



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/1647-W/05
GZ. RV/1645-W/07
GZ. RV/1644-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Herrn BW., Adr, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Rechtsgebühren 1) vom 3. Juni 2005 zu ErfNr.1, 2) vom 31. Mai 2005 zu ErfNr.2 und 3) vom 31. Mai 2005 zu ErfNr.3 entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Bescheid vom 3. Juni 2005 zu ErfNr.1 wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- 2) und 3) Die Berufungen gegen die Bescheide vom 31. Mai 2005 zu ErfNr.2 und zu ErfNr.3 werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Herr BW (der nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) unterzeichnete als Bestandgeber drei mit 26. Juli 2004 datierte Mietverträge. Als Mieter wurden diese Verträge von folgenden Personen unterzeichnet:

"Vertrag 1)": von Herrn DM und von Frau NH
"Vertrag 2)": von Frau NH und
"Vertrag 3)": von Herrn DM.

Der Inhalt der Mietverträge unterscheidet sich jeweils im Punkt I. des Vertrages. Der Punkt I lautet beim Vertrag 1):

Frau HN und Herr KD bewohnen in der Pension X, Adr.2, ein Zimmer von ca. 20 m².

beim Vertrag 2):

Frau HN bewohnt in der Pension X, Adr.2, ein Zimmer von ca. 20 m²."

beim Vertrag 3):

"Herr KD bewohnt in der Pension X, Adr.2, ein Zimmer von ca. 20 m²."

In allen 3 Verträgen wurde festgehalten, dass die Anmietung zu Wohnzwecken erfolgt und eine Änderung der Benutzungsart der ausdrücklichen Zustimmung des Vermieters bedarf. Die Bestimmungen über die monatliche Miete unterscheiden sich lediglich dahingehend, dass in den Verträgen 2) und 3) jeweils eine monatliche Miete von € 150,00 und im Vertrag 1) eine monatliche Miete von € 300,00 (jeweils inklusive Betriebskosten) festgehalten wurde.

Hinsichtlich der Vertragsdauer wurde in den Verträgen 2) und 3) folgendes vereinbart:

"Das Mietverhältnis beginnt am 02.08.2004 und gilt bis auf Widerruf".

Dagegen heißt es im Vertrag 1):

"Das Mietverhältnis beginnt am 01.08.2004 und gilt vorerst für 3 Monate. Bei Bedarf kann der Mietvertrag verlängert werden und gilt dann bis auf Widerruf."

In allen 3 Verträgen verpflichteten sich die Mieter, die mit der Errichtung des Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren zu tragen.

Am 4. August 2004 wurden alle 3 Verträge im Original und unter Anschluss jeweils einer Kopie dem Finanzamt Baden vorgelegt, wobei die Originale den Parteien wieder ausgehändigt wurden. Der Vertrag 1) wurde unter ErfNr.1, der Vertrag 2) unter ErfNr.2 und der Vertrag 3) unter ErfNr.3 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien erfasst. Eine Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr durch den Vermieter erfolgte nicht.

Für die Verträge 2) und 3) setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber dem Bw. jeweils mit Bescheid vom 31. Mai 2005 zu ErfNr.2 bzw. zu ErfNr.3 Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 1 % von € 5.400,00 (€ 150,00 mtl. Miete x 36 Monate für unbestimmte Zeit) = € 54,00 fest. Weiters setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw. mit Bescheid vom 3. Juni 2005 für den Vertrag 1) zu ErfNr.1 Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 1 % von € 11.700,00 (€ 300,00 mtl. Miete x 39 Monate = 3 Monate bestimmte + 36 Monate unbestimmte Zeit) = € 117,00 fest.

Gegen alle 3 Bescheide wurde Berufung erhoben.

1) Zu den Bescheiden zu ErfNr.2 bzw. zu ErfNr.3 wurde eingewandt, dass die Mietverträge für Herrn K und Frau H vom 26. Juli 2004 dazumal für jeden separat und bis auf Widerruf ausgestellt worden seien. Auf Wunsch der beiden Mieter seien diese Verträge jedoch 2 Tage später wieder storniert und auf einen, gemeinsamen Mietvertrag zusammengefaßt worden.

Der Vermerk „Das Mietverhältnis gilt vorerst für 3 Monate. Bei Bedarf kann der Mietvertrag verlängert werden und gilt dann bis auf Widerruf“ sei außerdem hinzugefügt worden. Dieser 2. Vertrag sei der einzige gültige und die dafür anfallenden Gebühren seien auch laut ihrem Gebührenbescheid vom 3. Juni 2005, ErfNr.1 verrechnet worden.

