrift gemäß § 18 GebG genüge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die §§ 15 bis 18 GebG in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld maßgeblichen Fassung lauten auszugsweise:

*„§ 15. (1) Rechtsgeschäfte sind nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, daß in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.
(2) Als Urkunden gelten auch bei schriftlicher Annahme eines Vertragsanbotes das Annahmeschreiben. Wird die mündliche Annahme eines Vertragsanbotes beurkundet, so gilt diese Schrift als Annahmeschreiben.“*

§ 16. (1) Die Gebührenschuld entsteht, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird,

1. 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;

.....
(4) Gilt ein Annahmeschreiben oder ein Anbotsschreiben als Urkunde über den Vertrag, so entsteht die Gebührenschuld mit dem Zustandekommen des Vertrages, im Falle des § 15 Abs. 2 letzter Satz mit Errichtung der Schrift.

.....
(6) Gelten die im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen als Urkunde über den Darlehens- oder Kreditvertrag, so entsteht die Gebührenschuld mit der Aufnahme in diese.

.....
§ 17. (1) Für die Festsetzung der Gebühren ist 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.

(2) Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

(3) Der Umstand, daß die Urkunde nicht in der zu ihrer Beweiskraft erforderlichen Förmlichkeit errichtet wurde, ist für die Gebührenpflicht ohne Belang.

.....
§ 18. (1) Der handschriftlichen Unterzeichnung durch den Aussteller steht die Unterschrift gleich, die von ihm oder in seinem Auftrag, oder mit seinem Einverständnis mechanisch hergestellt oder mit Namenszeichnung vollzogen wird.

..... "

Vorweg ist zu beurteilen, ob mit der Telekopie, welcher es unbestritten an einer Originalunterschrift der Bw. als Urkundenerrichterin mangelt, überhaupt ein schriftliches Beweismittel geschaffen worden sein kann.

Geyer, Kommentar zum Gebührengesetz⁴, Rz 67 zu § 15 GebG meint, dass nur eine Urkunde mit Originalunterschrift eine Urkunde iSd GebG sei. Mittels Telefax werde nur eine Telekopie der eigenhändig unterschriebenen Originalurkunde übermittelt.

Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren – Kommentar, Rz 12 zu § 16 GebG verweist auf Judikatur des OGH, wonach nur eine Urkunde mit Originalunterschrift für die Schriftform genügt und eine Kopie (Telekopie, Telefax) der Unterschrift auf der Originalurkunde nicht ausreicht.

Es ist hier aber zwischen dem zivilrechtlichen Zustandekommen eines der Schriftform bedürftenden Rechtsgeschäftes einerseits und einer Beurkundung iSd Gebührengesetzes andererseits zu unterscheiden.

Dem FAG ist zuzustimmen, dass eine Telekopie, die eine Originalurkunde samt Unterschrift des Ausstellers abbildet, eine mechanisch hergestellte Unterschrift beinhaltet und insoweit

dieses im § 18 Abs 1 GebG normierte Tatbestandsmerkmal erfüllt.

In seinem Erkenntnis vom 23.3.1994, 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.

§ 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.

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

Im gegebenen Fall ergibt sich bereits aus der Erklärung, dass die Bw. der P. damit einen Vertragsentwurf übermittelt habe, dass die Übermittlung des Faxes und der Ausdruck der Telekopie durch die Bw. bzw. im Einverständnis der Bw erfolgte.

Entscheidend ist daher, ob es sich tatsächlich um einen Vertragsentwurf, also eine vor Abschluss des Vertrages erstellte Schrift, oder um eine rechterzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde handelt.

