



1. Der Abschluss eines Bestandvertrags durch Anbot und Annahme jeweils mittels nicht ausgedruckter E-Mails mit sicherer elektronischer Signatur ist gebührenpflichtig nach § 33 TP 5 Z 1 GebG.

2. Ist ein – gebührenrechtlich relevantes – Rechtsgeschäft (hier: Mietvertrag über einen Büroraum) in Schriftform auf einem „Stoff“ verfasst, liegt eine Urkunde vor, die wiederum Bedingung für die Gebührenpflicht ist. Als Stoff ist der §§ 15 ff GebG kann dabei jedenfalls ein Bildschirm dienen, auf dem ein E-Mail (Schrift, Urkunde) lesbar gemacht werden kann.

3. Durch die Möglichkeit, die Daten eines E-Mails zu speichern, wird auch dem Zweck der Beurkundung, nämlich der Schaffung eines Beweismittels, entsprochen. Zudem ist eine sichere digitale Signatur einer „Unterzeichnung“ der Urkunde gleichzuhalten.

Leitsätze verfasst von Dr. *Clemens Thiele*, LL.M.

Im Namen der Republik!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Wagner, über die Beschwerde des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfaß, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 9. Oktober 2009, Zl. RV/0253-L/09 (mitbeteiligte Partei: S OG in L, vertreten durch Dr. Thomas Schweiger, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Huemerstraße 1/Kaplanhofstraße 2), betreffend Rechtsgebühr, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Dem Beschwerdeverfahren liegt ein Mietvertrag über einen Büroraum zu Grunde, der am 1. Juli 2008 zwischen der mitbeteiligten OG und einem Rechtsanwalt abgeschlossen worden ist. Das Anbot auf Abschluss des Mietvertrages wurde ebenso wie die Annahmeerklärung per E-Mail mit sicherer digitaler Signatur übermittelt. Ein Ausdruck der E-Mails erfolgte durch keine der Vertragsparteien.

Mit Bescheiden vom 17. November 2008 hat das beschwerdeführende Finanzamt für dieses Rechtsgeschäft die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG in der Höhe von 1 % von der Bemessungsgrundlage sowie die Gebühr für zwei Gleichschriften gemäß § 25 GebG festgesetzt.

Der gegen diese Bescheide von der mitbeteiligten Partei erhobenen Berufung hat die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid Folge gegeben und die beiden erstinstanzlichen Bescheide aufgehoben. Nach der Begründung stelle ein E-Mail, das mit einer sicheren elektronischen Signatur unterfertigt worden sei, kein Papier dar. Solange das elektronisch festgehaltene Dokument nicht auf Papier ausgedruckt werde, liege daher keine Urkunde im Sinne des Gebührenrechtes vor. Zudem gebiete es die Rechtssicherheit und Rechtsklarheit, dass der Gesetzgeber im Gebührengesetz eine unmissverständliche Aussage darüber treffe, welche Art von Urkunden über ein Rechtsgeschäft zur Gebührenpflicht führe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Amtsbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes.

Die mitbeteiligte Partei und die belangte Behörde, die auch die Verwaltungsakten vorgelegt hat, haben jeweils eine Gegenschrift erstattet, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragen.

Der *Verwaltungsgerichtshof* hat erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Verfahren ausschließlich die Beantwortung der Frage, ob der Abschluss des Bestandvertrages durch Anbot und Annahme jeweils mittels nicht ausgedruckter E-Mails mit sicherer elektronischer Signatur gebührenpflichtig im Sinne des Gebührengesetzes ist.

Die im Beschwerdefall maßgebenden Bestimmungen des Gebührengesetzes (GebG) lauten wie folgt:

"I. Abschnitt

Allgemeine Bestimmungen

§ 1. Den Gebühren im Sinne dieses Bundesgesetzes unterliegen Schriften und Amtshandlungen nach Maßgabe der Bestimmungen im II. Abschnitte sowie Rechtsgeschäfte nach Maßgabe der Bestimmungen im III. Abschnitte. [...]

§ 5. (1) Unter Papier ist jeder zur Ausfertigung stempelpflichtiger Schriften bestimmte oder verwendete Stoff zu verstehen. [...]

II. Abschnitt

Feste Stempelgebühren für Schriften und Amtshandlungen

§ 10. Unter Schriften im Sinne des § 1 sind die in den Tarifbestimmungen (§ 14) angeführten Eingaben und Beilagen, amtlichen Ausfertigungen, Protokolle, Rechnungen und Zeugnisse zu verstehen.