2) Hinsichtlich des Bescheides zu ErfNr.1 wurde eingewandt, dass dieser Mietvertrag (Vertrag 1) nicht auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden sei. Aus Punkt IV gehe eindeutig hervor, dass der Vertrag vorerst für 3 Monate gelte. Bei Bedarf hätte der Vertrag verlängert werden können und wäre dann erst gültig gewesen bis auf Widerruf. Diese Vertragsverlängerung sei jedoch nicht zustande gekommen, da der Mietvertrag innerhalb der festgelegten 3-Monatsfrist, nämlich am 18. Oktober 2004 bereits gekündigt worden sei und somit sei auch die Klausel „bis auf Widerruf“ entfallen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 17. Juni 2005 wies das Finanzamt alle drei Berufungen als unbegründet ab. Zur Begründung wurde in den Verfahren zu ErfNr.2 und ErfNr.3 - betreffen die Verträge 2) und 3) -Folgendes ausgeführt:

"Gem. § 17 (1) GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

Gem. § 17 (5) GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

*In dieser Vorschrift kommt der Grundsatz zum Ausdruck, dass die einmal entstandene Gebührenpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann.
Die Gebührenschuld ist nach § 16 (1) 1 GebG. im Zeitpunkt der Unterzeichnung entstanden."*

In der Berufungsvorentscheidung betreffend die Vergebührungs des Vertrages 1) wurde folgendes ausgeführt:

"Vertragsverlängerungen durch Optionsausübung bedeuten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert und ist eine solche Bedingung nach § 26 GebG. zu behandeln. (z.B. Erk. v. 31.5.1995, Zl. 94/16/0237), sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt.

Da nach § 17 Abs. 5 GebG. die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht aufhebt, ist der nachfolgende Verzicht auf die Optionsausübung unerheblich. Die einmal entstandene Gebührenschuld wird durch nachträgliche Ereignisse nicht beseitigt."

In den Anträgen auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde vom Bw. noch ergänzend vorgebracht, dass in allen Mietverträgen vermerkt sei, dass sämtliche Kosten und Gebühren die mit der Errichtung des Vertrages verbundenen sind, vom Mieter zu tragen sind. Dieser Satz sei aus dem Grund im Vertrag aufgenommen worden, damit auch wirklich der Mieter für diese Kosten aufkommt und nicht der Vermieter. Diese Gebühren sollten daher bei der entsprechenden Behörde vor Ort bei Einreichung des Vertrages bar

entgegen genommen werden, wovon ausgegangen worden sei, das es so passiere. Da dies nicht der Fall gewesen sei, solle jetzt er für diese Gebühren aufkommen, wobei es ihm nicht mehr möglich sei, die Gebühren von den ehemaligen Mietern zurückzufordern, da diese nicht mehr bei ihm wohnen würden und auch der derzeitige Aufenthaltsort nicht bekannt sei.

Zur Vertragsdauer des Vertrages 1) wurde nochmals dargelegt, dass der Vertrag eine Gültigkeit von 3 Monaten gehabt hätte. Für 3 Monate deshalb, da ein längerer Aufenthalt der Mieter nicht vorgesehen gewesen sei. Hätten sie ein 4. Monat bleiben wollen, hätten sie einen neuen Vertrag benötigt, da der eigentliche ja auf 3 Monate begrenzt gewesen sei. Tatsache sei, dass das Mietverhältnis nur 2 Monate und 22 Tage aufrecht erhalten und dann wieder gekündigt worden sei. Zur Info für den Mieter sei lediglich festgehalten worden, dass nach diesen 3 Monaten die Möglichkeit bestehe, nach erneuter Absprache das Mietverhältnis zu verlängern, wobei dies natürlich einen neuen Mietvertrag erfordert hätte, der dann vergebührt worden wäre. Auch wenn im Mietvertrag selbst diese Tatsache nicht eindeutig beschrieben worden sei, so sei es für den Mieter und Vermieter eine eindeutige Aussage. Beide Parteien hätten gewusst, dass der Vertrag voraussichtlich nach den 3 Monaten nicht verlängert werden wird und darum sei er auch auf diesen Zeitraum begrenzt worden.