Das FAG ist, wie seitens des UFS dem FAG bereits vorgehalten, davon ausgegangen, dass die Bw. ihrer Tochtergesellschaft, der P. W. GmbH, im Laufe des Jahres 2001 ohne Festlegung des Rechtsgrundes (Zuschuss oder Kredit) Kapital in Höhe von S 63.999.155,30 zur Verfügung gestellt hat und die Vertragsparteien erst Ende des Jahres 2001 übereingekommen, dass die Bw. ihrer Tochtergesellschaft einen Kredit von S 63.999.155,30 zur Verfügung stellt (in Erfüllung dessen die bereits erbrachte Leistung angerechnet wurde).

Entsprechend dem Vorbringen der Bw. sowie der P. kann dem grundsätzlich gefolgt werden und es war daher auch der Berufungsentscheidung zu Grunde zu legen, dass mit Ende des Jahres 2001 ein Kreditvertrag im Sinne des § 33 TP 19 GebG, also ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft, zwischen den Vertragsparteien abgeschlossen wurde.

Lt. Berufung der P. vom 27. Juni 2003 und der vorgelegten Kontenauszüge erfolgte die entsprechende Umbuchung bei der Bw. am 27. Dezember 2001 durch Umbuchung von „Beteiligung P.“ auf das Forderungskonto „Darlehen P.“ nach Abschluss des Kreditvertrages. Auch in der Berufung der Bw. wird ausgeführt, dass die Umbuchung in den Büchern der Bw. und der P. von Beteiligung bzw. Kapitalrücklage auf Darlehen nach Abschluss des Kreditvertrages erfolgt sei.

Weiters wurde in der Eingabe der P. eine Kopie der gegenständlichen Schrift mit dem Bemerkungen beigelegt, dass die Urkunde für dieses Rechtsgeschäft der beiliegende Kreditvertrag sei, dem auch die Konditionen des Darlehens entnommen werden könnten.

Daraus wäre zu schließen, wie auch das FAG vermeint, dass die gegenständliche Schrift zu Beweis Zwecken nach Abschluss des Kreditvertrages, also rechtsbezeugend, erstellt worden war.

Dem gegenüber führt die Bw. aber in ihrer Berufung auch aus, dass sie sich im Zuge der Bilanzierung zum 31. Dezember 2001 entschieden hat, einen Kreditvertrag mit der P. GmbH abzuschließen und einen diesbezüglichen Vertragsentwurf am 28. Dezember 2001 an die P. gefaxt hat. Dieses Fax sei zum Zeichen des seines inhaltlichen Einverständnisses, von einem der Geschäftsführer der P. W. unterzeichnet worden.

In ihrer Eingabe vom 30. Juni 2003 erklärte auch die P. W. GmbH gegenüber dem FAG ebenfalls, dass es sich bei der Telekopie vom 28. Dezember 2001 um einen Entwurf des Kreditvertrages mit den Konditionen und den Rückzahlungsverpflichtungen gehandelt habe. Dieses Fax sei zum Zeichen seines Einverständnisses von einem der Geschäftsführer der P. unterfertigt worden.

In der Folge sei von der Bw. ein dem Fax-Entwurf entsprechender Kreditvertrag erstellt worden [Anm: dessen Gebührenpflicht unbestritten ist].

Die Übersendung einer Kopie an das FAG sei nur zur Darlegung der gewünschten Informationen betreffend Zinssatz, Laufzeit und Rückzahlungsmodalitäten erfolgt. Dieses Fax habe aber keinen wie immer gearteten Urkundencharakter.

Diese Darstellung der Ereignisse steht aber im Widerspruch zur Angabe, dass die Verbuchung in den Büchern der Bw. nach dem Abschluss des Kreditvertrags erfolgte.

Auf Grund des tel. Ersuchens des UFS, die widersprüchlichen Angaben zum Zeitpunkt des Zustandekommens des Rechtsgeschäftes zu klären, teilte die Bw. mit, dass die Einbuchung bei der Bw. im Zuge der Bilanzierungsarbeiten 2001 aus Dringlichkeitsgründen bereits am 27. Dezember 2001 erfolgt sei, nachdem die Entscheidung der Geschäftsführung, der Tochtergesellschaft P. keinen Zuschuss, sondern einen Kredit zu gewähren, gefallen war – vorgenommen worden sei.

