

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 28. Dezember 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 26. November 2020 betreffend Gebühren 29.04.2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Am 29.04.2014 unterfertigten die B und die C als Vermieterinnen und die (spätere) X als Mieterin einen Bestandvertrag auf die Dauer von fünf Jahren samt Option auf dreimalige Verlängerung von je fünf Jahren (Punkt 2.1. des Mietvertrages).

Mit Bescheid vom **28.08.2014** war für dieses Rechtsgeschäft gegenüber der Mieterin die Bestandsgebühr (lt. Vertragspunkt 9.5) gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG festgesetzt worden. Gegen diesen Bescheid wurde am **19.09.2014** von der Mieterin Beschwerde erhoben. Mit Beschwerdevorentscheidung vom **20.10.2014** wurde dieser Beschwerde teilweise stattgegeben und der Bescheid vom 28.08.2014 mit geänderter Bemessungsgrundlage lt. Beschwerde abgeändert. Am **26.11.2014** erfolgte ein Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Die Vorlage an das BFG samt Vorlagebericht erfolgte am **26.01.2015**. Mit Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 20.10.2015 war sodann über die damalige Beschwerdeführerin der Konkurs eröffnet worden. Am 16.02.2018 wurde die Mieterin und damalige Beschwerdeführerin (X) amtswegig gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Das Bundesfinanzgericht stellte mit Beschluss vom 16.12.2020 das unter der GZ. RV/7100672/2015 geführte Beschwerdeverfahren ein.

Betreffend die Vermieterinnen des hier zugrundeliegenden Mietvertrages erfolgte mittels Generalversammlungsbeschlüssen jeweils vom 21.08.2014 eine Verschmelzung der beiden auf die ***Bf1*** als übernehmende Gesellschaft und Löschung der beiden Vermieterinnen. Die ***Bf1*** ist somit die Gesamtrechtsnachfolgerin der beiden Vermieterinnen.

Auf Grund dieser Sachverhaltskonstellation erließ das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel einen **Gebührenbescheid am 26.11.2020** betreffend die Festsetzung der Mietvertragsgebühr iHv restlich 70.890,10. Der Bescheid erging unter Berücksichtigung des § 28 Abs. 1 Z 1 GebG gegenüber der Gesamtschuldnerin, der ***Bf1***.

Dieser Bescheid über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG vom 26.11.2020 ist hier verfahrensgegenständlich.

Dagegen legte die ***Bf1*** fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde ein und führte dazu aus, dass die Festsetzung der Gebühr mit Bescheid vom 28.8.2014 mangels einheitlichem Abgabenbescheid gemäß § 199 BAO "nur" gegenüber der damaligen Mieterin erfolgt sei. Gegenüber den damaligen Vermieterinnen sei diese Festsetzung nicht erfolgt, sodass betreffend die jetzige Beschwerdeführerin keinerlei Rechtswirksamkeit eingetreten sei. Weiters wurde Festsetzungsverjährung geltend gemacht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.01.2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Beschwerdevorentscheidung wurde seitens des Finanzamtes begründet, dass ein einheitlicher Abgabenbescheid im Ermessen der Behörde liege und daher keine Pflicht bestand, einen solchen Bescheid gemäß § 199 BAO zu erlassen. Hinsichtlich der Festsetzungsverjährung wurde auf eine Verlängerungshandlung (Vorlage bzw. Vorlagebericht vom 26.01.2015) von der Behörde verwiesen, welche die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängerte, sodass gegenständlich auf das Vorliegen einer Verjährung nicht geschlossen werden konnte.

Am 11.02.2021 stellte die ***Bf1*** einen Vorlageantrag gemäß § 264 BAO betreffend das Beschwerdeverfahren zum Bescheid über die Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1.

Darin machte die Beschwerdeführerin ergänzende Ausführungen, welche ihren Rechtsstandpunkt betreffend die Verjährungsproblematik bekräftigen sollte. Vor allem wurde festgehalten, dass der vom Finanzamt zur Begründung der Verlängerungshandlung (Vorlage, Vorlagebericht) herangezogenen Rechtsprechung des UFS (UFS vom 20.03.2013 RV/0351-W/06) ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen sei.

