



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch BS über die Berufung des G.O, A, vertreten durch WT, vom 28. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch SB, vom 1. April 2009 betreffend Gebühren nach der am 14. April 2011 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Zur Vorbereitung der Neuaufnahme der M.V. BV wurde eine Nachschau/ Erhebung vorgenommen. Laut Angaben von K.O. (= Geschäftsführerin der M.V. BV) bildet "Vermietung/Reisebüro" die in Österreich ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit dieser Gesellschaft. In der von der Geschäftsführerin unterfertigten "Niederschrift über die Erhebung/Nachschau" wurde als sonstige (allgemeine) Information festgehalten, dass das Objekt A mit 1.Oktober 2009 (gemeint wohl 2008) angemietet und ab der Wintersaison 2008/2009 weitervermietet werde. Es würden 4 Wohnungen vermietet. Wenn kein Eigenbedarf der Fam. O. bestehe, werde auch deren Privatwohnung vermietet. Die Gesellschaft M.V. BV habe ihren Firmensitz in Holland. Eine Ablichtung des dem Einschauorgan als Kopie ausgehändigten Mietvertrages wurde der Gebührenabteilung des Finanzamtes Innsbruck als Kontrollmitteilung übermittelt.

Das Ehepaar G.K.O waren auf Grund des Kaufvertrages vom 1. August 2008 grundbücherliche Eigentümer der inländischen Liegenschaft Grundbuch X. Im "September 2009" (laut Vorhaltbeantwortung: 2. September 2008) haben die Vermieter G.K.O mit der Mieterin M.V. BV hinsichtlich dieses Objektes betreffend die Vertragsdauer 1. Oktober 2008 bis 1. Oktober 2013 einen Mietvertrag abgeschlossen. Darin wird unter Punkt "Objekt, Zweck, Bodenbelastung" festgehalten, dass es sich bei dem "Gemieteten" um die den Vertragspartnern bekannten vier Ferienwohnungen einschließlich der Gemeinschaftsräume handelt. Weiters wurde ausdrücklich erwähnt, dass die Mieterin ein Unternehmen für Ferienwohnungen betreibt und die Mieterin das Gemietete ausschließlich als Ferienwohnungen unter Benutzung der Gemeinschaftsräume wie Sauna, Solarium, Waschraum benutzen wird und das exklusive Recht auf Benutzung dieser Räume hat. Punkt 3 enthält die Mietdauer, die Verlängerung und die Kündigung. Unter Punkt 4 wurde das jährliche Mietentgelt vereinbart.

Das Finanzamt Innsbruck setzte für diesen Mietvertrag mit M.V. BV gegenüber G.O (im Folgenden: Bw) von einer Bemessungsgrundlage von 239.040,00 € eine Bestandvertragsgebühr von 2.390,40 € fest mit folgender Begründung:

"Die Umsatzsteuer wurde dem Mietentgelt gem. Pkt. 5.1 des Vertrages hinzugerechnet. Gem. § 16 Abs. 2 Gebührengesetz (GebG) unterliegt der Mietvertrag der Gebühr, da die Parteien im Inland einen Wohnsitz oder eine inländische Betriebsstätte unterhalten und das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft."

Die gegen diesen Gebührenbescheid erhobene Berufung bekämpft die Vorschreibung dem Grunde, nicht der Höhe nach, mit der Begründung, dass über den gegenständlichen Mietvertrag keine Urkunde im Inland errichtet und weder das Original noch eine beglaubigte Abschrift in das Inland verbracht worden seien. Die Mieterin M.V. BV habe zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages im Ausland auch (noch) keine Betriebsstätte im Inland unterhalten. Die Geschäftsleitung befinde sich ebenfalls nicht im Inland. Darüber hinaus handle es sich bei diesem Mietvertrag um keine Urkunde, da diese nicht von allen Vertragsparteien unterschrieben worden sei. Vermieter seien G.K.O, unterschrieben sei der Vertrag jedoch seitens der Vermieter nur von G.O worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt folgendermaßen:

"Die Mieterin unterhielt spätestens im Zeitpunkt der Unterfertigung der Urkunde eine Betriebsstätte im Inland, wurde doch mit der Unterzeichnung die Betriebsstätte gepachtet. Da die Gebührenschuld mit der Unterzeichnung entsteht, kann auch erst in diesem Zeitpunkt die Betriebsstätte benutzt werden. Zudem wurde im Mietvertrag festgelegt, dass der Mieter die Wohnungen ausschließlich für Ferienwohnungen benutzt und der Mieter ein Unternehmen für Ferienwohnungen betreibt. Somit unterhielt der Mieter im Zeitpunkt der Unterzeichnung eine Betriebsstätte und ist die Gebührenpflicht entstanden.