Die Verbuchung bei der P. sei – wie aus den Kontoauszügen ersichtlich – erst nach Abschluss des Kreditvertrages am 31. Dezember 2001 erfolgt.

Aus den konkreten Darstellungen über den Ablauf des Zustandekommens des Kreditvertrages ergibt sich, dass der Kreditvertrag noch nicht vor der Umbuchung in den Büchern der Bw. und auch nicht vor der Übermittlung und Unterfertigung der gegenständlichen Telekopie zustande gekommen war.

Dies wurde von der Bw. auch anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung so dargestellt.

Eine die Gebührenpflicht auslösende rechtserzeugende Urkunde kann, wie dem FAG bereits vorgehalten, nicht vorliegen, da dabei von einem Vertragsabschluss unter Abwesenden auszugehen wäre.

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).

Da lt. vorliegender Aktenlage das von der Bw. an ihre Tochtergesellschaft gerichtete Telefax zwar in der Folge von einem Geschäftsführer der Tochtergesellschaft unterfertigt wurde, aber der Bw. danach nicht zurückgestellt wurde, konnte demnach diese Urkunde die Gebührenschuld auch als rechtserzeugende Urkunde nicht auslösen.

Urkunden, die noch vor dem Zustandekommen des Rechtsgeschäftes errichtet werden, können die Gebührenpflicht nicht auslösen (Fellner, aaO, Rz 51 zu § 15).

Anlässlich des späteren Abschlusses des Kreditvertrages ist unbestritten eine gesonderte gebührenpflichtige Urkunde errichtet worden.

Bei der P. handelt es sich seit deren Gründung um eine 100%ige Tochtergesellschaft der Bw.. Bei Kredit- oder Darlehensverträgen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften ist es vielfach üblich, dass gar keine Urkunde erstellt wird, sodass es glaubhaft ist, dass nur eine Urkunde über den gegenständlichen Kreditvertrag errichtet wurde.

Bemerkt wird, dass aus der mit Zahlung des Kaufpreises beginnenden Verzinsung nicht auf einen früheren Abschluss des Kreditvertrages geschlossen werden kann.

Es handelt sich hier offensichtlich um eine rückwirkende Verzinsung.

Da mit der gegenständlichen Telekopie folglich weder eine rechtserzeugende noch rechtsbezeugende Beurkundung erfolgte, war der angefochtene Bescheid bereits aus diesem Grund aufzuheben.

Ungeachtet dessen war der angefochtene Bescheid noch aus folgenden Gründen aufzuheben:

Auf Grund des § 92 Abs. 1 BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Nach Abs. 2 leg.cit bedürfen Bescheide der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten.

Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, sind nach § 243 BAO Berufungen zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO muss die Berufung enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Für die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sich die Berufung richtet, schreibt die BAO keine bestimmte Form oder Formel vor.

Entscheidend ist, ob aus dem gesamten Inhalt der Berufung hervorgeht, wogegen sie sich richtet (siehe Ritz, aaO, Rz 4 bis 6 zu § 250 BAO und VwGH 24.5.2007, 2007/15/0043).

Wenn die Behörde auf Grund des Berufungsvorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist, ist der Formalvorschrift des § 250 Abs I lit a Genüge getan.

