



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, A-Stadt, A-Straße, vertreten durch Rechtsanwälte, vom 3. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 3. Dezember 2004 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Die A-GmbH (Berufungserberin, in der Folge: Bw.) als Mieterin und die B-GmbH als außerbücherliche Eigentümerin und Vermieterin schlossen einen Mietvertrag über eine in der Vertragsurkunde näher bezeichnete Liegenschaft, umfassend Kfz-Abstellplätze, Zu- und Abfahrtsflächen sowie eine der Vermieterin gehörige Geschäftsräumlichkeit (Halle, Gebäude). Die letztgenannte Geschäftsräumlichkeit werde von der Vermieterin auf deren Kosten für die Geschäftszwecke der Bw. adaptiert. Als Mietzins vereinbarten die Parteien einen (wertgesicherten) Betrag von € 8,40 je m² monatlich zuzüglich 20% Umsatzsteuer. Das Mietverhältnis würde, ebenso wie die Pflicht zur Bezahlung des Mietzinses, an dem auf die bezugsfertige Übergabe des Mietgegenstandes folgenden Monatsersten beginnen und werde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Auch sollte das gegenständliche Bestandrecht im Grundbuch einverleibt werden. Bezüglich der Fertigstellung hielten die Vertragsparteien noch fest, dass von einer bezugsfertigen Übergabe bis spätestens 2. Dezember 2004 ausgegangen werde. Punkt XI. 1. der Vertragsurkunde lautet wörtlich wie folgt:

"Die Rechtswirksamkeit des gegenständlichen Mietvertrages ist bis zum Vorliegen der rechtskräftigen behördlichen Bewilligungen, welche für den Betrieb des Unternehmens der

Mieterin erforderlich sind, z.B. bau- und gewerbebehördliche Bewilligung, strassenbehördliche Bewilligung der Zufahrten gemäß beiliegendem Lageplan etc., aufschiebend bedingt."

Die Kosten der Vergebührungsvertrag trage die Mieterin (Bw.). Weiters würden die Vertragsteile zur Kenntnis nehmen, dass das gegenständliche Rechtsgeschäft allfällig gemäß den Bestimmungen des Grundverkehrsgesetzes der Grundverkehrsbehörde anzuseigen und sohin die Einverleibung dieses Bestandrechtes von der Zustimmung/Bestätigung der Grundverkehrsbehörde abhängig sei.

Die Vermieterin unterfertigte die Vertragsurkunde am 3. Mai 2004, die Mieterin (Bw.) am 5. Juli 2004.

Über fernmündliche Rückfrage gab die steuerliche Vertreterin der Bw. dem Finanzamt C (im Folgenden: Finanzamt, FA) noch bekannt, dass sich der vereinbarte Mietzins auf eine Fläche von 720 m² beziehe und somit der monatliche Bruttomietzins € 7.257,60 betrage.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das FA der Bw. gegenüber, ausgehend vom vorangeführten monatlichen Mietzins und einer unbestimmten Dauer (und daher vom 36-fachen Monatsmietzins), Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz 1957 (GebG) in Höhe von € 2.612,74 fest.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. zunächst damit, sowohl das Mietverhältnis als auch die Pflicht zur Bezahlung der Mietzinse würde nach der bezugsfertigen Übergabe des Mietgegenstandes beginnen. Weiters wäre gemäß Punkt XI. des Vertrages die Rechtswirksamkeit dieses Mietverhältnisses bis zum Vorliegen der dort festgehaltenen und für den Betrieb des Unternehmens der Bw. erforderlichen behördlichen Bewilligungen aufschiebend bedingt. Daher sei im Zeitpunkt der Unterfertigung der Vertragsurkunde noch gar kein rechtswirksamer Bestandvertrag vorgelegen, zumal die Bw. von den ihr eingeräumten Gestaltungsrechten noch keinen Gebrauch machen hätte können. Der Mietgegenstand sei bis zur Einbringung der Berufung noch gar nicht übergeben worden und würden auch die vertraglich zur Bedingung erhobenen behördlichen Bewilligungen bis dato noch nicht rechtskräftig vorliegen. Eine Rechtsgeschäftsgebühr von einem Rechtsgeschäft, welches nicht wirksam sei, zu erheben, wäre schon rein begrifflich widersprüchlich und, im Lichte des § 16 Abs. 7 GebG, sachlich nicht gerechtfertigt. Streng genommen würde nicht einmal eine Beukundung eines Rechtsgeschäftes vorliegen, da der Vertrag gar nicht wirksam zustande gekommen sei, weshalb auch deshalb eine Gebührenschuld noch nicht entstanden wäre. Würde etwa das Rechtsgeschäft nie wirksam werden, sei eine Gebühr fällig geworden, für welches kein Rechtsgeschäft bestanden habe. Die Bestimmung des § 17 Abs. 4 GebG stehe mit dem gesamten System des Steuerrechts in Widerspruch, da damit ein Sachverhalt besteuert würde, der gar nie eingetreten sei bzw. nicht eintreten werde. Widersprüchlich sei auch, dass eine aufschiebende Bedingung die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäftes nicht