Die der Abgabenbehörde vorliegende Urkunde enthält die Unterschrift des Mieters und des Vermieters, weshalb der Behauptung, die Urkunde sei nicht von allen Vertragsteilen unterzeichnet worden, nicht gefolgt werden kann.

Da somit die Erfordernisse des § 16 Abs. 2 GebG erfüllt sind, erfolgte die Vorschreibung zu Recht und war die Berufung abzuweisen."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, dass der Begründung zur Berufung nichts hinzuzufügen sei.

In der am 14. April 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Vertreterin des Bw. als entscheidungswesentlich festgehalten, dass zum maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 2. September 2008 die Mieterin M.V. BV im Inland weder einen Sitz, noch eine Betriebsstätte noch den Ort der Geschäftsleitung hatte. Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, die Mieterin betreibe ein Unternehmen für Ferienwohnungsvermietung und nutze das Mietobjekt in R zu eben diesem Zweck. Mit Unterzeichnung des Mietvertrages über dieses Objekt sei daher eine inländische Betriebsstätte begründet worden. Als Replik darauf erwiderte die Vertreterin des Bw, es bleibe unbestritten, dass eine Betriebsstätte in R durch die Ferienwohnungsvermietung begründet worden sei. Allerdings werde nochmals darauf hingewiesen, dass zum Zeitpunkt der Urkundenunterfertigung diese Betriebsstätte noch nicht bestanden habe. Sitz und Geschäftsleitung habe die M.V. BV in Holland. Über Befragen, wann und wodurch die inländische Betriebsstätte begründet worden sei, führte die Vertreterin des Bw. aus, dies sei mit 1. Oktober 2008, also mit Beginn der Vermietung erfolgt. Auf die getroffene Feststellung hin, bereits vorher seien Sanierungsarbeiten durch die Mieterin durchgeführt worden, vertrat die Vertreterin des Bw. jedoch die Ansicht, dass jedenfalls zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 2. September 2008 diese Betriebsstätte noch nicht bestanden habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 lit a GebG die Gebührenschuld, wenn die Parteien des Rechtsgeschäftes im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben oder eine inländische Betriebsstätte unterhalten und das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft.

Voraussetzung für die Entstehung der Gebührenschuld bei im Ausland errichteten Urkunden ist nach Z 1 des § 16 Abs. 2 GebG, dass bei allen Parteien die Inländereigenschaft und die in lit. a und b bezeichnete Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes gegeben sind. Liegen diese beiden Voraussetzungen vor, so entsteht die Gebührenschuld in dem für im Inland errichtete

Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt. Eine solche Inländereigenschaft ist dabei nach dieser Gesetzesstelle erfüllt, wenn die Parteien im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben oder eine inländische Betriebsstätte unterhalten. Die Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes wird in lit. a dadurch hergestellt, dass das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft. Unter Sache versteht § 285 ABGB alles, was von der Person verschieden ist, und zum Gebrauch des Menschen dient. § 16 Abs. 2 Z 1 lit a GebG ist dabei sowohl auf bewegliche als auch auf unbewegliche Sachen anwendbar.

Dem Gegenstandsfall liegt folgender unstrittig gebliebener Sachverhalt zugrunde:

Am 23. Juli 2008 (in der örtlichen Handelskammer eingetragen am 24. Juli 2008) wurde der Gesellschaftsvertrag betr. die M.V. BV (Besloten Vennootschap/BV zählen zu den Kapitalgesellschaften, Rechtsform GmbH) mit Sitz in J erstellt ("akte van oprichting"). Gesellschafter dieser Kapitalgesellschaft waren zu 1 % K.O. und zu 99 % die N.D. BV, an der G.O zu 100 % beteiligt ist.