Im Ergebnis bekräftigte die Beschwerdeführerin ihre Rechtsansicht, dass eine Vorlage und ein Vorlagebericht keine Verlängerungshandlung iSd § 209 BAO darstellen können.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu Verfahrensgang und Sachverhalt ergeben sich aus dem Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes sowie aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers und der Abgabenbehörde.

2. Rechtliche Beurteilung

Nach § 28 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften die Unterzeichner der Urkunde zur Entrichtung der Gebühren verpflichtet, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt wurde (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren¹⁰ § 28 Rz 2, VwGH vom 30.05.1961, 2164/60). Sind mehrere Personen Schuldner derselben Gebühr, so schulden sie diese nach § 28 Abs. 6 GebG als Gesamtschuldner. Nach § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach Abgabenvorschriften wie hier, dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (VwGH vom 07.05.1981, 16/1018/80; VwGH vom 16.11.1995, 94/16/0268; VwGH vom 27.01.2000, 98/16/0244-0252).

Nach der Judikatur des VwGH liegt es im Ermessen des Finanzamtes (iSd § 20 BAO) ob sie den Abgabenbescheid nur an einen der Gesamtschuldner richtet oder an mehrere und an wen sie diesen richtet.

Somit hat die Behörde hier einen Ermessensspielraum, in dessen Rahmen sie die Entscheidung gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen hat (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren¹⁰ § 28 Rz 28, VwGH vom 01.04.1971, 1805/69; VwGH vom 16.09.1982, 82/16/0022; VwGH vom 26.06.2003, 2002/16/0301).

Ein Spielraum für die Ermessensausübung liegt aber nicht mehr vor, wenn die Finanzbehörde die Steuer wegen offenkundiger Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung bei dem zunächst herangezogenen Gesamtschuldner dem anderen Gesamtschuldner vorschreibt. Im Hinblick darauf, dass in diesem Zeitpunkt gar kein anderer Gesamtschuldner mehr vorhanden ist, ist die Abgabenbehörde gar nicht in der Lage eine andere Entscheidung im Rahmen ihres Ermessensspielraumes zu treffen und trotzdem ihrer Verpflichtung zur Einbringung der Abgaben nachzukommen (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren¹⁰ § 28 Rz 33 und die dort zit. Judikatur).

Beim gegenständlichen Mietvertrag war zuerst die damalige Mieterin zur Begleichung der Mietvertragsgebühr herangezogen worden. Erst nachdem die Gebühr bei der Mieterin nicht mehr einbringlich war, hat das Finanzamt die verbleibende Gesamtschuldnerin, in diesem Fall die Bf. als Rechtsnachfolgerin der damaligen Vermieter, als einzig verbleibende Gesamtschuldnerin, zur Entrichtung der Abgabe herangezogen.

Der Rückgriff auf die verbleibende Gesamtschuldnerin liegt bei offenkundiger Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung bei der zunächst herangezogenen Gesamtschuldnerin nicht mehr im Ermessen der Behörde, sondern sie hat die verbleibende Gesamtschuldnerin, aufgrund ihrer Verpflichtung zur Einbringung der Abgaben, in Anspruch zu nehmen.

Zum Vorbringen des Eintritts einer **Verjährung** wird auf § 207 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach die Verjährungsfrist bei den Gebühren für Rechtsgeschäfte fünf Jahre beträgt.

Gemäß § 209 Abs 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGHs zu § 209 Abs 1 BAO ist eine nach außen erkennbare Amtshandlung eine in Erscheinung tretende Amtshandlung im Sinne von im Außenbereich wahrnehmbarer behördlicher Maßnahme, die auf die Geltendmachung eines Abgabeananspruches oder die Feststellung von Abgabepflichtigen zumindest im Ergebnis gerichtet sind. Amtshandlungen sind (bei Zutreffen der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen) nur dann unterbrechungswirksam, wenn sie in ihrer rechtlichen Gestalt als Behördenmaßnahmen über den Amtsbereich der Behörde hinaustreten und hierfür ein aktenmäßiger Nachweis besteht.

