



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 19. August 2013 durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Mag. Ilse Rauhofer, Helmut Tomek und Christian Gerzabek über die Berufung der BW-GmbH, Adresse, vertreten durch 7TC Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., 1040 Wien, Brucknerstr. 6/5, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 10. Juni 2009 betreffend 1. Rechtsgebühr gemäß [§ 33 TP 18 Abs. 1 GebG](#) und 2. Gebührenerhöhung gemäß [§ 9 Abs. 2 GebG](#) zu ErfNr****, StNr*** nach der in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung betreffend Rechtsgebühr gemäß [§ 33 TP 18 Abs. 1 GebG](#) wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Berufung betreffend Gebührenerhöhung gemäß [§ 9 Abs. 2 GebG](#) wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insofern abgeändert, als die Gebührenerhöhung mit 20% von einer Bemessungsgrundlage von € 273.000,00, somit in Höhe von € 54.600,00 festgesetzt wird.
Das darüber hinausgehende Berufsbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.1. Gebührenanzeige betreffend Darlehensvertrag

Am 26. September 2007 zeigte die BW-alt-GmbH (deren Firmenwortlaut zwischenzeitig auf BW-GmbH geändert wurde, kurz BW) beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien einen zwischen der ***Bank (kurz BANK) und der BW abgeschlossenen Darlehensvertrag vom 9. August 2007 über € 20.300.000,00 an. Dieser Darlehensvertrag wurde vom Finanzamt unter der Geschäftszahl ErfNr**** erfasst.

Unter Punkt 7. des Darlehensvertrages wurde festgehalten, dass das Darlehen durch mehrere Sicherheiten abgesichert wird, und zwar ua. durch die Einräumung einer Hypothek von € 27.300.000,00 auf der Liegenschaft EZ***, GB***, BG*** (kurz "Pfandobjekt") und durch die Abtretung von Mietansprüchen.

Punkt 7.1. des Darlehensvertrages lautet wie Folgt:

"Hypothek

Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten aller Art bis zum Höchstbetrag von 27.300.000,00 EUR, welche der Bank gegen den Darlehensnehmer sowie gegen die C-GmbH&CoOG (nachstehend "C" genannt) aus den eingeräumten Darlehensverhältnissen bereits erwachsen oder in Zukunft erwachsen sollten, mögen diese Forderungen aus der laufenden Verrechnung von Zinsen, Provisionen, Spesen oder einem sonstigen aus dem gegebenen Darlehensverhältnis sich ergebenden Rechtstitel herrühren, auch für solche Beträge, die die Bank vorschussweise geleistet hat oder geleistet haben wird, oder im Zuge der Geltendmachung ihrer Forderung ausgelegt hat oder ausgelegt haben wird, auch vom Erststellungstag bis zum Tage der tatsächlichen Auszahlung des Meistgebotes durch Einräumung einer Hypothek von 27.300.000,00 EUR auf der nachfolgenden Liegenschaft:....."

1.2. abgabenbehördliche Prüfung bei der BW-GmbH ua. betreffend

Generalzessionsvereinbarung

In der Folge führte das Finanzamt bei der BW-GmbH eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend Gebühren im Prüfungszeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2008 durch.

Im Zuge dieser Prüfung tätigte das Finanzamt am 28. Oktober 2008 eine Grundbuchsabfrage zu EZ*** GB***, BG*** und nahm Einsicht in die in der elektronischen Urkundensammlung des Grundbuchs befindliche Pfandbestellungsurkunde vom 9. August 2007 abgeschlossen zwischen der ***Bank (kurz BANK) und der BW.

Am 11. Mai 2009 nahm das Finanzamt mit dem steuerlichen Vertreter der BW-GmbH eine Niederschrift über die Schlussbesprechung auf, in der ua. folgende Feststellungen getroffen wurden:

"TZ 1.2: Pfandurkunde:

*Zur Besicherung des zuvor erwähnten Darlehensvertrages verpfändete die Darlehensnehmerin ebenfalls am 09.08.2007 die ihr gehörige Liegenschaft EZ*** GB*** bis zum Höchstbetrag von € 27.300.000,00 an die Darlehensgeberin. Diese Pfandbestellungsurkunde wurde nicht*

zur Anzeige gebracht, jedoch (offenbar) die Gebührenbefreiung gem. [§ 20 Z 5 GebG](#) 1957 in Anspruch genommen, wie aus dem Vermerk auf der ersten Seite der Pfandbestellungsurkunde ersichtlich ist.

In Punkt 1. Dieser Pfandurkunde wurde festgehalten, dass die Bayrische Landesbank mit der
 a) (damaligen) Immorent BW-alt-GmbH, FN****1, und der
 b) (damaligen) C-GmbH&CoOEG, FN****3, in Geschäftsverbindung stünde (ein diesbezüglicher Darlehensvertrag vom 09.08.2007 über € 2.450.000,00 wurde unter ERFNR*** zur Anzeige gebracht).

Tz 2 abgabenrechtliche Würdigung:

Tz 2.2.: Pfandurkunde als gebührenfreies Sicherungsgeschäft:

Im Punkt 2. Der Pfandbestellungsurkunde ist vertraglich vereinbart, dass zur Sicherstellung aller Forderungen aus Haupt- und Nebenansprüchen bis zum Höchstbetrag von € 27.300.000,00 die der Darlehensgeberin gegen die BW-alt-GmbH und die C-GmbH&CoOEG "aus bereits gewährten und/oder künftig zu gewährenden Darlehen, Geld-, Haftungs- und Garantiekrediten" erwachsen werden, die unter TZ.1.b) erwähnte Liegenschaft verpfändet wird.

Als Hauptgeschäfte iSd Bestimmungen des [§ 20 Z 5 GebG](#) kommen Darlehensverträge iSd [§ 33 TP 8 GebG](#), Kreditverträge iSd [§ 33 TP 19 GebG](#) sowie Haftungs- und Garantiekreditverträge in Betracht. Die gegenständliche Pfandbestellungsurkunde kann jedoch auch zur Besicherung von Barvorlagen, Kontoüberziehungen, Internrahmen oder sonstigen – mündlich oder konkludent vereinbarten – jedenfalls aber nicht iSd GebG beurkundeten Ausleihungen herangezogen werden. Da mit der in Rede stehenden Pfandurkunde nicht nur Hauptgeschäfte, die in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden sind, besichert werden, liegen die Voraussetzungen für die Gebührenbefreiung gem. [§ 20 Z 5 GebG](#) 1957 nicht vor.