Zu den Verfahren betreffend die Verträge 2) und 3) wurde erläutert, dass für ein und das selbe Mietverhältnis mehrere Mietverträge unterzeichnet worden seien, weil die beiden Mieter Asylanten seien, die von den Behörde nur finanzielle Unterstützung erhalten würden, wenn sie einen unferfertigten Mietvertrag vorweisen könnten. Aufgrund dessen seien zwei – gesonderte - Mietverträge aufgesetzt worden. Nachdem diese bei der Behörde eingereicht worden seien, sei den beiden jedoch mitgeteilt worden, dass sie einen gemeinsamen Vertrag bräuchten, da sie auch gemeinsam wohnen würden. Die zwei Mietverträge seien beim Amt liegen geblieben und kurz darauf sei der gewünschte Mietvertrag für beide Mieter dort eingereicht worden. Bei etwas Einsicht des zuständigen Beamten hätte dieser, so wie es auch fair und menschlich gewesen wäre, die ersten beiden Verträge, die vorher nicht akzeptiert worden seien, vernichten müssen und den zweiten, gemeinsamen Vertrag nehmen und vergebühren müssen. Das hieße, der Behörde sei es sehr wohl bewusst gewesen, dass für die beiden Mieter zwei Verträge für ein und das selbe Mietverhältnis aufliegen würden, wovon nur einer gültig gewesen sei, und trotzdem seien offensichtlich beide vergebührt worden.

Kurz gesagt, der erste Mietvertrag sei nicht gültig und der zweite begrenzt auf 3 Monate, wodurch die Berechnung der Gebühren für 3 Jahre, und das mal 2, also gesamt € 225,00 für nicht korrekt angesehen werde. Sollte die Behörde anderer Ansicht sein, werde ersucht, die Möglichkeit in Erwägung zu ziehen, die Kosten direkt bei den Mietern einzuholen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Abweichend (davon) sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind), die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

Nach § 15 Abs. 1 GebG sind das Vorliegen eines Rechtsgeschäftes und die Errichtung einer Urkunde über dieses Rechtsgeschäft Voraussetzungen für die Gebührenpflicht. Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften - wie beim Bestandvertrag -, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, mit dem Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird nach Abs. 2 dieser Bestimmung bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, welcher die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

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

Nach Abs. 5 dieser Bestimmung heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

Die Verträge 2) und 3) wurden jeweils von beiden Vertragsteilen (Vermieter und Mieter) unterzeichnet und ist daher im Zeitpunkt der Unterzeichnung der jeweiligen Urkunde die Gebührenpflicht entstanden. Die spätere „Stornierung“ dieser Verträge durch Ausfertigung eines weiteren, gemeinsamen Mietvertrages der beiden Mieter kann auf Grund der ausdrücklichen Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG nichts an der Gebührenpflicht der Verträge 2) und 3) ändern. Ebenso hätte eine nachträgliche Vernichtung der beiden Urkunden die Gebührenpflicht nicht zum Wegfall gebracht (siehe abermals die Bestimmung des § 17 Abs. 5 GebG).

Nach dem eindeutigen Urkundeninhalt wurde in den Verträgen 2) und 3) kein Termin für das Ende des Bestandverhältnisses festgelegt, sondern sollte das Bestandverhältnis „bis auf Widerruf gelten“. Somit sind diese beiden Bestandverträge als auf unbestimmte Dauer abgeschlossen zu qualifizieren und ist die Gebühr für diese beiden Verträge vom dreifachen Jahresentgelt in Höhe von jeweils € 5.400,00 zu bemessen.

Hingegen wurde beim Vertrag 1) die Vertragsdauer mit (vorerst) 3 Monaten festgelegt. Die Formulierung „Bei Bedarf kann der Mietvertrag verlängert werden und gilt dann bis auf Widerruf“ ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als undeutlich anzusehen, weshalb hierfür ein Gegenbeweis iSd § 17 Abs. 2 GebG in Betracht kommt. Vom Bw. wurde überzeugend dargelegt, dass sich die Vertragsparteien mit dieser Vertragsbestimmung noch nicht über einen über 3 Monate hinausgehenden Zeitraum binden wollten und dass eine Verlängerung des Bestandverhältnisses über diesen Zeitraum hinaus eine erneute „Absprache“ der Vertragsparteien erfordert hätte. Damit unterscheidet sich der vorliegende Fall aber von jenen Vertragsgestaltungen, bei denen ein Vertragspartner durch einseitige Willenserklärung eine Verlängerung der Vertragsdauer herbeiführen kann (Vertragsverlängerung durch Optionsausübung). Zur Fortsetzung des Bestandverhältnisses über den Zeitraum von drei Monaten hinaus wäre hier eine neuerliche Willenseinigung der Vertragsparteien erforderlich gewesen und ist daher der Vertrag 1) nicht als auf unbestimmte Dauer (vgl. dazu VwGH 17.2.1994, 93/16/0135), sondern auf eine bestimmte Dauer von 3 Monaten abgeschlossen zu beurteilen.