Bei Gesamtschuldverhältnissen wirken Amtshandlungen fristverlängernd gegen alle Gesamtschuldner (zB VwGH 2.7.1992, 91/16/0071-0073; 21.5.2007, 2007/16/0014).

Dies gilt nach der Judikatur (VwGH 9.11.2000, 2000/16/0336) auch für nur gegen einen der Gesamtschuldner gerichtete Abgabefestsetzungen („anspruchsbezogene Wirkung“ von Amtshandlungen).

Die Verjährung wird also bereits durch die Heranziehung eines einzelnen Gesamtschuldners allen gegenüber unterbrochen, und zwar selbst dann, wenn sich z.B. herausstellt, dass bei der zunächst als Schuldner herangezogenen Person der Anspruch sich nicht als einbringlich erweist.

Im hier zur beurteilenden Fall entstand die Gebührenschuld für den gegenständlichen Mietvertrag am 29.04.2014. Die Verjährungsfrist begann daher mit Ablauf des Jahres 2014, die Verjährung trat grundsätzlich mit Jahresablauf 2019 ein.

Die gegen diese Festsetzung erhobene Beschwerde der damaligen Mieterin wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 19.09.2014 erledigt. Der daraufhin eingebrachte Vorlageantrag vom 24.11.2014 wurde am 26.01.2015 dem Bundesfinanzgericht zur

Entscheidung vorgelegt.

Die im Jahr 2014 erlassene Beschwerdeentscheidung hat keine Verlängerungswirkung, da sie bereits vor Beginn der Verjährungsfrist erlassen wurde. Seit diesem Zeitpunkt waren keine weiteren Handlungen der Abgabenbehörde erfolgt.

Die Heranziehung der Bf als Solidarschuldnerin erfolgte mit Bescheid vom 26.11.2020.

Fraglich ist, ob die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht bzw. der Vorlagebericht der Abgabenbehörde als Amtshandlung mit fristverlängernder Wirkung zu sehen ist.

§ 209 Abs 1 BAO fordert nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches und zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77).

Zur Frage der rechtlichen Qualifikation des Vorlageberichtes (im Zusammenhang mit Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages bei Mangelhaftigkeit des Berichts) führte der VwGH in seiner Entscheidung vom 29. 1. 2015, Ro 2015/15/0001 aus:

„In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum FVwGG 2012 (2007 BlgNR 24. GP 18) wird u.a. ausgeführt, § 265 Abs 2 und 3 BAO "soll den Verwaltungsgerichten den Überblick über die strittigen Sach- und Rechtsfragen erleichtern".

Der Entscheidungspflicht des Bundesfinanzgerichtes unterliegt nach diesen Bestimmungen die von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Bescheidbeschwerde. (...).

Der Vorlagebericht dient hingegen - wie aus den Gesetzesmaterialien hervorgeht - bloß dazu, um den Verwaltungsgerichten den Überblick zu erleichtern. Der Vorlagebericht (für sich) ist nicht als Antrag der Abgabenbehörde als Partei im Beschwerdeverfahren (§ 265 Abs 5 BAO) zu beurteilen, der gemäß § 291 Abs 1 BAO der Entscheidungspflicht unterliegen würde. Auch ist es nicht der Vorlagebericht, der den Lauf der Entscheidungsfrist auslöst; die Entscheidungsfrist beginnt vielmehr mit der Vorlage der Beschwerde.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenverwaltungsreformgesetz, BGBl. I Nr 20/2009, (38 BlgNR 24. GP 7) kommen Mängelbehebungsaufträge "wie bisher" "nur für Anbringen zur Geltendmachung von Rechten in Betracht, weil nur für solche Anbringen ein Zurücknahmebescheid möglich ist".