§ 11. [...]

(2) (In Kraft getreten am 1. Jänner 2002 mit der Novelle BGBl. I Nr. 144/2001) Automationsunterstützt oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingebrachte Eingaben und Beilagen sowie auf die Weise ergehende Erledigungen, amtliche Ausfertigungen, Protokolle und Zeugnisse stehen schriftlichen Eingaben und Beilagen, Erledigungen, amtlichen Ausfertigungen, Protokollen und Zeugnissen gleich. [...]

III. Abschnitt

Gebühren für Rechtsgeschäfte

§ 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; [...]

§ 17. [...]

(5) Die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung heben die entstandene Gebührenschuld nicht auf."

Gemäß § 33 Tarifpost 5 Abs 1 Z 1 GebG beträgt der Tarif für Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im allgemeinen 1 v.H..

Den Rechtsgebühren (III. Abschnitt) unterliegen die im Tarif des § 33 GebG aufgezählten

Rechtsgeschäfte. Nach § 15 Abs 1 GebG sind solche Rechtsgeschäfte grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde verfasst wird. Die Gebührenpflicht setzt also voraus, daß über das Rechtsgeschäft zu Beweis Zwecken eine Schrift, eine (förmliche) Urkunde errichtet wird (vgl. das Erkenntnis vom 18. November 1993, Zl. 93/16/0014). Ist der Inhalt der Schrift geeignet, über ein abgeschlossenes Rechtsgeschäft Beweis zu machen, wird die Gebührenpflicht ausgelöst (vgl. das Erkenntnis vom 25. Jänner 2007, Zl. 2006/16/0163, mwN).

Nicht die Beurkundung, sondern das Rechtsgeschäft selbst ist Gegenstand der Abgabenerhebung. Die Urkunde ist nur "steuertechnisches Hilfsmittel, um die tatsächliche Erfassung der Rechtsgeschäfte ohne zu große Weiterungen für das Wirtschaftsleben und Schwierigkeiten für die Verwaltung zu ermöglichen" (vgl. das Erkenntnis des VfGH vom 4. Oktober 1997, B 1152/96, VfSlg 14948, unter Hinweis auf die EB der RV zur Novelle 1981, 549 BlgNR 15.GP, 7).

Während das GebG den Begriff der - gebührenpflichtigen - "Schrift" (§ 10 GebG) für den II. Abschnitt ("Feste Stempelgebühren für Schriften und Amtshandlungen") näher umschreibt, finden sich im III. Abschnitt ("Gebühren für Rechtsgeschäfte") keine Anhaltspunkte für eine Definition des dort zentralen Begriffes der "Urkunde", deren Errichtung Bedingung für das Entstehen der Rechtsgeschäftsgebühr ist. Der zitierten Rechtsprechung zufolge (vgl. das Erkenntnis vom 18. November 1993) entspricht für den Anwendungsbereich der Bestimmungen des III. Abschnittes der Begriff der "Schrift" jenem der (förmlichen) Urkunde.

Dies wiederum führt im Beschwerdefall, in dem zwar Schriftliches, aber keine Urkunde (Schrift) im herkömmlichen Sinne vorliegt, zur Frage, worauf die Schrift gesetzt sein muss bzw. woraus die Urkunde bestehen soll. Darüber gibt der im I. Abschnitt ("Allgemeine Bestimmungen") erläuterte Begriff des "Papiers" (§ 5 GebG) Auskunft, der sich zwar auf jeden zur Ausfertigung stempelpflichtiger Schriften bestimmten oder verwendeten Stoff bezieht, somit nach dem Wortlaut auf die Bestimmungen des II. Abschnittes; er ist aber insofern auch auf den III. Abschnitt übertragbar, als sich diese Definition in den "Allgemeinen Bestimmungen" findet und im III. Abschnitt nichts Abweichendes geregelt ist.