TZ. 2.4. Gebührenschuldner und Haftung:

Gebührensschuldner ist bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften derjenige, in dessen Interesse die Urkunde ausgestellt ist.

....

Eine Pfandbestellungsurkunde wird im Interesse des Gläubigers ausgestellt. Das Interesse am Abschluss oder der Erfüllung des Rechtsgeschäftes ist hier nicht maßgeblich, sondern das Interesse an der Errichtung der Urkunde (siehe VwGH 19.10.1995, [94/16/0100](#)).

Die abgabenrechtliche Haftung setzt zwar den Bestand einer Schuld voraus, es ist jedoch nicht erforderlich, dass diese Schuld dem Schuldner (Erstschuldner) gegenüber bereits geltend gemacht worden ist. Die Haftung ist auch nicht davon abhängig, ob beim Erstschuldner die Möglichkeit der Geltendmachung oder der Einbringlichkeit der Gebühr gegeben ist oder nicht (VwGH 31.5.1994, [94/16/0291](#); VwGH 19.9.2001, [2001/16/0171](#), 0172).

Da im gegenständlichen Fall im Punkt 13.7 (Seite 12 des Darlehensvertrages) vereinbart wurde, dass die Darlehensnehmerin sämtliche Steuern, Gebühren inklusive Rechtsgeschäftsgebühren und sonstigen Kosten trägt, wird hinsichtlich der beiden einseitig verbindlichen Rechtsgeschäfte Darlehen und Pfandurkunde die Haftung gem. [§ 30 GebG](#) geltend gemacht. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass einer österreichischen Ges.m.b.H. weit eher zugemutet werden kann, das GebG und seine Rechtsfolgen zu kennen als einer ausländischen Bank, und dass diese ausländische Bank weit weniger Möglichkeiten hatte, festzustellen, ob ursprünglich ein beurkundetes Hauptgeschäft vorlag oder nicht.

TZ. 3 Gebührenanzeige:

Bezüglich der Pfandurkunde – sie wurde aus der Urkundesammlung des Grundbuchs abgerufen – und der Zessionen wird darauf hingewiesen, dass dem GebG unterliegende Rechtsgeschäfte, gem. [§ 31 Abs 1 GebG](#) bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats mit einer beglaubigten Abschrift oder mit einer Gleichschrift der die Gebührenpflicht begründenden Urkunde beim FA anzuzeigen sind.

TZ 4 Zusammenstellung der Gebühren- und Erhöhungsbeträge:

.....				
Gebühr gem. § 33 TP 18 Abs. 1 GebG	1% von	27.300.000,00	=	273.000,00
Erhöhung gem. § 9 TP Abs 2 GebG	50% von	273.000,00	=	136.500,00
.....				

TZ 5 Begründung des Ermessens und der Gebührenerhöhung:

Die Steuerschuldnerin ist ein Unternehmen, das bis zum Verkauf im Oktober 2007 dem Vollkonsolidierungskreis einer der größten Banken Österreichs angehörte. Das FA kann daher zu Recht davon ausgehen, dass den für die Gesellschaft tätigen Organen – ebenso wie der steuerliche Vertretung – die Bestimmungen des GebG bekannt sind.

Erschwerend kommt hinzu, dass hinsichtlich der Pfandurkunde und der Zessionen keine ordnungsgemäße Gebührenanzeige vorliegt.

Gem. [§ 9 Abs 2 GebG](#) kann eine Erhöhung bis zu 100 % der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr festgesetzt werden. In Ausübung des Ermessens erscheint daher – unter Berücksichtigung der oben angeführten Gründe eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 50 % als gerechtfertigt."

1.3. Gebührenbescheid

Mit (Sammel-)Bescheid vom 10. Juni 2009 nahm das Finanzamt die BW-GmbH gemäß [§ 30 GebG](#) 1957 in Verbindung mit [§ 224 Abs. 1 BAO](#) als Haftungspflichtige in Anspruch und setzte für die beiden Rechtsgeschäfte 1. Darlehensvertrag und 2. Pfandbestellungsurkunde je vom 09.08.2007 mit der Bayrischen Landesbank insgesamt Gebühren in Höhe von € 571.900,00 fest, und zwar

1. Rechtsgebühr gemäß [§ 33 TP 8 Abs. 1 GebG](#) mit 0,8 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 20.300.000,00 = € 162.000,00 und

2.1 Rechtsgebühr gemäß [§ 33 TP 18 Abs. 1 GebG](#) mit 1% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 27.300.000,00 = € 273.000,00 und

2.2 Gebührenerhöhung gemäß [§ 9 Abs. 2 GebG](#) mit 50% von € 273.000,00 = € 136.500,00.

Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Mai 2009 und erklärte, dass diese Niederschrift ein integrierender Bestandteil der angeführten Gebührenbescheide, des Erhöhungsbescheides sowie der geltend gemachten Haftung sei.

1.4. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte die Bw., den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Gebühr mit € 0,00 festzusetzen. Sollte der Berufung nicht vom Finanzamt im eigenen Wirkungskreis stattgegeben werden, wurde gemäß [§ 276 BAO](#) beantragt "über diese Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung vor der hiefür zuständigen Berufungskommission anzuberaumen".