Verträge über die Miete von Wohnräumen bis zu einer Dauer von drei Monaten sind allerdings nach § 33 TP 5 Abs. 4 Z. 1 GebG gebührenfrei. Erst wenn ein derartiges Mietverhältnis über diesen Zeitraum hinaus fortgesetzt wird, wird der Mietvertrag im Zeitpunkt der Fortsetzung gebührenpflichtig und gilt mangels anderer beurkundeter Parteienvereinbarung vertraglich als auf unbestimmte Zeit verlängert.

Im vorliegenden Fall handelt es sich nach dem eindeutigen Urkundeninhalt um die Anmietung eines Wohnraumes und wurde der auf eine bestimmte Dauer von 3 Monaten abgeschlossene

Mietvertrag (= Vertrag 1) bereits vor Ablauf der 3 Monate wieder beendet. Zu einer Fortsetzung des Bestandverhältnisses über eine Dauer von 3 Monaten hinaus ist es im vorliegenden Fall somit nicht gekommen, weshalb für den Vertrag 1) gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 Z. 1 GebG keine Gebührenschuld entstanden ist. Es ist daher für den Vertrag 1) keine Gebühr festzusetzen und war der Berufung gegen den Bescheid vom 3. Juni 2005 Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Hingegen ist für die Verträge 2) und 3) jeweils eine Gebührenschuld in Höhe von € 54,00 (1 % von € 5400,00, siehe dazu die obigen Ausführungen) entstanden. Gemäß § 33 TP 5 Abs. 5 Z 1 GebG ist die Hundertsatzgebühr vom Bestandgeber selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das für die Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten. Diese Bestimmung ist mit 1. Juli 1999 in Kraft getreten (siehe BGBl. Nr. 28/1999) und ist es seither Sache des Vermieters die Bestandvertragsgebühr selbst – ohne Mitwirkung der Abgabenbehörde - zu berechnen und hat er sodann den selbstberechneten Gebührenbetrag an das zuständige Finanzamt zu entrichten.

§ 201 BAO idF BGBl. I Nr. 97/2002 (AbgRmRefG 2003) lautet:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder*
- 4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widersprüches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder*
- 2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.*

Im vorliegenden Fall wurde vom Bestandgeber gar keine Selbstberechnung der Gebühr vorgenommen, sodass die Abgabenbehörde gemäß § 201 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z. 3 BAO berechtigt war, die Gebühr bescheidmäßig festzusetzen.

Die bescheidmäßige Festsetzung liegt in den in Abs. 2 des § 201 genannten Fällen allerdings im Ermessen der Abgabenbehörde. Auch wenn das Finanzamt im angefochtenen Bescheid die Ermessensübung nicht begründete, so wird der angefochtene Bescheid dadurch nicht rechtswidrig. Begründungsmängel, die dem erstinstanzlichen Bescheid anhaften, können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117 zur Sanierung durch Berufungsentscheidung der Abgabenbehörde 2. Instanz und VwGH 23.9.1982, 81/15/0091 zur Sanierung durch Berufungsvorentscheidung).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die maßgeblichen Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung, im vorliegenden Fall somit aus dem Normzweck des § 201 BAO idF BGBl. I 97/2002.

Die Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden (siehe 1128 BlgNR 21. GP, 9). Das Pendant zur Maßnahme nach § 201 BAO im Falle einer unrichtig durchgeführten Selbstberechnung stellt die Behebung eines Bescheides nach § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes dar, sodass die vorhandene Judikatur zur Ermessensübung im Bereich des § 299 BAO auf die Ermessensübung im Bereich des § 201 BAO übertragen werden kann. Für den Bereich des § 299 BAO kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu und wird das eingeräumte Ermessen regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig, ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabenpflichtigen (vgl. ua. 18.11.1993, 92/16/0068). Der Normzweck der Neufassung des § 201 BAO durch BGBl. I 97/2002 spricht daher dafür, dass auch im Bereich des § 201 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt. Im vorliegenden Fall sind keine Billigkeitsgründe erkennbar, die gegen eine Gebührenfestsetzung für die Verträge 2) und 3) sprechen würden und ist daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorzug zu geben und dient die vom Finanzamt vorgenommene