Davon ausgehend steht einer Anwendung dieses "Papierbegriffes" auch auf die Gebührenpflicht von Rechtsgeschäften (III. Abschnitt) nichts entgegen. Papier ist demnach jeder "Stoff", der eine "Schrift" zu tragen geeignet ist. Ist ein - gebührenrechtlich relevantes - Rechtsgeschäft in Schriftform auf einem "Stoff" verfasst, liegt eine Urkunde vor, die wiederum Bedingung für die Gebührenpflicht ist. Als Stoff kann jedenfalls ein Bildschirm dienen, auf dem ein E-Mail (Schrift, Urkunde) lesbar gemacht werden kann. Durch die Möglichkeit, die Daten eines E-Mails zu speichern, wird auch dem der Beurkundung innewohnenden Zweck der Schaffung eines Beweismittels entsprochen (vgl. das zitierte Erkenntnis vom 25. Jänner 2007). Eine Löschung der Daten hebt die einmal entstandene Gebührenpflicht nicht auf (vgl. § 17 Abs 5 GebG, wonach dies für die Vernichtung der Urkunde gilt).

Einer eigenen Regelung für die Gebührenpflicht für Sachverhalte wie dem vorliegenden bedurfte es - anders als in § 11 Abs 2 GebG für die Vorschreibung fester Stempelgebühren für Schriften und Amtshandlungen (II. Abschnitt) - nicht, weil - wie gezeigt wurde - schon die bestehenden Vorschriften auch diese Fälle umfassen.

Als weitere Voraussetzung für die Gebührenpflicht sieht das GebG die Unterzeichnung der Urkunde vor (§ 16 Abs 1 Z 1 lit.a GebG). Im Beschwerdefall liegt unstrittig eine sichere digitale Signatur vor, von der sich die Frage stellt, ob sie einer "Unterzeichnung" gleichzuhalten ist.

Die maßgebenden Bestimmungen des Signaturgesetzes (SigG) lauten:

"§ 2. Im Sinne dieses Bundesgesetzes bedeuten

1. elektronische Signatur: elektronische Daten, die anderen elektronischen Daten beigefügt oder mit diesen logisch verknüpft werden und die der Authentifizierung dienen;
2. Signator: eine Person oder eine sonstige rechtsfähige Einrichtung, der Signaturerstellungsdaten und Signaturprüfdaten zugeordnet sind und die im eigenen oder fremden Namen eine elektronische Signatur erstellt;
3. fortgeschrittene elektronische Signatur: eine elektronische Signatur, die

- a) ausschließlich dem Signator zugeordnet ist,
- b) die Identifizierung des Signators ermöglicht,
- c) mit Mitteln erstellt wird, die der Signator unter seiner alleinigen Kontrolle halten kann, sowie
- d) mit den Daten, auf die sie sich bezieht, so verknüpft ist, dass jede nachträgliche Veränderung der Daten festgestellt werden kann; [...]

§ 3. (1) Im Rechts- und Geschäftsverkehr können Signaturverfahren mit unterschiedlichen Sicherheitsstufen und unterschiedlichen Zertifikatsklassen verwendet werden.

(2) Die rechtliche Wirksamkeit einer elektronischen Signatur und deren Verwendung als Beweismittel können nicht allein deshalb ausgeschlossen werden, weil die elektronische Signatur nur in elektronischer Form vorliegt, weil sie nicht auf einem qualifizierten Zertifikat oder nicht auf einem von einem akkreditierten ZDA ausgestellten qualifizierten Zertifikat beruht oder weil sie nicht unter Verwendung von technischen Komponenten und Verfahren im Sinne des § 18 erstellt wurde.

§ 4. (1) Eine qualifizierte elektronische Signatur erfüllt das rechtliche Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift, insbesondere der Schriftlichkeit im Sinne des § 886 ABGB, sofern durch Gesetz oder Parteienvereinbarung nicht anderes bestimmt ist. [...]

(3) Die Bestimmung des § 294 ZPO über die Vermutung der Echtheit des Inhalts einer unterschriebenen Privaturkunde ist auf elektronische Dokumente, die mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen sind, anzuwenden. [...]

§ 29. Mit diesem Bundesgesetz wird die Richtlinie 99/93/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Dezember 1999 über gemeinschaftliche Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen, ABl. L Nr. 13 vom 19. Jänner 2000, S 12, umgesetzt."

In der zuletzt genannten Richtlinie heißt es in Art. 5 Abs 1 lit. a und b unter anderem, dass die Mitgliedstaaten dafür Sorge tragen, dass fortgeschrittene elektronische Signaturen, die auf einem qualifizierten Zertifikat beruhen und die von einer sicheren Signaturerstellungseinheit erstellt werden, die rechtlichen Anforderungen an eine Unterschrift in Bezug auf in elektronischer Form vorliegende Daten in gleicher Weise erfüllen wie handschriftliche Unterschriften in Bezug auf Daten, die auf Papier vorliegen, und im Gerichtsverfahren als Beweismittel zugelassen sind.