1.4.1. Berufungsausführungen betreffend Gebühr gemäß [§ 33 TP 18 GebG](#)

Der Rechtsauffassung des Finanzamtes werde in folgender Weise entgegen getreten:

Gemäß [§ 20 Z 5 GebG](#) unterlägen nicht der Gebührenpflicht

Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte ausgenommen Wechsel- zu Darlehens Verträgen (§ 33 TP 8), Kreditverträgen (§ 33 TP 19) und Haftung- und Garantieverträgen mit Kreditinstituten, der Österreichischen Nationalbank, den Versicherungsunternehmen, den Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes und den Bausparkassen, sofern über die genannten Verträge spätestens gleichzeitig mit der Beurkundung des Nebengeschäftes eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist

Daraus ergäben sich folgende Schlussfolgerungen:

1. Nach VwGH 23.09.1982, [1712/80](#) - 1714/80 und 82/15/0074; 13.12.1984, 83/15/0002 und 0003, sowie 29.11.1984, 84/15/0205 setze eine "in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtete Urkunde" nur eine der Vergebührung zugängliche Urkunde voraus (ähnlich auch Gaier, GebG, § 20 Rz 30, 231), nicht jedoch, dass der Kredit(Darlehens)-Vertrag selbst Gebührenschuld auslöse (Arnold, Rechtsgebühren, § 20 Rz 7, 374). Sei somit etwa der Darlehens- oder Kreditvertrag in concreto gebührenbefreit, schade dies der Gebührenfreiheit des zugehörigen Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäfts jedenfalls nicht (Gaier, GebG, § 20 Rz 32, 232).

2. Ferner gelte für [§ 20 Z 5 GebG](#), dass die Finanzbehörden die Angemessenheit der eingeräumten Sicherheiten nicht zu überprüfen haben. Ob die Höhe der eingeräumten Sicherheit in einem banküblichen Ausmaß zur Kredithöhe steht oder darüber- oder darunter liegt, ändere nichts am Charakter eines Sicherungsgeschäfts (Gaier, GebG, § 20 Rz 34, 232). Allerdings habe das BMF ua in der Rz 530 der GebR folgende Rechtsansicht vertreten: "...Banküblich ist ein Ausmaß von 140 % der Kreditsumme bei der hypothekarischen Besicherung oder bei der Besicherung mittels Bürgschaftsvertrag oder eine Zessionsdeckung bis zu 200%..."

3. Für die Anwendung der Gebührenbegünstigung nach [§ 20 Z 5 GebG](#) sei (weilers) vorauszusetzen, dass diese bereits aus der Urkunde über das Sicherungs- und

Erfüllungsgeschäft hervorzugehen hat, und zwar in jenem Zeitpunkt, in dem die Gebührenschuld entsteht oder entstehen würde, wenn keine Begünstigung zum Zug käme (BMF-Erl. V. 11.08.1977, ZI 110703/4-IV/11/77, AÖF 214). Es müsse somit aus der Urkunde zweifelsfrei hervorgehen, dass das Sicherungs- und Erfüllungsgeschäft ausschließlich zu einem Darlehensvertrag nach [§ 33 TP 8 GebG](#), zu einem in [§ 33 TP 19 GebG](#) umschriebenen Kreditvertrag oder zu einem Haftungs- oder Garantiekreditvertrag abgeschlossen wird und dass ein Vertragsteil eines solchen Darlehens- oder Kreditvertrages ein Kreditinstitut oder ein sonstiges in [§ 20 Z 5 GebG](#) bezeichnetes Unternehmen ist (siehe hierzu auch Gaier, GebG, § 20 Rz 39, 232).

Hinsichtlich dieses zuletzt aufgeführten Punktes werde von der Abgabenbehörde im Wesentlichen ausgeführt, dass es im vorliegenden Fall an einer entsprechenden Inbezugnahme mangle und somit mit der in Rede stehenden Pfandurkunde nicht nur Hauptgeschäfte, die in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet werden, sondern auch sonstige, nicht iSd Gebührengesetzes beurkundete Ausleihungen denkbar wären (etwa Barvorlagen, Kontoüberziehungen, Internrahmen, uä), sodass die Voraussetzungen des [§ 20 Z 5 GebG](#) nicht vorlägen.

Dieser Auffassung werde von der Berufungswerberin nicht geteilt und nachhaltig bestritten. Die entsprechende Textpassage im Pfandbestellungsvertrag laute nämlich:

*"Zur Sicherstellung aller Forderungen aus Haupt- und Nebenansprüchen aller Art, bis zum Höchstbetrag von EUR 27.300.000,00 ... die der BANK oder deren Gesamtrechtsnachfolger gegen die BW-alt-GmbH oder die C-GmbH&CoOEG oder deren Gesamtrechtsnachfolger aus bereits gewährten und/oder zu gewährenden Darlehen, Geld-, Haftungs- und Garantiekrediten erwachsen sind und in Zukunft erwachsen werden, verpfändet der Pfandbesteller der BANK die ihm allein gehörige Liegenschaft EZ*** GB*** BG*** ..."*

Aus dieser Textierung in der Pfandbestellungsurkunde seien folgende Schlussfolgerungen zu ziehen:

1. Es werde das Sicherungs- und Erfüllungsgeschäft auf hinkünftige Darlehens- und Kreditverträge mit demselben Kreditnehmer bezogen, was zunächst – auch nach Auffassung des BMF – für Zwecke der Anwendung der Gebührenbefreiung iSd [§ 20 Z 5 GebG](#) unbedenklich sei (siehe hierzu schon die BMF-Erl. v. 11.08.1977, ZI 110703/4-IV/11/77, GebR, § 20 Rz 529; auch Gaier, GebG, § 20 Rz 41, 234) und
2. die Urkunde enthalte in ihrer textlichen Abfassung keine unmittelbare Inbezugnahme der Sicherungsgeschäfte mit Darlehens- und Kreditverträgen, welche sowohl ihrem rechtsgeschäftlichen Inhalt nach als auch hinsichtlich der Beurkundungsform den Erfordernissen des [§ 20 Z 5 GebG](#) entsprechen (siehe hierzu schon GebR, § 20 Rz 529, 534)

Hinsichtlich der strittigen Erfüllung der Z 2 sei anzumerken, dass zwar der diesbezügliche klare Hinweis auf die Voraussetzung der Gebührenbefreiung nach § 20 Z 5 GebG im Text der Urkunde fehlt (und damit undeutlich sein mag), aber zweifelsfrei auch keine gegenteiligen Umstände beurkundet wurden (insbesondere die von der Abgabenbehörde ins Treffen geführten Barvorlagen, internen Überziehungen etc.).

Tatsächlich bestehe selbst bei unvollständigem Urkundeneinhalt eine Verpflichtung der Abgabenbehörde, die fehlenden Umstände amtswegig zu ermitteln, und zwar erforderlichenfalls auch anhand anderer Urkunden oder durch Einvernahmen der Vertragspartner bzw. von Zeugen (VwGH v. 16.09.1991, 91/15/0006, ÖStZB 1992, 620, Auch Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 17 Rz 11b, 305), was von der Abgabenbehörde aber im Zuge ihrer Erhebungsmaßnahmen bislang unterlassen worden sei.