hindern solle, während bei Rechtsgeschäften, die der Zustimmung einer Behörde bedürften, die Gebührenpflicht erst im Zeitpunkt der Genehmigung entstehen würde. Durch eine derartige, sachlich nicht gerechtfertigte, Differenzierung behandle das Gebührengesetz somit wesentlich Gleiches ungleich. Es dürfe keinen Unterschied machen, ob die Wirksamkeit eines Vertrages von z.B. einer baubehördlichen Genehmigung für ein Gebäude abhänge oder ob der Vertrag selbst der Genehmigung einer Behörde bedürfe. In beiden Fällen werde der Vertrag erst mit der Genehmigung durch die Behörde wirksam, weshalb für die Wirksamkeit des Vertrages beide Genehmigungen gleichwertig wären. Der angefochtene Bescheid wäre daher aufzuheben.

Unter Hinweis auf die maßgeblichen Bestimmungen des GebG und der hiezu vertretenen Ansicht der herrschenden Lehre wies das FA das Begehr der Bw. mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab, worauf die Bw. fristgerecht, allerdings ohne weitere Ausführungen, einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte.

Eine Anfrage durch die Berufungsbehörde bei der zuständigen Grundverkehrsbehörde ergab, dass für den gegenständlichen Bestandvertrag eine Genehmigung oder Bestätigung durch diese nach den maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen nicht vorgesehen und damit nicht erforderlich sei. Lediglich für die grundbürgerliche Einverleibung eines solchen Mietvertrages werde von den Bezirksgerichten üblicherweise eine Äußerung der Grundverkehrsbehörde verlangt. Diesfalls werde dann eine sog. "Negativbestätigung" ausgestellt, wonach ein derartiges Rechtsgeschäft eben gerade keiner Genehmigung oder Bestätigung (im Sinne einer Zustimmung) durch die Behörde bedarf.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG ermittelte Bemessungsgrundlage und die nach Abs. 1 Z 1 leg. cit. festgesetzte Gebühr der Höhe nach nicht beanstandet wurden. Streit besteht bloß darüber, ob durch den späteren Beginn des Mietverhältnisses und die in der Vertragsurkunde vereinbarte, aufschiebende Bedingung die Gebührenschuld schon im Zeitpunkt der Unterfertigung durch die Parteien entstanden ist.

Hiezu wird ausgeführt:

Im III. Abschnitt des GebG ist unter der Überschrift "Gebühren für Rechtsgeschäfte" im § 15 Abs. 1 leg. cit. normiert, dass Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft im Inland errichtet und von den Vertragsteilen

unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung. Bedarf (jedoch) ein Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten, so entsteht die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkte der Genehmigung oder Bestätigung (§ 16 Abs. 7 GebG).

Nach § 17 Abs. 4 GebG ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäfts von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

Aus dem Zusammenspiel dieser gesetzlichen Bestimmungen erhellt nun, dass Voraussetzung für eine rechtsrichtige Vergebühring eines Rechtsgeschäftes zuerst das Vorliegen eines gültig zustande gekommenen Rechtsgeschäftes und eine darüber errichtete Urkunde ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 40 zu § 15 GebG; Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 26. Juni 1996, 93/16/0077). Daran anschließend ist zu beurteilen, ob und wann hiefür die Gebührenschuld entstanden ist.