Die Eheleute G.K.O haben mit Kaufvertrag vom 1. August 2008 je zur Hälfte das inländische Grundstück Grundbuch X mit darauf errichtetem Haus, Adresse A erworben. Seit 11. August 2008 sind beide unter dieser Adresse polizeilich mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Am 2. September 2008 schlossen die Grundstückseigentümer G.K.O als Vermieter und die M.V. BV als Mieterin einen Mietvertrag betreffend das Objekt A ab. In diesem Haus befinden sich insgesamt 5 Wohnungen. Eine Wohnung wird von den beiden Grundstückseigentümern bewohnt, während die anderen 4 (Ferien)Wohnungen einschließlich der Gemeinschaftsräume das Bestandsobjekt des gegenständlichen Mietvertrages bilden. Laut Mietvertrag betreibt die M.V. BV ein Unternehmen für Ferienvermietung und die Mieterin darf das "Gemietete" ausschließlich als Ferienwohnungen unter Benutzung der Gemeinschaftsräume wie Sauna, Solarium, Waschraum etc. an Gäste/Urlauber jeweils kurzfristig weitervermieten. Laut der vorliegenden "Bestätigung der Meldung aus dem lokalen Melderegister" sind sowohl D.K (verehelichte O.) als auch G.O seit 11. August 2008 mit Hauptwohnsitz in A gemeldet. In den "Angaben zur Körperschaft" betreffend steuerlicher Neuaufnahme der M.V. BV wurde von der Geschäftsführerin K.O. "nach besten Wissen und Gewissen vollständig und wahrheitsgemäß" als Ort der Geschäftsleitung die Postadresse A angegeben. Als Ergebnis der vom Finanzamt Landeck-Reutte über Ersuchen des Infocenters des Finanzamtes Innsbruck zur Vorbereitung der Neuaufnahme durchgeführten Nachschau hält die von K.O. unterfertigte "Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich der Neuaufnahme" vom 6. Februar 2009 betreffend die Firma M.V. BV unter anderem fest, dass K.O., wohnhaft in A, Geschäftsführerin dieser Gesellschaft ist. Weiters wird angeführt, dass die Unterlagen der Buchhaltung im Haus A

aufbewahrt werden. Dieser Niederschrift waren je eine Kopie des Mietvertrages, des Reisepasses und der Meldebestätigung beigegeben.

Auf Grund der vorliegenden Aktenlage kann unter Beachtung der Begriffsbestimmung des Wohnsitzes gemäß § 26 Abs. 1 BAO (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 16 GebG, Rz. 33ff) kein Zweifel daran bestehen und blieb im Übrigen unbestritten, dass die beiden Vermieter, die eine der fünf Wohnungen in dem von ihnen mit Kaufvertrag vom 1. August 2008 erworbenen Haus A bewohnen und dort laut Meldebestätigung seit 11. August 2008 mit Hauptwohnsitz polizeilich gemeldet sind, zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses einen Wohnsitz im Inland hatten. Das "Innehaben" dieser Wohnung, worunter die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über die Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können, zu verstehen ist, zeigt sich schon darin, dass Bestandsobjekt des Mietvertrages nur die verbleibenden 4 Ferienwohnungen waren, nicht jedoch die von den Vermietern selbst benützte fünfte Wohnung.

Unter Beachtung des Umstandes, dass der Mietvertrag eine im Inland befindliche Liegenschaft (Sache) betrifft, lag zum einen die Voraussetzung der Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes vor. Zum anderen war auf Grund der Wohnung im Haus A die Inländereigenschaft der beiden Vermieter gegeben. Während das Vorliegen dieser Tatbestandsvoraussetzungen für das Entstehen der Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 lit. a GebG unstrittig blieb, entscheidet unter Beachtung des Berufungsvorbringens den Gegenstandsfall die Abklärung des alleinigen Streitpunktes, nämlich ob zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses die Inländereigenschaft bei der Mieterin M.V. BV gegeben war oder nicht.

Bei einer Kapitalgesellschaft (BV) als Partei des Rechtsgeschäftes ist nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 2 Z 1 GebG die Inländereigenschaft dann gegeben, wenn diese im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben oder eine inländische Betriebsstätte unterhalten. Die Verwendung des Wortes "oder" lässt schlüssig erkennen, dass es sich dabei um alternative Anknüpfungspunkte für die Entstehung der Gebührenschuld handelt. Laut Gesellschaftsvertrag hat die mietende Kapitalgesellschaft ihren Sitz in J und damit ohne Zweifel im Ausland. Die Berufung bestreitet das Zutreffen der beiden hinsichtlich der Inländereigenschaft einer Kapitalgesellschaft verbliebenen Anknüpfungspunkte mit dem Vorbringen, die M.V. BV habe zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages (noch) keine Betriebsstätte im Inland unterhalten und es befinde sich auch die Geschäftsleitung nicht im Inland.