bescheidmäßige Festsetzung der Gebühren insbesondere auch der Wahrung des Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Auch wenn sich im Innenverhältnis die Bestandnehmer zur Gebührentragung verpflichteten, war es sachgerecht die bescheidmäßige Festsetzung gegenüber dem Bw. vorzunehmen. Schulden mehrere Personen dieselbe abgabenrechtliche Leistung (hier auf Grund der Bestimmung des § 28 Abs. 1 GebG), so sind sie gemäß § 6 BAO Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB). Liegt ein Gesamtschuldverhältnis vor, so hängt es gemäß § 891 2. Satz ABGB vom Gläubiger ab, ob er von allen oder von einigen Mitschuldern das Ganze, oder nach von ihm gewählten Anteilen, oder aber das Ganze von einem einzigen fordern will. Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses in Abgabensachen steht daher der Abgabenbehörde die Wahl zu, ob sie alle Gesamtschuldner, oder nur einzelne, im letzteren Fall welche der Gesamtschuldner, die diese Abgabe schulden, zur Leistung heranziehen will. Das Gesetz räumt somit der Abgabenbehörde einen Ermessensspielraum ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung gem. § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen hat. Ist beispielsweise die Forderung bei einem Gebührenschuldner uneinbringlich geworden, so liegt ein Ermessensspielraum in dieser Hinsicht für die Behörde nicht mehr vor (vgl. ua. VwGH 31.10.1991, 90/16/0150). Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist aber auch dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (vgl VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Wie Stoll in Ermessen im Steurrecht², S 385 und S. 386 ausführt, bedeutet aus dem Blickwinkel der Billigkeit und Zweckmäßigkeit Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses nun gewiss das Recht der Ausnutzung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, mit kostensparenden Mitteln, auf dem einfachsten Weg unter Umgehung von vermeidbaren Erschwernissen und Gefährdungen für die Realisierung der Abgabe, hereinzu bringen. So ist beispielsweise die Abgabenbehörde berechtigt, bei Zahlungsschwierigkeiten einzelner Gesamtschuldner den einen oder anderen Gesamtschuldner erst gar nicht in Anspruch zu nehmen, sondern die Schuld bei den anderen einzufordern. Ist einer der Gesamtschuldner von zweien oder sind mehrere Gesamtschuldner von einer entsprechenden größeren Zahl in Zahlungsschwierigkeiten geraten oder gar zahlungsunfähig geworden, so verengt sich der Ermessensspielraum entsprechend, die Leistung kann von den verbleibenden Zahlungsfähigen verlangt werden, gleichgültig wie die zivilrechtliche Leistungsverteilung lautet.

Im vorliegenden Fall waren die Mieter Asylwerber und ist auf Grund der bekanntermaßen schlechten finanziellen Situation von Asylwerbern evident, dass die Einbringung der Gebühren

bei den Mietern wohl nur unter großen Schwierigkeiten möglich gewesen wäre. Außerdem ordnet § 33 TP 5 Abs. 5 GebG die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr durch den Bestandgeber an, weshalb im Falle einer Verletzung der Obliegenheiten durch den Bestandgeber (durch Unterbleiben der Selbstberechnung oder unrichtiger Selbstberechnung) Billigkeitserwägungen dafür sprechen, den Bestandgeber und nicht den Bestandnehmer in Anspruch zu nehmen. Die gegenständlichen Mietverträge wären nicht mehr beim Finanzamt anzugeben gewesen (diese Vorgehensweise sieht das Gebührengesetz für Bestandverträge seit 1. Juli 1999 nicht mehr vor), sondern lag sowohl die Berechnung der Gebühren als auch die Entrichtung der Gebühren in der Verantwortung des Bestandgebers. Bei Einhaltung der Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 5 GebG wäre es somit von vorneherein Sache des Vermieters gewesen, für die Entrichtung der Gebühren zu sorgen und hätte er die Mietvertragsgebühr bei den Mietern etwa gleich bei Abschluss des Mietvertrages einbehalten und sodann an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien abführen können.

Die Berufungen gegen die Bescheide vom 31. Mai 2005 betreffend die Verträge 2) und 3) waren daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 28. September 2007