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

Vor diesem rechtlichen Hintergrund kann das Beisetzen einer sicheren elektronischen Signatur im Sinne des SigG insbesondere unter Bedachtnahme auf die zitierte Bestimmung der Richtlinie 99/93/EG nur dahin verstanden werden, dass die elektronische Signatur der händischen Unterschrift gleich gesetzt ist.

Nach dem Gesagten ist bereits aus dem Wortlaut der in Rede stehenden Bestimmungen erschießbar, dass auch der vorliegende Sachverhalt unter den Tatbestand des § 33 TP 5 Z 1 GebG fällt, weshalb der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben war.

Anmerkung*

I. Das Problem

Dem Beschwerdeverfahren lag ein Mietvertrag über einen Büroraum zu Grunde, der am 1. Juli 2008 zwischen der mitbeteiligten OG und einem Rechtsanwalt abgeschlossen wurde. Das Anbot auf Abschluss des Mietvertrages wurde ebenso wie die Annahmeerklärung per E-Mail mit sicherer digitaler Signatur übermittelt. Ein Ausdruck der E-Mails erfolgte durch keine der Vertragsparteien.

* RA Dr. *Clemens Thiele*, LL.M. Tax (GGU), Anwalt.Thiele@eurolawyer.at; Näheres unter <http://www.cybertax.at>.

Mit Bescheiden vom 17. November 2008 setzte das Finanzamt Freistadt/Rohrbach/Urfahr für dieses Rechtsgeschäft die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG in der Höhe von 1 % von der Bemessungsgrundlage sowie die Gebühr für zwei Gleichschriften gemäß § 25 GebG in Höhe von mehreren tausend Euro fest. Dagegen beschwerte sich die mitbeteiligte OG mit Erfolg beim UFS Linz, der die Bescheide mangels Gebührenpflicht aufhob.

In der vorliegenden Beschwerde des Finanzamtes hatte sich der VwGH daher letztlich mit der Frage zu befassen, ob der Abschluss des Mietvertrags durch Anbot und Annahme jeweils mittels nicht ausgedruckter E-Mails mit sicherer elektronischer Signatur gebührenpflichtig iS des § 15 iVm § 33 TP 5 Abs 1 Z 1 GebG wäre?

II. Die Entscheidung des Gerichts

Die fiskalen Höchsttrichter gaben der Beschwerde des Finanzamtes Folge und hielten fest, dass auch ein Vertragsschluss per E-Mail mitunter Rechtsgeschäftsgebühren auslösen könnte. Konkret ortete das Höchstgericht eine Rechtsgeschäftsgebühr deshalb, weil das den (verbindlichen) Vertragstext enthaltende E-Mail mit einer sicheren elektronischen Signatur versehen wurde.

Der VwGH kam darüber hinaus zu dem Schluss, dass es für die Entstehung der Gebührenpflicht unerheblich wäre, ob ein E-Mail ausgedruckt wurde oder nicht. Grundsätzlich war für das Vorliegen einer Urkunde auf den Papierbegriff des § 5 GebG abzustellen. Dieser wäre jedoch so weit auszulegen, dass dafür neben Papier jeder Stoff in Betracht käme, der eine Schrift zu tragen geeignet war. Demzufolge wäre davon jedenfalls auch ein Bildschirm (sic!) erfasst, auf dem eine E-Mail lesbar gemacht werden konnte.

III. Kritische Würdigung und Ausblick

Kaum ein Problem des Gebührenrechts wurde in der Fachliteratur¹ so häufig behandelt wie die Frage, ob ein E-Mail eine Urkunde im Sinne des § 15 GebG ist. Nunmehr hat der VwGH diese Streitfrage in dem nach einer Amtsbeschwerde ergangenen Erkenntnis entschieden. Der VwGH spricht sich mit seiner Entscheidung gegen die bisherige Spruchpraxis der UFS aus, wonach es für die Gebührenpflicht auf das Ausdrucken von E-Mails ankommt, aus.²