Das Finanzamt stützt die Inländereigenschaft der Mietvertragspartei M.V. BV auf das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte. Nach § 29 Abs. 1 BAO ist eine Betriebsstätte im Sinne der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient. Der Bw. wendet diesbezüglich lediglich ein, "die M.V. BV unterhielt **zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages im Ausland auch (noch) keine Betriebsstätte im Inland**". Die Berufung (verdeutlicht durch das Vorbringen anlässlich der mündlichen Verhandlung) lässt durch das Abstellen auf den Abschlusszeitpunkt und die Wortfolge "(noch) keine" klar erkennen, dass der Bw. zwar selbst davon ausgeht, dass die angemieteten Ferienwohnungen für die Kapitalgesellschaft M.V. BV deren inländische Betriebsstätte darstellen, lediglich hinsichtlich des Zeitpunktes des Vorliegens einer inländischen Betriebsstätte vermeint er aber, dass diese inländische Betriebsstätte zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses "noch" nicht vorlag. Außer Streit steht daher, dass es sich bei dieser jeweils kurzfristigen, im Internet in holländischer und deutscher Sprache beworbenen Vermietung von 4 (bei Vermietung des Privatstudios dann 5, weitere 2-4 Personen) Appartements (K, 165 m², maximal 15 Personen, AI 25 m², max. 3 Personen, An 70 m², max. 8 Personen und H 80 m², max. 5-7 Personen) an ständig wechselnde Sommer- und Wintergäste unter Beistellung der Wäsche, Besteck, Geschirr, technische Geräte und Wohnungseinrichtung, wobei laut Homepage der Ferienanlage "C.A." neben einem Grundbetrag (bezogen auf eine bestimmte Personenzahl) pro jeweiligen Appartement noch für jede weitere Person und für das zusätzlich angebotene drahtlose Internet sowie für Sauna und Solarium gesondert zu bezahlen ist und das Angebot auch ein Brötchenservice sowie die Möglichkeit der Benutzung einer Waschmaschine und des Wäschetrockners umfasst, um einen gewerblichen Beherbergungsbetrieb handelt. Nach Ansicht des Berufungssenates gehen demzufolge sowohl das Finanzamt als auch die Berufung zu Recht davon aus, dass es sich bei dieser festen örtlichen Anlage (C.A.) um eine von der M.V. BV unterhaltene inländische Betriebsstätte handelt. Unter Beachtung des Berufungsvorbringens entscheidet somit den Berufungsfall die Abklärung der alleinigen Streitfrage, ob diese inländische Betriebsstätte zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages (2. September 2008) "noch nicht" bestanden hat, sondern erst am 1. Oktober 2008 mit dem vereinbarten Beginn der Vertragsdauer. Bei dieser Beurteilung ist von folgender Rechts- und Sachlage auszugehen.

Nach § 16 Abs. 2 Z 1 GebG ist ein alternativer Anknüpfungspunkt für die Entstehung der Gebührenschuld das Unterhalten einer inländischen Betriebsstätte. Wird wie im Streitfall gegeben über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, dann entsteht, wenn bei den Parteien des Rechtsgeschäftes einer der inländischen Anknüpfungspunkte für die Inländereigenschaft gegeben sind und wenn das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche

Sache betrifft, die Gebührenschuld in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt. Dieser ist bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften der Zeitpunkt der Unterfertigung (§ 16 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG).