Allenfalls wäre im Hinblick auf [§ 17 Abs. 2 GebG](#) die (widerlegbare) Vermutung einer Gebührenpflicht durch die Abgabenbehörde zulässig, diesfalls aber aus Sicht des Abgabepflichtigen jedenfalls ein Gegenbeweis zulässig ((VwGH 08.09.1983, [82/15/0030](#); 15.09.1986, [85/15/0375](#), und 10.06.1991, 90/15/0026), welcher vorweg durch die Berufungswerberin in Beilage ./1 angeboten werde.

1.4.2. Berufungsausführungen betreffend Gebührenerhöhung gemäß [§ 9 Abs. 2 GebG](#)

Selbst wenn die Abgabenbehörde zu der – hier entschieden bestrittenen – Rechtsauffassung einer Gebührenvorschrift nach [§ 33 TP 18 GebG](#) gelange, so wäre eine Erhöhung gemäß [§ 9 Abs. 2 GebG](#) iHv € 136.500,00 völlig unzutreffend und in keiner Weise nachvollziehbar (gewesen). Die zugrundeliegende Darlehensurkunde sei nach [§ 31 GebG](#) ordnungsgemäß angezeigt worden, der Abgabenbehörde sei somit auch über Art und Umfang der darin dokumentierten Sicherungsgeschäfte von Anfang an, seit 26.09.2007, in Kenntnis der berufsgegenständlichen Urkunden.

1.4.3. Beweisanbot

Der Berufung wurde als Beilage ./1 ein an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien adressiertes Schreiben der BW-GmbH vom 13. Juli 2009 angeschlossen, das auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"Hiezu ist aus unserer Sicht auszuführen, dass wir hinsichtlich der diesbezüglichen Undeutlichkeit in den Vertragsurkunden höflich darauf hinweisen dürfen, dass zu keinem Zeitpunkt eine Vorgangsweise zwischen den Vertragspartnern akkordiert wurde (und wie sie in der Niederschrift zu obigem Sachverhalt vom 11.05.2009 festgehalten wird), welche dahin geht, dass nicht nur Hauptgeschäfte, die in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet wurden, sondern auch sonstige Geschäfte wie Barvorlagen,

Kontoüberziehungen oder interne Rahmen wie auch mündlich oder konkludent vereinbarte – jedenfalls außerhalb des Gebührengesetzes stattfindenden Ausleihungen – heranzuziehen wäre.

Eine derartige Vorgangsweise war von den Vertragsparteien weder zum Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse intendiert, gewünscht oder vereinbart, noch wird eine derartige Intention hinkünftig iZm dem gegenständlichen Schuldverhältnis verfolgt.

Wir dürfen Sie in diesem Zusammenhang höflich um wohlwollende Würdigung unseres Beweisanbots ersuchen und um Berücksichtigung der Tatsache, dass die diesbezüglich verantwortlichen Geschäftsleiter als Vertreter einer ausländischen (deutschen) Immobilien- bzw. Bankengruppe um die textlichen Nuancen bei der Abfassung diesbezüglicher Urkundenpassagen für Gebührenzwecke nicht immer jenes Problemverständnis aufzubringen imstande sind, wie dies bei der Annahme eines österreichischen Gebührenschuldners gemeinhin vorauszusetzen bzw. wünschenswert wäre."

2. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

2.1. Ermittlungen durch den UFS

Vom UFS wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA vorgelegten Bemessungsakte ErfNr**** samt Arbeitsbogen Nr.***** und ErfNr***, durch Firmenbuchabfragen zu FN****1, FN****2 und FN****3.

2.2. mündliche Berufungsverhandlung

Zu der am 19. August 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat ist vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel niemand erschienen. Von der Berufungswerberin ist persönlich niemand erschienen.

Nach dem der Sachverhalt und der bisherige Verfahrensablauf durch die Referentin (wie in der den Anwesenden überreichten Beilage zur Niederschrift) referiert worden war, ergänzend noch Folgendes aus:

"Ich habe die Verträge angefordert, doch es gibt ein Problem mit den Urlauben. Ich habe heute nichts mit, weil ich nichts bekommen habe. Die Gesellschaft wird auch nicht von uns steuerlich betreut. Ich müsste diese Unterlagen von der Gesellschaft anfordern. Die Steuerberatungskanzlei sitzt zwar nur ein Stockwerk höher, doch ich muss es formal beantragen. Ich weiß tatsächlich nicht, wie hoch die Mietvorschreibung ist. Es gibt sicherlich diese Schriften. Ich habe schon damals überlegt, ob ich um Verschiebung des Senatstermines ersuche, habe aber dann davon abgesehen.

Die Bemessungsgrundlagen werden außer Streit gestellt, vom wirtschaftlichen Verständnis her. Ich verweise auf das bisherige Berufungsvorbringen. Zum Sachverhalt ist aus Berufungswerbersicht nichts hinzuzufügen."

Der Vertreter der Bw. ersuchte nochmals, die Erhöhungen gemäß [§ 9 Abs. 2 GebG](#) herabzusetzen, da die Höhe von 50% unverhältnismäßig erscheine. Er verweist nochmals auf die bisherigen Berufungsschreiben und ersucht abschließend, den Berufungen Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die A-GmbH&Co-KG (kurz A) mit Sitz in Deutschland erwarb mit Kauf- und Abtretungsverträgen vom 9. August 2007 99,8% der Gesellschaftsanteile der BW-alt-GmbH (deren Firmenwortlaut in der Folge auf BW-GmbH geändert wurde, kurz BW oder Bw.) sowie 99,8% der Gesellschaftsanteile der D-GmbH (kurz D). Mit Verschmelzungsvertrag vom 23. Oktober 2007 wurde die D rückwirkend per 30. Juni 2007 auf die BW verschmolzen.

Vor diesen Anteilserwerben standen sowohl die BW als auch die D in einem mittelbaren Gesellschaftsverhältnis zur XXXX-Bank (kurz BANK*).