Die im § 33 TP 5 GebG behandelten Bestandverträge sind nach § 1090 ABGB Konsensualverträge, wonach jemand eine bestimmte Sache auf eine gewisse Zeit gegen einen bestimmten Preis zum Gebrauch erhält (Fellner, a.a.O., Rz 5 zu § 33 TP 5; VwGH vom 7. Dezember 1976, 2359/76). Derartige zweiseitig verbindliche Konsensualverträge kommen im Zeitpunkt der Willenseinigung über die von den beiden Vertragspartnern jeweils zu erbringenden Leistungen, nämlich Überlassung der Bestandsache und Höhe des Bestandzinses, zustande (Fellner, a.a.O.; OGH vom 14. September 1999, 4 Ob 238/99z). Im vorliegenden Fall haben die Vertragsparteien Willenseinigung darüber erzielt, dass eine bestimmte Liegenschaft samt den darauf befindlichen, noch zu adaptierenden Räumlichkeiten für eine gewisse (hier: unbestimmte) Zeit gegen das vereinbarte Entgelt in Bestand gegeben bzw. genommen werde. Die Parteien haben in der Vertragsurkunde das Bestandobjekt ausführlich und detailliert, unter Beifügung von Plänen, umschrieben, den Beginn und die Dauer des Mietverhältnisses sowie den Bestandzins der Höhe und den Entrichtungsmodalitäten nach genau und präzise festgelegt. Ihren Willen, den Bestandvertrag genau in dieser Form abschließen zu wollen, haben die Parteien dann auch durch die beiderseitige Unterfertigung am Ende der Urkunde dokumentiert. Das Vorliegen von Mängeln in dieser Willensbildung oder anderer formeller Mängel hat die Bw. nicht behauptet und ist auch dem Akteninhalt nicht entnehmbar. Damit kann aber für die Abgabenbehörde zweiter Instanz kein Zweifel am gültigen Zustandekommen des Mietvertrages spätestens am 5. Juli 2004 (Datum der Unterzeichnung der Vertragsurkunde durch die Bw.) bestehen (Fellner, a.a.O., Rz 7).

Wenn nun die Bw. einwendet, das Mietverhältnis und die Verpflichtung zur Bezahlung des Mietzinses, sohin also die wechselseitigen Leistungen, würden, auf das Datum der

Unterzeichnung und daher auf den Zeitpunkt der Willenseinigung bezogen, erst später beginnen, so ist ihr entgegenzuhalten, dass derartige Vertragsabreden durchaus nicht unüblich sind (vgl. etwa VwGH vom 21. Mai 1990, 88/15/0171) und am rechtsgültigen Zustandekommen im Sinne einer Einigung über die Überlassung des Bestandobjektes gegen den verabredeten Mietzins schon im Zeitpunkt der Unterzeichnung nichts zu ändern vermögen.

Weiters ist zum Vorbringen der Bw., im Hinblick auf die im Punkt XI. des Vertrages enthaltene Bedingung sei die Rechtswirksamkeit der Vereinbarung bedingt aufgeschoben, zu bemerken, dass damit das gültige Zustandekommen des Mietvertrages als Konsensualvertrag im Zeitpunkt der Willensübereinkunft dennoch nicht in Abrede gestellt werden kann. In diesem Zusammenhang besonders bedeutsam erscheint der Berufungsbehörde das Erkenntnis des VwGH vom 1. Juli 1971, 856/71 (siehe auch Fellner, a.a.O., Rz 33 zu § 17), wo die damaligen Vertragsparteien ebenfalls ausdrücklich vereinbart hatten, dass der Mietvertrag erst bei Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (damals: Beibringung einer Bankgarantie) rechtswirksam werde. Hiezu hat der VwGH erkannt, dass durch die beiderseitige Unterrichtung der Urkunde die für die Abschließung des Vertrages notwendige Willensübereinstimmung gegeben war (und sohin von einem gültig zustandegekommenen Rechtsgeschäft ausgegangen werden konnte). Lediglich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag, nämlich die Überlassung des Bestandobjektes und im Gegenzug dazu die Verpflichtung zur Entrichtung des Bestandzinses, sollten erst nach Eintritt der Bedingung erfüllt werden. Derartige, von den beteiligten Vertragsparteien vereinbarte, rechtsgeschäftliche Bedingungen, die bloß die vereinbarungsgemäße Durchführung eines rechtsgültig abgeschlossenen Vertrages ermöglichen, wie etwa hier bau- und gewerbebehördliche Bewilligungen oder Genehmigungen, sind aber nach dem klaren Wortlaut des § 17 Abs. 4 GebG auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss.