Gegenstand des Mietvertrages war das Objekt A mit seinen Ferienwohnungen einschließlich der Gemeinschaftsräume wie Sauna, Solarium, Waschraum etc. Diese feste örtliche Anlage (das Bestandsobjekt) diente nach dem klaren und keinen Zweifel offen lassenden Vertragszweck der unmittelbaren Ausübung des Unternehmens der M.V. BV und bildet unbestritten ihre inländische Betriebsstätte. Obwohl die Vertragsdauer mit 1. Oktober 2008 bis 1. Oktober 2013 festgelegt war, wurde unter Punkt 4.5 des Mietvertrages von den Vertragsparteien ausdrücklich vertraglich vereinbart, dass die Mieterin das Recht hat, früher mit dem Umbau etc. zu beginnen, und zwar ab dem Moment, da die ehemalige Eigentümerin (Kaufvertrag 1. August 2008) ihre Wohnung den neuen Eigentümern (den Vermietern) zur Verfügung gestellt hat. Wenn aber die neuen Grundstückseigentümer G.K.O bereits seit dem 11. August 2008 unter der Adresse A polizeilich gemeldet sind, kann daraus schlüssig abgeleitet werden, dass bereits im Monat August 2008, jedenfalls aber ab dem Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses (2. September 2008) die beiden Vermieter das "Gemietete" der Mieterin für entsprechende Umbauarbeiten bzw. zur Ausstattung der Räume zur Verfügung gestellt haben. Die Richtigkeit dieser Folgerung lassen im Übrigen vorliegende gegenüber der M.V. BV bzw. gegenüber der Geschäftsführerin K.O. ausgestellte Rechnungen vom Monat August 2008 erkennen, aus denen zweifelsfrei hervorgeht, dass bereits in diesem Monat von der Mieterin zahlreiche Investitionen zur Ausstattung des Mietobjektes tatsächlich getätigt worden sind. Dieser Umstand musste dem Bw. als Bewohner des Hauses aufgefallen/bekannt sein. Entgegen dem Berufungsvorbringen stand somit spätestens mit Unterzeichnung des Mietvertrages und damit zu diesem Zeitpunkt der M.V. BV eine diesbezügliche Verfügungsgewalt über das Mietobjekt zu. Demzufolge unterhielt zumindest zeitgleich (gleichsam "uno actu") mit Mietvertragsabschluss die M.V. BV eine inländische Betriebsstätte, bildeten doch die angemieteten vier Ferienwohnungen, die ab August 2008 von der Mieterin auf ihre Kosten zwecks Vermietbarkeit ausgestattet wurden, jene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebes einer Ferienvermietung durch die M.V. BV dienen. Der Ansicht des Finanzamtes ist daher beizupflichten, dass im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Mietvertrages die M.V. BV eine inländische Betriebsstätte unterhalten hat und damit dieser streitige Anknüpfungspunkt für das Entstehen der Gebührenschuld bestand. Damit ist das Schicksal des Berufungsfalles bereits entschieden, ist doch abweichend vom Berufungsvorbringen an Sachverhalt schlüssig davon auszugehen, dass schon zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses (2. September 2008) und nicht erst am 1. Oktober 2008 hinsichtlich der Inländereigenschaft der Vertragspartei M.V. BV der (alternative)

Anknüpfungspunkt einer inländischen Betriebsstätte bestand. Sämtliche gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 lit. a GebG für das Entstehen der Gebührenschuld geforderten Tatbestandsvoraussetzungen, nämlich die Inländereigenschaft der Vertragsparteien und die Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes, sind somit zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses erfüllt. Die Gebührenschuld ist daher mit Unterzeichnung des Mietvertrages entstanden.

Wenn die Berufung das eingewendete Nichtentstehen der Gebührenpflicht des Weiteren auf das Vorbringen stützt, die M.V. BV habe ihre Geschäftsleitung nicht im Inland, übersieht dieses Vorbringen entscheidend, dass für die Inländereigenschaft einer Kapitalgesellschaft nur einer der drei (alternativen) Anknüpfungspunkte vorliegen muss. Das Finanzamt hat (und dies zeigt das Vorgesagte) zutreffend die Inländereigenschaft der Mieterin M.V. BV mit dem Unterhalten einer inländischen Betriebsstätte begründet. Darüber hinaus bestehen nach Meinung des Berufungssenates durchaus Anhaltspunkte dafür, dass sich zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Mietvertrages auch die Geschäftsleitung der M.V. BV im Inland befunden hat.

Der Ort der Geschäftsleitung einer Gesellschaft, also der Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet, ergibt sich aus der jeweiligen tatsächlichen Gestaltung der Dinge. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist dort, wo der für die Geschäftsleitung entscheidende Wille gebildet wird, dh. die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht. Maßgebend ist die laufende Geschäftsführung. Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt und solche organisatorische Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 16 GebG Rz. 45 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung; Ritz, Bundesabgabenordnung, § 27 Tz 2-4).

Anlässlich der "Angaben zur Körperschaft" erklärte die Geschäftsführerin der M.V. BV nach bestem Wissen und Gewissen vollständig und wahrheitsgemäß, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der M.V. BV in A (Postadresse) befindet. Diese Adresse deckt sich mit der angegebenen Wohnadresse der Geschäftsführerin, an der sie sich (laut ihren Angaben anlässlich der Außenprüfung im September 2009) ca. 1,5 Wochen pro Monat aufhält. Laut Meldebestätigung sind die Geschäftsführerin und ihr Ehemann seit 11. August 2008 dort mit Hauptwohnsitz polizeilich gemeldet. Die Unterlagen der Buchhaltung werden laut Niederschrift vom 6. Februar 2009 an dieser Anschrift aufbewahrt. Stellt die Vermietung von Ferienwohnungen die in Österreich ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit dieser Kapitalgesellschaft dar und wurde augenscheinlich in zeitlichem Zusammenhang mit dem