Der Gerichtshof schloss sich dabei im Ergebnis der Auffassung des BMF³ an, wonach auch der Abschluss eines gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfts per E-Mails, die mit sicheren oder einfachen elektronischen Signaturen versendet werden, die Gebührenpflicht auslöst: *„Mit Unterschriften, die in jeder anderen technisch möglichen Weise hergestellt sind, ist auf die Rechtswirkungen elektronischer Signaturen abgezielt. Jede elektronische Signatur ist eine Unterschrift iSd GebG 1957. Das Ausdrucken der Urkunde ist keine Voraussetzung für das Entstehen der Gebührenschuld.“*

¹ Lang, Elektronisch signierte E-Mails und Gebührenschuld. Vertragsabschluss unter Verwendung sicherer elektronischer Signaturen löst keine Gebührenschuld aus, SWK 2000, S 441; Thiele, Werbeabgaben- und gebührenrechtliche Aspekte der e-Mail-Verwendung, in: IT-LAW.AT (Hg), E-Mail (2003), 189, 191, 193; Urtz, Gebührenpflicht bei Fax und e-mail? GeS 2007, 207; Stetsko, Ist ein einfaches E-Mail eine Urkunde? taxlex 2007, 364; Glega/Toifl, Aktuelle Entwicklungen im Gebührenrecht, RdW 2007, 640; Fellner, Keine Erweiterung des Urkundenbegriffs auf E-Mails, RdW 2008/118, 164; Steiner, Ist das E-Mail doch eine Urkunde iS des GebG? RdW 2008, 434; Beiser, Gebührenpflicht durch E-Mail? RdW 2008, 622; Trettnak/Nueber, E-Mail (k)eine Urkunde?! RdW 2009, 60; Loukota/Volpini de Maestri, Elektronische Übermittlung von PDF-Dateien aus gebührenrechtlicher Sicht, taxlex 2009, 167; Proksch, Gebührenpflicht bei Vertragsabschluss per E-Mails? ÖStZ 2010, 22; Fraberger, Aktuelle gebührenrechtliche Fragen mit Bedeutung für Bankgeschäfte, in Dullinger/Kaindl (Hg), Bank- und Kapitalmarktrecht aktuell. Jahrbuch 2009/2010 (2010), 86; Ruhm/Toms, Anfall von Gebühren nur beim Ausdruck von Verträgen nach GebG? ZFR 2010/66, 120; König, Elektronische Urkunden und Gebührenpflicht, taxlex 2008, 30.

² UFS Linz 9.10.2009, RV/0253-L/09, GeS 2009, 355 (Fraberger) = ÖStZ 2009/1122, 559 = RdW 2009/849, 888 = UFSjournal 2009, 463 = taxlex-SRa 2010/9, 27 = taxlex-SRa 2010/18, 65 = ecolx 2010/36, 92 = SWK 2010, S 25 = ARD 6031/4/2010 (Sadlo) = AFS 2010, 27 = AFS 2010, 72 (Hilber) = RFG-SRa 2010/11, 72

³ Gebührenrichtlinie des BMF vom 1.3.2007 Rz 507.

Ausblick: Zur Frage, ob die im allgemeinen E-Mail-Verkehr gebräuchlichen „nicht sicheren“ Signaturen, welche an E-Mails beigefügt werden, eine Gebührenpflicht auslösen können, hat der VwGH in seiner Entscheidung nicht Stellung genommen. Nach dem Wortlaut der Gebührenrichtlinien, aber auch der mE nach sich zu weit vom Wortlaut entfernenden Auslegung der Stofflichkeit der Urkunde könnten auch diese Signaturen als gebührenauslösend angesehen werden. Einige Steuerberater ziehen aus dem Erkenntnis bereits die Konsequenz, vertragsrelevante Texte per E-Mail nicht mit sicherer elektronischer Signatur zu versenden. Es ist allerdings denkbar, dass der VwGH in einem weiteren Erkenntnis die Position einnehme, dass „jede elektronische Signatur“ eine Rechtsgeschäftsgebühr auslöst. Dann könnte auch die „nicht sichere Signatur“, also das Eintippen des Namenszuges unter dem E-Mailtext, bereits eine Gebührenpflicht auslösen. Die Folge wäre, dass mehrere Mails nachträglich einer Gebühr unterworfen werden, sofern noch keine Verjährung eingetreten ist.

IV. Zusammenfassung

Nach Ansicht des VwGH fallen Rechtsgeschäftsgebühren nach §§ 15 ff GebG auch bei jenen Mietverträgen an, die mittels sicherer elektronischer Signatur iS § 2 Z 3 iVm § 4 Abs 1 SigG des gezeichnet werden.