Per 9. August 2007 haftete auf dem Kreditkonto der BW bei der BANK* mit der Nr*** eine Gesamtsumme inklusive Zinsen und Spesen in Höhe von € 20.310.052,02 aus. Im Zuge des Anteilserwerbes sollte diese Verbindlichkeit der BW umgeschuldet werden und schloss die BW daher am 9. August 2007 einen "Darlehensvertrag" mit der ***Bank über einen Darlehensbetrag von € 20.300.000,00 ab.

Weiters schloss die BANK am 9. August 2007 einen Darlehensvertrag mit einem Darlehensbetrag von € 2.450.000,00 mit der C-GmbH&CoOEG ab.

Die über die beiden Darlehensverträge errichteten Urkunden wurden jeweils am 9. August 2007 in Wien durch einen hiezu bevollmächtigten Vertreter der BANK sowie der jeweiligen Darlehensnehmerin unterzeichnet.

In beiden Darlehensverträgen wurde im Punkt 7. festgehalten, dass das Darlehen durch mehrere Sicherheiten abgesichert wird, und zwar ua. durch die Einräumung einer Hypothek von € 27.300.000,00 auf der Liegenschaft EZ***, GB***, BG*** (kurz "Pfandobjekt") und durch die Abtretung von Mietansprüchen.

Punkt 7.1. der Darlehensverträge lautet jeweils Folgt:

"Hypothek

Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten aller Art bis zum Höchstbetrag von 27.300.000,00 EUR, welche der Bank gegen den Darlehensnehmer sowie gegen die C-GmbH&CoOG (nachstehend "C" genannt) aus den eingeräumten Darlehensverhältnissen bereits erwachsen oder in Zukunft erwachsen sollten, mögen diese Forderungen aus der laufenden Verrechnung von Zinsen, Provisionen, Spesen oder einem sonstigen aus dem gegebenen Darlehensverhältnis sich ergebenden Rechtstitel herrühren, auch für solche Beträge, die die Bank vorschussweise geleistet hat oder geleistet haben wird, oder im Zuge der Geltendmachung ihrer Forderung ausgelegt hat oder ausgelegt haben wird, auch vom Erststellungstag bis zum Tage der tatsächlichen Auszahlung des

Meistgebotes durch Einräumung einer Hypothek von 27.300.000,00 EUR auf der nachfolgenden Liegenschaft:....."

Ebenfalls am 9. August 2007 schlossen die BANK und die BW wie in den Darlehensverträgen vorgesehen eine Pfandbestellungsurkunde ab. Die von beiden Vertragspartnern unterzeichnete Urkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"1. Die BANK steht mit der BW-alt-GmbH und der C-GmbH&CoOEG in Geschäftsverbindung, in deren Rahmen die BANK Kredite und Darlehen einräumt. So wurde der BW-alt-GmbH mit Darlehensvertrag vom 09.08.2007 ein Darlehen über EUR 20.300.000,00 (...) und der C-GmbH&CoOEG mit Darlehensvertrag vom 09.08.2007 ein Darlehen über EUR 2.450.000,00 (...) gewährt.

2. Zur Sicherstellung aller Forderungen aus Haupt- und Nebenansprüchen aller Art, bis zum Höchstbetrag von EUR 27.300.000,00 ...

*die der BANK oder deren Gesamtrechtsnachfolger gegen die BW-alt-GmbH oder die C-GmbH&CoOEG oder deren Gesamtrechtsnachfolger aus bereits gewährten und/oder zu gewährenden Darlehen, Geld-, Haftungs- und Garantiekrediten erwachsen sind und in Hinkunft erwachsen werden, verpfändet der Pfandbesteller der BANK die ihm allein gehörige Liegenschaft EZ*** GB*** BG*** samt dem in ihrem Eigentum stehenden tatsächlichen und rechtlichen, gegenwärtigen und künftigen Zubehör und erteilt die unwiderrufliche Einwilligung, dass aufgrund dieser Urkunde das Pfandrecht für diese Forderungen bis zum zuvor angeführten Höchstbetrag ob der genannten Liegenschaft grundbücherlich einverleibt wird.*

3. Als Nebenansprüche im Sinne des Punkt 2. gelten Zinsen, Verzugszinsen, Provisionen und Spesen, Zinsen vom Entstehungstag bis zum Tag der Zahlung des Kreditbetrages, länger als drei Jahre rückständige Zinsen bzw Verzugszinsen, über Meistbots- und Fruktifikationszinsen hinaus zu vergütende vereinbarte Zinsen, Bearbeitungsgebühr (Barauslagen, Gebühren, Steuern, öffentliche Abgaben) aus der Begründung und Beendigung des Schuldverhältnisses, Mahn-, Vergleichs-, Prozess-, Exekutions-, Schätzungs-, Intabulations-, Löschungs- und Abtretungskosten, Kosten für die Beteiligung an Schätzungs-, Versteigerungs-, Verteilungs- und Insolvenzverfahren sowie gerichtliche und außergerichtliche Kosten rechtsfreundlicher Vertretung.

.....

13. Mit der Einräumung und/oder Verwertung dieser Sicherheit entstehende Steuern, Gebühren und Kosten (insbesondere auch die Eintragungskosten) trägt der Pfandbesteller."

Auf der ersten Seite der Urkunde befindet sich ein Vermerk "*Gebührenfrei gemäß [§ 20 Z 5 GebG](#)*".

Beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zur Vergebühung angezeigt wurden nur die beiden Darlehensverträge, wobei der Darlehensvertrag mit BW unter der ErfNr**** und jener mit der C unter der ErfNr**** vom Finanzamt erfasst wurde. Für die Pfandurkunde und die beiden Globalzessionsvereinbarungen wurde keine Gebührenanzeige vorgenommen. Der Inhalt der Pfandbestellungsurkunde wurde dem Finanzamt durch Einsicht in die elektronische Urkundensammlung des Grundbuchs bekannt.

Gebührenverletzungen seitens der Bw. vor dem 9. August 2007 wurden vom Finanzamt nicht festgestellt.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom Unabhängigen Finanzsenat eingesehen Unterlagen sowie den damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bw. in ihren schriftlichen Eingaben. Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde in der mündlichen Verhandlung vorgetragen und wurde dazu vom Vertreter der Bw. erklärt, dass dazu keine Ergänzungen erfolgen.