Grundstücksankauf (Kaufvertrag vom 1. August 2008) am 23. Juli 2008 durch K.O. und der N.D. BV die Kapitalgesellschaft M.V. BV gegründet, an die dann mit dem gegenständlichen Mietvertrag von G.K.O 4 Ferienwohnungen dieses Kaufobjektes vermietet wurden, dann spricht dies schlüssig dafür, dass sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse jedenfalls zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der Ort der Geschäftsleitung der Mieterin an dieser Adresse (dort wohnt auch die allein vertretungsbefugte Geschäftsführerin) befunden hat. Hinsichtlich des Ortes der entscheidenden Willensbildung sollte nicht unerwähnt bleiben, dass die Geschäftsführerin K.O. überdies mit 1 % an der mietenden Kapitalgesellschaft als Gesellschafterin beteiligt ist, während die verbleibenden 99 % von der N.D. BV gehalten werden, einer Kapitalgesellschaft, an der wiederum G.O 100 % der Anteile hält. Letztendlich sind daher die beiden Grundstückseigentümer und Vermieter unmittelbar bzw. mittelbar die alleinigen Gesellschafter der mietenden Kapitalgesellschaft. Auch dieser Umstand spricht dafür, dass deren inländische Wohnadresse A jener Ort der Geschäftsleitung ist, an dem zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der für die Geschäftsleitung entscheidende Wille gebildet wurde. Diesbezüglich wird noch festgehalten, dass laut Niederschrift vom 24.9.2009 die M.V. BV im Jahr 2008 und zumindest bis über die Mitte 2009 keine Reisebüro­tätigkeit ausgeübt hat, somit die Appartementvermietung am Standort A ihre einzige ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit darstellte. Dies zeigt sich im Übrigen auch aus dem für die M.V. BV vorliegenden "Kolommenbalans" der Periode 1.1.2008 bis 31.12.2008. Im Gegensatz zum nicht näher ausgeführten Berufungsvorbringen sprechen obige Ausführungen durchaus stichhaltig dafür, dass zur Zeit des Mietvertragsabschlusses (2. September 2008) die M.V. BV im Inland den Ort der Geschäftsleitung hatte, bestand doch jedenfalls im Jahr 2008 der alleinige Unternehmensgegenstand dieser Kapitalgesellschaft im Betreiben des Beherbergungsbetriebes C.A.. Es entspricht aber wohl den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass, wenn die Geschäftsführerin am Ort des alleinigen Unternehmensgegenstandes, nämlich im Haus C.A. und somit gleichsam "vor Ort" wohnt, dort auch der entscheidende Wille für die Geschäftsführung gebildet wird.

Abschließend lassen obige Ausführungen betreffend die allein bestrittene Inländereigenschaft der M.V. BV erkennen, dass diese Kapitalgesellschaft nicht erst am 1. Oktober 2008, sondern schon zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses eine inländische Betriebsstätte unterhielt. Überdies sprechen konkrete Anhaltspunkte dafür, dass die Mieterin auch die Geschäftsleitung im Inland hatte. Somit ist im Ergebnis zu Recht das Finanzamt davon ausgegangen, dass zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses der Vertragspartei M.V. BV die Inländereigenschaft zukam und demzufolge sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 lit a GebG für das Entstehen der Gebührenschuld vorlagen. Mit Bescheid vom 1. April 2009 wurde

folglich die Gebühr für ein Rechtsgeschäft festgesetzt, für das mit Unterzeichnung der Urkunde (2. September 2008) die Gebührenschuld entstanden war.

"Darüber hinaus" wendet sich die Berufung gegen die Rechtmäßigkeit der Gebührenvorschreibung mit dem weiteren Argument, bei dem gegenständlichen Mietvertrag handle es sich um keine Urkunde, da diese auf Vermieterseite nicht von G.K.O, sondern nur vom Vermieter G.O unterschrieben worden sei.

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

Gegenstand der Gebühr ist das Rechtsgeschäft, während die Errichtung der Urkunde nur die Voraussetzung bzw. Bedingung ist, bei deren Vorliegen das Rechtsgeschäft gebührenpflichtig wird. Voraussetzung der Gebührenpflicht ist, dass ein Rechtsgeschäft gültig zustande gekommen ist und beurkundet wurde. Der in § 15 Abs. 1 GebG verankerte Grundsatz, nur beurkundete Rechtsgeschäfte der Gebührenpflicht zu unterwerfen, ist sachlich begründet und damit verfassungsrechtlich unbedenklich, erleichtert doch das Vorhandensein einer Urkunde den Beweis über das Zustandekommen eines bestimmten Rechtsgeschäftes in entscheidender Weise und stellt für die Beteiligten einen Vorteil dar, an den zulässigerweise eine Abgabepflicht geknüpft werden kann (VfGH 4.3.1982, B 204/28, VfGH 13.10.1992, G 10/92). Anknüpfungspunkt für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäftes ist gemäß § 15 Abs. 1 GebG die Urkunde als Beweismittel über das Rechtsgeschäft.