Ist somit die Berufung deutlich auf bestimmte Bescheide bezogen, ist die Richtung des Vorbringens gegenstandsbezogen klar gegeben, dann ist der Bestimmung des § 250 Abs 1 lit a entsprochen und es bedarf nicht der Aufforderung zu einer Ergänzung. Ist also der Behörde ein zweifelsfreies Bild darüber verschafft worden, gegen welchen Bescheid oder gegen welche Bescheide sich die Berufung richtet (insbesondere bei gleichzeitigem Ergehen von mehreren Bescheiden oder bei kombinierten Bescheiden, also Sammelbescheiden), dann ist dem Bescheidbezeichnungsgebot des Gesetzes entsprochen und für die Behörde besteht keine Veranlassung zu weiteren Nachforschungen oder Aufträgen nach § 275. Dies hat zur Folge, dass die von der Berufung nicht angesprochenen, von ihr nicht "bezeichneten" Bescheide in das Berufungsverfahren nicht einzubeziehen sind und die nicht genannten Bescheide mit Ablauf der (vorausgesetzt ungenützten) Berufungsfrist in Rechtskraft erwachsen, ohne dass sich die Behörde mit ihnen sachlich auseinandersetzen müsste (Stoll, BAO-Kommentar III, S 2572; siehe auch VwGH 28.1.1998, 96/13/0081).

Im gegebenen Fall sind an die Bw. zwei, bis auf einen, für den Bescheidspruch unbedeutenden Zusatz, idente Abgabenbescheide ergangen.

Das Finanzamt sieht, wie aus der Berufungsvorlage hervorgeht, den an die Bw. gerichteten Gebührenbescheid ohne den Zusatz über die Gebührenanrechnung als angefochten.

In seiner Stellungnahme vom 3. Oktober 2007 meint das FAG, die Bw. habe den Bescheid so verstanden, wie ihn die Behörde (Anm: das FAG) verstanden wissen wollte.

Dem FAG ist insoweit beizupflichten, als aus dem Berufungsvorbringen hervorgeht, dass sich die Bw. mit ihrer Berufung nur gegen einen der beiden Gebührenbescheide wendet.

Aus dem Hinweis in der Berufung, dass der entrichtete Abgabebetrag die Gebühr für den (datierten) Kreditvertrag vom Dezember 2001 über € 4.651.000,00 betrifft und dieser auf die entsprechende Gebührenschuld anzurechnen ist, sowie auf Grund des mit der Berufung eingebrachten Antrages auf Aussetzung der Einhebung der festgesetzten Gebühr für den Kreditvertrag „ohne Datum“ in Höhe von € 37.207,98 ist zu schließen, dass sich die Bw. gegen den Bescheid richtet, auf dessen Leistungsgebot die bereits vorweg entrichtete Gebühr nicht angerechnet wurde, also gegen den Bescheid, gegen den auch das FAG die Berufung gerichtet sieht.

Dies wurde von der Bw. anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung auch bestätigt.

Dem FAG kann jedoch nicht gefolgt werden, wenn es meint, es sei auf Grund der Tatsache dass der Abgabepflichtige den Bescheid so verstanden habe, wie ihn die Behörde verstanden wissen wollte, eine objektive Deutung des Bescheidspruches überflüssig.

Für die Auslegung von Bescheiden sind die für Gesetze geltenden Auslegungsregeln (nämlich die §§ 6 und 7 ABGB) analog heranzuziehen (VwGH 10.11.1992, 90/05/0033, ZfVB 1994/1/253).

Für die Bedeutung einer Aussage im Spruch ist maßgebend, wie der Inhalt objektiv zu verstehen ist, und nicht, wie ihn die Behörde verstanden wissen wollte oder wie ihn der Empfänger verstand (VwGH 15.12.1994, 93/15/0243).

Der Spruch eines Bescheides ist im Zweifel iSd angewendeten Gesetzes auszulegen („gesetzeskonforme“ Bescheidauslegung, VwGH 25.5.1992, 91/15/0085; 24.9.1996, 93/13/0018; 29.1.2004, 2002/15/0081, 2003/15/0081)

Bestehen Zweifel über den Inhalt des Spruches, so ist zu dessen Deutung auch die Begründung heranzuziehen (zB VwGH 30.4.2003, 2002/16/0245; 29.1.2004, 2002/15/0081, 2003/15/0081; 21.10.2004, 99/13/0219; 9.12.2004, 2000/14/0197) ; es sei denn, dass zwischen Spruch und Begründung Widersprüche bestehen oder zumindest nicht ausgeschlossen sind (VwGH 27.5.1998, 93/13/0052) . Bei eindeutigem Spruch ist die Begründung nicht zu seiner Ergänzung oder Abänderung heranzuziehen (VwGH 23.1.1996, 95/05/0210, ZfVB 1997/1/424; Ritz, BAO³, Rz 6 und 7 zu § 92 BAO).