Anders verhält es sich indes mit so genannten Rechtsbedingungen, die sich nicht auf eine Parteienvereinbarung, sondern auf eine gesetzliche Anordnung gründen. Hauptsächlicher Anwendungfall ist die Genehmigungsbedürftigkeit eines Rechtsgeschäftes (Schwimann, ABGB, Praxiskommentar, Rz 4 zu § 897) und ist in diesem Sinne im § 16 Abs. 7 GebG normiert, dass die Gebührenschuld für ein beurkundetes Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkt der Genehmigung oder Bestätigung entsteht, wenn das Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten bedarf. Mit den im § 16 Abs. 7 GebG angeführten Genehmigungen oder Bestätigungen sind nur solche gemeint, die für das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes rechtlich bedeutungsvoll sind (Fellner, a.a.O., Rz 62 zu § 16), nicht aber jene, die bloß für die Durchführung eines Vertrages erforderlich sind.

Zu den im § 16 Abs. 7 GebG genannten Genehmigungen, ohne die ein Vertrag nicht zu Stande kommt oder als nicht zu Stande gekommen gilt, gehören auch Genehmigungen durch die Grundverkehrskommission (Fellner, a.a.O., Rz 63). Im vorliegenden Fall bedarf aber, nach Auskunft der zuständigen Grundverkehrsbehörde, der gegenständliche Bestandvertrag weder einer Genehmigung noch einer Bestätigung durch diese. Lediglich für die grundbücherliche Einverleibung eines solchen Bestandvertrages werde von den Bezirksgerichten üblicherweise eine schriftliche Äußerung verlangt. Diesfalls werde von der Grundverkehrsbehörde eine so genannte Negativbestätigung erteilt, wonach für das beurkundete Rechtsgeschäft eben gerade keine Genehmigung erforderlich sei. Eine derartige Negativbestätigung ist aber nicht als Genehmigung oder Bestätigung im Sinne der zuletzt zitierten Gesetzesstelle anzusehen, da diese nicht einen konstitutiven Willensakt darstellt. Überdies ist diese Negativbestätigung auch nicht für das gültige Zustandekommen des Mietvertrages, sondern allenfalls bloß für die von den Vertragsparteien einvernehmlich beabsichtigte Verbücherung notwendig.

Es ist daher davon auszugehen, dass ein gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft vorliegt. Darüber wurde eine Urkunde errichtet, welche von beiden Vertragsparteien unterzeichnet worden ist. Damit ist aber die Gebührenschuld am 5. Juli 2004 entstanden.

Auch mit dem Hinweis, das Bestandobjekt sei in der Folge noch nicht übergeben und die für den Betrieb des Unternehmens der Bw. erforderlichen bau- und gewerbebehördlichen Genehmigungen noch nicht rechtskräftig erteilt worden, vermag die Bw. eine Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides nicht aufzuzeigen. Diesbezüglich ist auf § 17 Abs. 5 GebG zu verweisen, wonach (u.a.) das Unterbleiben der Ausführung des Rechtsgeschäftes die entstandene Gebührenschuld nicht aufhebt.

Endlich führt die Bw. noch aus, § 17 Abs. 4 GebG stehe mit dem gesamten System des Steuerrechts in Widerspruch, weil damit nicht verwirklichte Sachverhalte besteuert würden. Im Verhältnis zu § 16 Abs. 7 GebG würde, in sachlich ungerechtfertigter Weise, damit auch im Wesentlichen Gleicher ungleich besteuert. Insoweit sich diese Argumentation der Bw. sohin gegen die Verfassungsmäßigkeit von Bestimmungen des GebG richtet, ist zu bemerken, dass es dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz verwehrt ist, über die Verfassungskonformität gehörig kundgemachter und in Geltung stehender Gesetzesbestimmungen abzusprechen.

Insgesamt gesehen entspricht der angefochtene Bescheid somit dem Gesetz und der hiezu ergangenen, einhelligen Ansicht von Lehre und Rechtsprechung, weshalb der vorliegenden Berufung ein Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden war.

13. April 2005