Unter einer Urkunde ist jede auch formlose schriftliche Festhaltung eines Rechtsgeschäftes, also ein Schriftstück zu verstehen, welches kraft seines Inhaltes geeignet ist, über ein gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft gegenüber dem Vertragspartner zum Beweis zu dienen. 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. Nach den Erläuterungen zur Geb- Novelle 1976 (338 BlgNr 14. GP) ist jede über ein Rechtsgeschäft errichtete Schrift, die den für die Gebührenbemessung maßgeblichen Inhalt des Rechtsgeschäftes erkennen lässt, als Urkunde anzusehen. Die Urkunde muss somit alle wesentlichen Merkmale des Rechtsgeschäftes enthalten und unterzeichnet sein. Eine Urkunde setzt sich aus Text und Unterfertigung zusammen (Gaier, GebG, Kommentar⁵, § 15 Rz 13). Mit der Unterzeichnung wird aus dem Text eine Urkunde, sodass die Unterfertigung (bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen) die Gebührenschuld auslöst (VwGH 18.6.1979, 2755/77). In der Unterzeichnung liegen ganz allgemein die Anerkennung des Urkundeninhalts und die Perfektion des Rechtsaktes. Grundsätzlich hat die Unterzeichnung durch eigenhändige Unterschrift örtlich unter der Urkunde und zeitlich nach Vollendung des Textes zu erfolgen.

Eine Urkunde über ein Rechtsgeschäft muss mindestens die Unterschrift einer am Rechtsgeschäft beteiligten Person tragen (VwGH 6.6.1974, 1214/73, ÖStZB 1974/293).

Dem weiteren Berufungseinwand, beim vorliegenden Mietvertrag handle es sich um keine Urkunde, da von den beiden Vermietern nur einer den Mietvertrag unterfertigt hat, wird Folgendes entgegengehalten. Sachlicher Anknüpfungspunkt für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäftes ist gemäß § 15 Abs. 1 GebG die Urkunde als schriftliches Beweismittel über das Rechtsgeschäft. Unbestritten blieb, dass im Text alle wesentlichen Merkmale eines Mietvertrages enthalten waren und dieses Schriftstück von G.O. als einem der beiden Vermieter und von K.O. als Geschäftsführerin der M.V. BV (Mieterin) unterzeichnet worden war. Der Umstand, dass diese schriftliche Beurkundung nicht exakt datiert ist, ist völlig gleichgültig und wurde vom Bw. selbst auch gar nicht moniert (VwGH 17.2.1992, 91/15/0087). Als Ergebnis eines Vorhaltes ist nunmehr klargestellt, dass der Mietvertrag am 2. September 2008 von den Vertragsparteien unterfertigt worden war. Beweis zu machen geeignet ist grundsätzlich auch ein Schriftstück, das bei einem zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft (hier: Bestandvertrag) nur einer der beiden Vertragsteile ausfertigt (und unterfertigt) und dann dem anderen Vertragsteil aushändigt (übersendet). Überdies hat der VwGH im Erkenntnis vom 6.6.1974, 1214/73 ausgeführt, dass eine Urkunde über ein Rechtsgeschäft mindestens die Unterschrift einer am Rechtsgeschäft beteiligten Partei tragen muss.