3. rechtliche Beurteilung

3.1. Festsetzung der Gebühr gemäß [§ 33 TP 18 GebG](#)

3.1.1. Gebührenpflichtiger Tatbestand und Bemessungsgrundlage

Hypothekarverschreibungen, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird, unterliegen gemäß [§ 33 TP 18 Abs. 1 GebG](#) nach dem Wert der Verbindlichkeit, für welche die Hypothek eingeräumt wird, einer Rechtsgebühr von 1 %.

Im gegenständlichen Fall ist sowohl unstrittig, dass die Pfandbestellungsurkunde ein Hypothekarverschreibung iSd [§ 33 TP 18 GebG](#) darstellt. Ebenso unstrittig ist die Höhe der Bemessungsgrundlage von € 27.300.000,00.

Allerdings kann die in dieser Tarifpost genannte Hypothekarverschreibung unter den Voraussetzungen der §§ 19 Abs. 2 und 20 Z 5 GebG gebührenfrei beurkundet werden (Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, B I 5 zu § 33 TP 18).

Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind, abgeschlossen, so ist die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten ([§ 19 Abs 2 Satz 1 GebG](#)).

Gemäß [§ 19 Abs 2 Satz 2 GebG](#) gilt dies aber nicht für die in der Urkunde über das Hauptgeschäft zwischen denselben Vertragsteilen zur Sicherung und Erfüllung des Hauptgeschäftes abgeschlossenen Nebengeschäfte oder Nebenverabredungen, gleichgültig, ob das Hauptgeschäft nach dem Gebührengesetz oder einem Verkehrsteuergesetz einer Gebühr oder Verkehrsteuer unterliegt. Die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des [§ 19 Abs 2 Satz 2 GebG](#) ist sohin an folgende Voraussetzungen geknüpft, die alle kumulativ gegeben sein müssen:

- Das Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft muss in derselben Urkunde wie das Hauptgeschäft enthalten sein;
- Das Nebengeschäft muss zur Erfüllung oder Sicherung des Hauptgeschäftes dienen;
- Das Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft muss zwischen denselben Vertragspartnern wie das Hauptgeschäft abgeschlossen werden;
- Das Hauptgeschäft muss einer Gebühr im Sinne des Gebührengesetzes oder einer Verkehrsteuer unterliegen.

Da die gegenständliche Pfandbestellung auch zur Sicherstellung der Ansprüche der Bayrischen Landesbank aus dem Darlehensvertrag mit der BW und aus dem Darlehensvertrag mit der C dient, fehlt im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen der Parteienidentität. Überdies erfolgte die Pfandbestellung nicht in derselben Urkunde wie das Hauptgeschäft, sondern in einer gesonderten Urkunde und liegen daher die Voraussetzungen der Gebührenbefreiung nach [§ 19 Abs. 2 GebG](#) auch aus diesem Grund nicht vor.

Nach [§ 28 Abs. 1 Z. 2 GebG](#) ist bei einem einseitig verbindlichen Rechtsgeschäft derjenige, in dessen Interesse die Urkunde ausgestellt ist, zur Entrichtung der Gebühren verpflichtet.

Nach [§ 30 GebG](#) haften für die Gebühr neben den Gebührenschuldern die übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen.

Die Hypothekarverschreibung stellt ein einseitig verbindliches Rechtsgeschäft dar. Die Urkunde über die Hypothekarverschreibung wird im Interesse des Gläubigers ausgestellt. Maßgeblich ist nicht das Interesse am Abschluss oder der Erfüllung des Rechtsgeschäftes, sondern das Interesse an der Errichtung der Urkunde. Als Gebührenschuldner kommt daher im Falle der auf [§ 33 TP 18 GebG](#) gestützten Rechtsgebühr allein der Gläubiger in Betracht (vgl. VwGH 19.10.1995, [94/16/0100](#)).

Deshalb war Gebührenschuldner der gegenständlichen Hypothekarverschreibungen nur die BANK und können die Pfandbesteller nach [§ 30 GebG](#) bloß als Haftende für die Gebührenentrichtung herangezogen werden.

Betreffend die Frage, wen die Abgabenbehörde primär heranzuziehen berechtigt ist, und zwar den Hauptschuldner (Gebührensschuldner) oder den Haftenden (als Solidarschuldner), bestehen keine ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen. Diese Frage ist daher aus dem Blickwinkel des Ermessens zu beurteilen, wobei die Subsidiarität der Position des Haftenden sehr wohl eine Komponente darstellt, die im Bereich der Ermessensübung zu würdigen und zu berücksichtigen ist. Auch das vertragliche Innenverhältnis zwischen dem Hauptschuldner und

dem Haftenden kann als Ermessensrichtlinie dienen. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt es im Ermessen der Behörde, ob sie das Leistungsgebot nur an einen der mehreren Gesamtschuldner und an welchen von ihnen richtet oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner (vgl. VwGH 21.3.2002, [2001/16/0599](#)).

Im vorliegenden Fall verpflichteten sich die BW in Punkt 13.7 des Darlehensvertrages sowie in Punkt 13 der Pfandbestellungsurkunde sämtliche mit der Durchführung der Sicherheitsverträge entstehende Steuern, Gebühren inklusive Rechtsgeschäfts- und Eintragungsgebühren und sonstige Kosten zu tragen. Deshalb hat das Finanzamt das Ermessen zu Recht in der Weise ausgeübt, dass sie die Bw. für die Entrichtung der Gebühr in Höhe von € 273.000,00 (1 % einer Bemessungsgrundlage von € 27.300.000,00) in Anspruch nahm.

3.1.2. Befreiung nach [§ 20 Z. 5 GebG](#)

Gemäß [§ 20 Z. 5 GebG](#) in der bis 31. Dezember 20010 geltenden Fassung der GebG-Novelle 1988, BGBl 1988/407 und des BG BGBl 1990/281 unterliegen Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte - ausgenommen Wechsel - zu Darlehensverträgen (§ 33 TP 8), Kreditverträgen (§ 33 TP 19) und Haftungs- und Garantiekreditverträgen mit Kreditinstituten, der Oesterreichischen Nationalbank, den Versicherungsunternehmen, den Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes und den Bausparkassen, sofern über die genannten Verträge spätestens gleichzeitig mit der Beurkundung des Nebengeschäftes eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist; nicht der Gebührenpflicht.