Bei der Beifügung eines Vorlageberichtes im Rahmen einer Beschwerdevorlage handelt es sich um die Erfüllung einer Rechtspflicht des Finanzamtes (vgl. Tanzer in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesfinanzgericht, 285 ff (290)), nicht aber um die Geltendmachung eines Rechtes durch das Finanzamt (als Partei des Beschwerdeverfahrens).“

Auf den vorliegenden Fall bezogen folgt daraus, dass dem Vorlagebericht, welcher im Jahr 2015 erfolgt ist, keine die Verjährungsfrist nach § 209 Abs 1 BAO verlängernde Wirkung zur Bemessung des Abgabenanspruches gegenüber der als Gesamtschuldnerin haftenden Beschwerdeführerin zukam.

Da sohin im Verjährungszeitraum (01.01.2015 bis 31.12.2019) keine fristverlängerungsfähige Handlung durch die Abgabenbehörde gesetzt wurde, ist der Anspruch auf Festsetzung dieser Abgabe gegenüber der Bf mit Ablauf des Jahres 2019 verjährt.

Dem Einwand der Abgabenbehörde, dass durch die Beifügung des Satzes „Es wird daher beantragt, die Beschwerde nach Berichtigung der Bemessungsgrundlage für das 1. Vertragsjahr als unbegründet abzuweisen“ dem Vorlagebericht eine Geltendmachung des Abgabenanspruches zugemessen werden soll, kann das Gericht nicht folgen.

Diese Stellungnahme der Abgabenbehörde gibt lediglich das (Teil-) Beschwerdebegehren der damaligen Mieterin wieder, welchem bereits in der Beschwerdeentscheidung Rechnung getragen wurde und legte die Abgabenbehörde somit nur erneut ihren Rechtsstandpunkt dar.

Wodurch dieser Beisatz der Abgabenbehörde eine „Geltendmachung eines Rechtes durch das Finanzamt“ darstellen und dadurch den Vorlagebericht von einer „Rechtsverpflichtung“ in eine „Verlängerungshandlung gem. §209 BAO“ umwandeln sollte, wurde von der Abgabenbehörde nicht weiter ausgeführt.

Auch aus der von der Abgabenbehörde zur Argumentation herangezogene Entscheidung des UFS zu RV/0351-W/06 kann nichts gewonnen werden. Diese Entscheidung erging **vor** Inkrafttreten des FVwGG 2012, das entscheidende Änderungen sowohl im Instanzenzug als auch im Verfahrensrecht mit sich brachte. Einerseits wurde der bis dahin als Abgabenbehörde 2. Instanz fungierende UFS durch das Bundesfinanzgericht als Rechtsmittelinstanz abgelöst. Andererseits führte dies zu gravierenden Änderungen im Verfahrensrechts. Der Vorlagebericht fand erstmals Aufnahme ins Gesetz und wurde inhaltlich geregelt. Aus den zum FVwGG 2012 vorliegenden Erläuterungen zur Regierungsvorlage (siehe oben) ist klar zu entnehmen, welche Funktion diesem Vorlagebericht zugeordnet war, nämlich die Darstellung des Sachverhaltes, die Nennung der Beweismittel sowie eine Stellungnahme der Abgabenbehörde. Dies „soll den Verwaltungsgerichten den Überblick über die strittigen Sach- und Rechtsfragen erleichtern.“ Die Qualität eines eigenen Antrages der Abgabenbehörde als Partei im Beschwerdeverfahren kommt ihm nicht zu.

Dieser Ansicht hat sich auch der VwGH in seiner Entscheidung vom 29. 1. 2015 zu Ro 2015/15/0001 angeschlossen.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes und der dargestellten Rechtslage, wie sie sich nach Lehre und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt, war der Beschwerde Folge zu geben.

3. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zur Frage der rechtlichen Qualifikation des Vorlageberichtes hat sich der VwGH bereits klar geäußert und wurde im vorliegenden Fall von dieser Rechtsmeinung nicht abgegangen.

Graz, am 11. Juni 2021