Im Gegenstandsfall ist an Besonderheit des Einzelfalles zu berücksichtigen, dass die Vermieterin K.O. gleichzeitig auch die allein vertretungsbefugte Geschäftsführerin der Mieterin M.V. BV ist. In Vertretung (i.A.) dieser Kapitalgesellschaft hat sie den Mietvertrag seitens der Mieterin unterzeichnet. Wenn aber in der Unterzeichnung ganz allgemein die Anerkennung des Urkundeninhaltes liegt, dann hat sie jedenfalls mit ihrer Unterschrift (in welcher Funktion auch immer) das rechtswirksame Zustandekommen des Rechtsgeschäftes bestätigt. Es kann aber wohl kein Zweifel daran bestehen, dass K.O. zusammen mit ihrem Ehemann auf Seiten der Vermieter und als Geschäftsführerin der M.V. BV auf Mieterseite diesen Bestandvertrag vereinbart hat. Auf Grund dieser ihr zukommenden "Doppelfunktion" im Sinne eines Selbstkontrahierens (Insichgeschäftes) hatte sie jedenfalls Kenntnis vom Inhalt des Vertrages. Wohl aus diesem Grund erschien den Vertragsparteien letztlich entbehrlich und wurde davon Abstand genommen, dass den Mietvertrag K.O. zusätzlich auch noch in ihrer Funktion als Vermieterin mitunterfertigt. War auf Grund der gegebenen Sachlage unbedenklich davon auszugehen, dass der von beiden Vertragsteilen ausgefertigte (und unterfertigte) Mietvertrag jedenfalls der K.O. (als Geschäftsführerin der Mieterin und als Vermieterin) bekannt war, dann vermag im Gegenstandsfall an der grundsätzlichen Eignung des Schriftstückes, als Beweismittel über das Rechtsgeschäft zu dienen, der Einwand nichts zu ändern, dass K.O.

diesen Mietvertrag nicht auch noch als Vermieterin unterzeichnet hat. Mit dem in Frage stehenden Schriftstück wurde über das unstrittig gültig zu Stande gekommene Rechtsgeschäft eine Urkunde errichtet, welche kraft ihres Inhaltes für die Vermieterseite und für die Mieterseite geeignet ist den Beweis ihrer jeweils zustehenden Ansprüche zu führen, enthält doch der Mietvertrag auf beiden Vertragsseiten mindestens die Unterschrift von einer am Rechtsgeschäft beteiligten Partei. Dieses Schriftstück stellt somit eine Urkunde im Sinn des § 15 Abs. 1 GebG dar.

Zusammenfassend wird auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage über die Berufung dahingehend entschieden, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes die Voraussetzungen gemäß § 16 Abs. 2 Z 1 lit a GebG für das Entstehen der Gebührenschuld vorgelegen sind und die Vertragsparteien mit dem gegenständlichen Mietvertrag vom 2. September 2008 eine Urkunde über das Rechtsgeschäft errichtet haben. Für dieses beurkundete Rechtsgeschäft ist im Zeitpunkt der Unterzeichnung durch die Vertragsteile die Gebührenpflicht entstanden. Das Finanzamt hat folglich zu Recht für dieses Rechtsgeschäft mit dem Gebührenbescheid vom 1. April 2009 ausgehend von der (unbestritten gebliebenen) Bemessungsgrundlage die Gebühr mit 2.390,40 € vorgeschrieben.

Wenn auch die durch die Gebührenvorschreibung gegenüber G.O implizit getroffene Ermessensübung unbestritten blieb, begründet der Berufungssenat doch, warum im Ergebnis keine Zweifel daran bestehen, dass bei dieser Gebührenfestsetzung das Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt worden ist. Nach Auffassung des VwGH liegt es im Ermessen (im Sinne des § 20 BAO) der Behörde, ob sie das Leistungsgebot (den Abgabenbescheid) nur an einen der Gesamtschuldner richtet und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder alle Gesamtschuldner richten will. Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses (vgl. § 28 Abs. 1 GebG) bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 27 ff zu § 28 GebG). Der in Frage stehende Mietvertrag enthält keine privatrechtliche Vereinbarung die festlegt, welche der Vertragsteile nach dem Innenverhältnis die Gebühr tragen soll. Im Rahmen der Ermessensübung braucht somit im Gegenstandfall auf ein vorhandenes vertragliches Innenverhältnis nicht Bedacht genommen zu werden. Wird aber nach der gesetzlichen Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 5 GebG der Bestandgeber zur Selbstberechnung und zur Entrichtung verpflichtet und bietet der seitens der Bestandgeber den Vertrag unterzeichnende G.O als einer der beiden grundbücherlichen Eigentümer der Liegenschaft zweifelsfrei in weit höherem Maß als die Mieterin (die ihren Sitz in den Niederlanden hat) Gewähr dafür, dass die Gebührenschuld bei ihm ohne Gefährdung und

ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, dann ist unter dem Aspekt der Zweckmäßigkeit unbedenklich zu folgern, dass das Finanzamt durch die Gebührenvorschreibung an diesen Gesamtschuldner das Ermessen im Sinne des § 20 BAO ausgeübt hat. In der erfolgten Heranziehung des Bw. als Gebührenschuldner liegt keine Rechtswidrigkeit.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. April 2011