Für die Befreiung des [§ 20 Z 5 GebG](#) muss die Beurkundung des Kreditvertrages dem Abschluss des Sicherungsgeschäftes vorangehen oder zumindest gleichzeitig damit erfolgen. Die Gebührenbefreiung nach [§ 20 Z 5 GebG](#) ist bei solchen Sicherungsgeschäften nicht gegeben, die sich auch auf künftig abzuschließende Kreditverträge beziehen (vgl. VwGH 10. 6. 1991, [90/15/0026](#) unter Hinweis auf Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum GebG, § 20 B II 3).

Arnold führt zur Thematik Sicherung künftiger Kredite in Rechtsgebühren, § 20, Rz 11d unter Hinweis auf GebR Rz 529 Folgendes aus:

"Eine Sicherstellung sowohl für eingeräumten Kredit als auch für künftige (im Inland) abgeschlossene Kreditverträge wurde vom VwGH im Erk 8.9.1983, 83/15/0123, AnwBl 1983, 710 - dort siehe auch Ausführungen zum § 17 Abs 2 in diesem Zusammenhang - nicht beanstandet, wobei allerdings die spätere VwGH-Judikatur (10.6.1991, 90/15/0026, ÖStZB 1992, 407 = AnwBl 1991, 563 = VwSlg 6604 F) klarstellt, dass für den VwGH das Vorbringen der Gebührenschuldner entscheidend war, bei der Errichtung der Urkunde wäre keine Einigung der Parteien über einen derartigen Umfang der Pfandbestellungsurkunde (Absicherung künftiger Kredite) vorgelegen. Ansonsten (ohne diesen Sonderfall) geht der

VwGH im letztgenannten Erk davon aus, dass keine Gebührenfreiheit nach § 20 Z 5 vorliegt, wenn künftig zu gewährende Ausleihungen sichergestellt werden sollen (der Erlass des BMF AÖFV 1977/214 ist für den VwGH keine verbindliche Rechtsquelle; dieser Erlass bestätigt die Gebührenfreiheit zB einer Pfandbestellungsurkunde, wenn diese gemäß ihrer Textierung auch für künftig [wohl auch mit dem Gesamtrechtsnachfolger] abzuschließende Kreditverträge als Sicherstellung dient, sofern diese sowohl ihrem rechtsgeschäftlichen Inhalt nach als auch hinsichtlich der Beurkundungsform den Erfordernissen des § 20 Z 5 entsprechen."

Der Gebührenbefreiung nach [§ 20 Z 5 GebG](#) ist es abträglich, wenn sich das Sicherungsgeschäft nicht nur auf bestimmte, in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise beurkundete Verträge beziehe. Aus der Tatsache, dass die gewählte Formulierung deutschen banküblichen Usancen entspricht, kann nicht geschlossen werden, dass sich deshalb die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung trotz der Einbeziehung künftiger Kreditverträge etc. aus dem Normzweck des [§ 20 Z 5 GebG](#) ableiten lässt, zumal auch der Zweck der Einschränkung auf Nebengeschäfte zu Verträgen, über die in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise eine Urkunde errichtet wurde, zu berücksichtigen ist (vgl. UFS 21.3.2012, RV/0183-W/11).

Da die Gebührenpflicht des jeweiligen Sicherungsgeschäftes zu beurteilen ist (und das Sicherungsgeschäft auch das „Mehr“ absichert), kommt eine anteilige Gebührenfreiheit nicht in Frage (siehe Arnold in Rechtsgebühren, § 20 Rz 11g).

Im gegenständlichen Fall ist der Urkundeninhalt insofern eindeutig, als die Forderungsabtretung auch zur Sicherstellung aller Forderungen aus Haupt- und Nebenansprüchen aller Art aus künftig zu gewährenden Darlehen, Geld-, Haftungs- und Garantiekrediten erwachsen werden. Selbst wenn die Parteien bei Abschluss der Pfandbestellungsurkunde davon ausgegangen sind, dass auch allfällige künftige Darlehens- oder Kreditverträge in einer Weise abgeschlossen werden sollen, dass es zu einem Entstehen einer Gebührenschild kommt, ändert dies nichts daran, dass die in [§ 20 Z 5 GebG](#) vorgesehen Tatbestandsvoraussetzungen hier nicht erfüllt werden.

Die Berufung betreffend Geltendmachung der Haftung für Rechtsgebühr gemäß [§ 33 TP 18 GebG](#) war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Gebührenerhöhung gemäß [§ 9 Abs. 2 GebG](#)

Gemäß [§ 9 Abs. 2 GebG](#) kann das Finanzamt zur Sicherung der Einhaltung der Gebührevorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den in Abs.1 genannten Gebühren eine Erhöhung bis zu 50 vH, bei den anderen Gebühren, mit Ausnahme der Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs.1 Z 1, eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben. Bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung ist insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem

Gebührensschuldner bei Beachtung dieses Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde sowie, ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist.

Eine ordnungsgemäße Gebührenanzeige liegt dann vor, wenn das anzeigepflichtige Rechtsgeschäfte bis zum 15. Tag des der Entstehung der Gebührenschuld (= hier Tag der Vertragsunterfertigung) zweitfolgenden Monats beim Finanzamt angezeigt wird. Die Auffindung einer gebührenpflichtigen Schrift bei einer Nachschau kann ebenso wenig als Gebührenanzeige gewertet werden (VwGH 11.7 1961, 381/61), wie die Benachrichtigung anderer Abgabenbehörden aus anderen als gebührenrechtlichen Gründen (VwGH 2.11.1971, [1940/71](#)). Die Gebührenanzeige hat mit einer (gerichtlich oder notariell) beglaubigten Abschrift oder einer Gleichschrift (Kopie oder weiterer Ausdruck der Urkunde, versehen jeweils mit Originalunterschriften) der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde zu erfolgen (vgl dazu [§ 31 GebG](#)).