Im Bescheidspruch bedarf es stets der Anführung aller wesentlichen Tatbestandsmerkmale, die zur Individualisierung und Konkretisierung des zur Erledigung anstehenden Sachverhaltes und damit für die Subsumtion des als erwiesen angenommenen (einer bestimmten, im Spruch zu nennenden Person zuzurechnenden) Sachverhaltes unter die in Betracht kommende Vorschrift erforderlich sind. Der Sachverhalt als solcher muss somit dem Spruch nach identifizierbar sein. Durch die spruchmäßige Erfassung des Sachverhaltes und die Subsumtion unter eine bestimmte Rechtsvorschrift wird die Verwaltungssache als solche konkretisiert. Sie

ist insoweit bestimmt und von der Rechtskraft des Bescheides erfasst, damit ist über die dadurch umschriebene Sache verbindlich abgesprochen und über die solchermaßen umschriebene und spruchgemäß festgelegte Angelegenheit ein weiterer Abspruch unzulässig (ne bis in idem; VwGH 9.11.2000, 99/16/0395 unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar I, 960).

Beide an die Bw. jeweils am 26. Mai 2003 unter derselben Steuernummer und unter derselben Erfassungsnummer ergangenen Bescheide umfassen jeweils das den Gegenstand des Abgabensverfahrens bildende Rechtsgeschäft samt den nach erstinstanzlicher Anschauung die Gebührenpflicht auslösenden Urkunden mit der Datierung „Dezember 2001“ und ohne Datierung.

Objektiv betrachtet hat das FAG mit jedem der beiden Bescheide über beide Beurkundungen abgesprochen, wenn man die hier nicht beachtliche Ersatzbeurkundung außer Betracht lässt. Dem steht die einmalige Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr für zwei Urkunden, also eine allenfalls zu geringe Festsetzung hinsichtlich der vom jeweiligen Bescheid erfassten Sache, nicht entgegen.

Nach § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Sache im Sinn des § 289 BAO ist nämlich die Erfassung eines bestimmten Abgabenschuldverhältnisses (VwGH vom 3. Oktober 1988, 87/15/0145, und vom 14. Juni 1991, 88/17/0016). "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit, die den Spruch des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat (VwGH vom 19. März 1990, 89/15/0033, vom 6. Dezember 1990, 90/16/0179, vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 23. Mai 1991, 88/17/0013, vom 14. Juni 1991, 88/17/0016, vom 16. September 1991, 91/15/0064, vom 28. Oktober 1992, 91/13/0215, und vom 30. Mai 1995, 93/13/0217; Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren – Kommentar, Rz 5 zu § 15 GebG).

Da lediglich einer der beiden im Spruch identen Bescheide angefochten ist, kann der UFS im Sinne des § 289 Abs. 2 BAO auch nur über die Berufung gegen diesen Bescheid absprechen. Eine Bestätigung des angefochtenen Bescheides ist nicht möglich, da dies ein weiteres Leistungsgebot in derselben Sache, worüber bereits der rechtskräftig gewordene Bescheid abspricht, bedeuten würde.

Ebenso ist eine Abänderung nach § 289 Abs. 2 BAO auf die vom FAG mit dem angefochtenen

Bescheid gemeinten Sache nicht möglich, da der rechtskräftige Bescheid auch über diese Sache abspricht, sodass der angefochtene Bescheid jedenfalls in Folge entschiedener Sache aufzuheben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Jänner 2009