Im gegenständlichen Fall erfolgte für die Pfandbestellungsurkunde überhaupt keine Gebührenanzeige. Der im Punkt 7. der Darlehensverträge enthaltene Hinweis auf die Pfandbestellung ersetzt nicht die Gebührenanzeige der über das Sicherungsgeschäft errichteten Urkunde. Allein auf Grund der angezeigten Darlehensverträge konnte das Finanzamt nicht beurteilen, ob und in welcher Höhe eine Gebührenschuld für die Sicherungsgeschäfte entstanden ist. Aus den Darlehensverträgen ist beispielsweise nicht erkennbar, wann und ob die vorgesehenen Sicherheitenverträge bereits abgeschlossen wurden bzw die darüber errichteten Urkunden von den Vertragsparteien unterzeichnet wurden. Erst durch die vom Finanzamt durchgeführten Ermittlungen (Einsicht in die Urkundensammlung des Grundbuchs) und der Kenntnis vom Inhalt der "Pfandbestellungsurkunde" erlangte das Finanzamt Kenntnis, dass nicht nur Forderungen aus bereits eingeräumten Darlehen besichert werden, sondern auch Forderungen aus künftig zu gewährenden Darlehen, Geld-, Haftungs- und Garantiekrediten. Die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Gebührenerhöhung nach [§ 9 Abs. 2 GebG](#) liegen daher vor.

Die Entscheidung über das konkrete Ausmaß der Gebührenerhöhung ist als Ermessensentscheidung gemäß [§ 20 BAO](#) nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen.

Dass bei Sicherungsgeschäften, die sich auch auf künftig abzuschließende Kreditverträge beziehen, keine Gebührenbefreiung nach [§ 20 Z 5 GebG](#) gegeben ist, entspricht nur der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 10. 6. 1991, [90/15/0026](#)), sondern wird auch in der einschlägigen Literatur ausgeführt (siehe dazu ua. Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum GebG, § 20 B II 3 sowie Arnold Rechtsgebühren, § 20, Rz 11d), weshalb der Bw. ein Erkennen der Gebührenpflicht zuzumuten war. Es wäre eine Obliegenheit der Bw. gewesen, eine entsprechende Gebührenanzeige unter ausdrücklichem Vorbehalt ihres Rechtsstandpunktes zu erstatten (vgl. dazu VwGH 15.3.2001, [2000/16/0115](#) sowie VwGH 18.11.1993, [92/16/0135](#)).

Dem Gesetz ist kein Anhaltspunkt dafür zu entnehmen ist, dass Gebührenverkürzungen, die einer juristischen Person zuzurechnen sind, allgemein anders zu behandeln sind als von natürlichen Personen begangene (VwGH je vom 24.6.1991, [90/15/0057](#) und [90/15/0058](#)). Von einem Geschäftsführer einer österreichischen Gesellschaft m.b.H. ist schlichtweg zu erwarten, dass er sich mit den einschlägigen steuerlichen Vorschriften jenes Landes, in dem diese von ihm vertretene Gesellschaft ihren Sitz hat, entsprechend vertraut macht und diese kennt. Das behauptete Nichterkennen der Gebührenpflicht als Folge der Unkenntnis der einschlägigen Bestimmungen des österreichischen Gebührengesetzes vermag den Geschäftsführer einer GmbH jedenfalls nicht zu exkulpieren (UFS 17.8.2006, RV/0137-I/06 unter Hinweis auf VwGH 10.10.1996, [94/15/0122](#), und die dort zitierten Vorjudikatur). Bei gebotener Kenntnisverschaffung von den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen konnte den Organen der Bw und damit der Bw. das Erkennen der Gebührenpflicht dieses Rechtsgeschäftes durchaus zugemutet werden.

Nach [§ 9 Abs. 2 zweiter Satz GebG](#) ist weiters die Dauer der Verspätung der Gebührenanzeige zu berücksichtigen. Wenn auch dieser Umstand nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt ist, wird die Unterlassung der Gebührenanzeige überhaupt, also etwa die Feststellung eines gebührenpflichtigen Tatbestandes erst im Zuge einer behördlichen Erhebung, für das Ausmaß der Gebührenerhöhung entscheidende Bedeutung haben (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 21 zu [§ 9 GebG](#) unter Hinweis auf ua. UFS 17.8.2006, RV/0136-I/06).

Zur Begründung wiederholter Gebührenverletzungen dürfen nur solche herangezogen werden, die zeitlich vor dem Entstehen der gegenständlichen Gebührenschuld gelegen sind. Der Bw. war somit bei der Ermessensentscheidung nicht negativ anzurechnen, dass neben dem gegenständlichen noch für zwei weitere, gleichzeitig abgeschlossene Verträge die Gebühren nicht ordnungsgemäß entrichtet worden sind (vgl. UFS 17.8.2006, RV/0137-I/06). Der UFS kommt daher bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles zum Ergebnis, dass auf

Grund der oben dargelegten Tatumstände die Vorschreibung der Gebührenerhöhung dem Grunde nach gerechtfertigt war, allerdings spricht bei deren prozentuellen Ausmessung die (unterstellte) Erstmaligkeit der Gebührenverletzung gegen den erfolgten Ansatz von 50%.

Geht man davon aus, dass das zuständige Finanzamt innerhalb der Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs.2 BAO eine Gebührenüberprüfung vornehmen kann und bei einer Nichtentrichtung von Gebühren bis zum Ende des fünften Jahres eine Zinersparnis von über 20 vH. eintreten kann, so erscheint - im Rahmen der gebotenen Ermessensausübung - im Hinblick darauf, dass im zu beurteilenden Fall die Gebührenprüfung rund zwei Jahre nach dem Entstehen der Gebührenschuld abgeschlossen wurde, eine Erhöhung von 20 vH. als angemessen (vgl. UFS 04.04.2012, RV/3556-W/07 unter Hinweis auf VwGH 24.6.1991, [90/15/0057](#)).

Der Berufung war daher unter Festlegung einer Gebührenerhöhung im Ausmaß von 20 % teilweise stattzugeben. Daraus ergibt sich folgende Berechnung der Gebührenerhöhung:

20 % von der für die Pfandbestellungsurkunde zu entrichtenden Gebühr in Höhe von € 273.000,00, ergibt eine Gebührenerhöhung gemäß [§ 9 Abs. 2 GebG](#) von € 54.600,00.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Wien, am 22. August 2013