

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B.GmbH, Geschäftsanschrift, vom 16. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 2. Dezember 2005 betreffend Gebührenerhöhung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG im Ausmaß von 40 % von der für den Pachtvertrag vom 8. Juni 2000 zu entrichtenden Gebühr in Höhe von 772,22 € (entspricht: 10.626 S) wird im Betrag von 308,89 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der B.GmbH, Geschäftsanschrift durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung wurden dem Betriebsprüfer vier bislang nicht vergebührte Bestandverträge vorgelegt, die mittels Kontrollmitteilung dem sachlich zuständigen Finanzamt Innsbruck übermittelt wurden. Mit einem der drei Pachtverträge vom 8. Juni 2000, abgeschlossen zwischen der B.GmbH, Geschäftsanschrift als Verpächter und der B. als Pächter wurde vereinbart, dass beginnend mit 1. Juli 2000 und endend mit 30. Juni 2010 der Pächter einen Schlaf/Wohnraum (ca. 20 m²) mit WC-, Flur und Badanteil im 1. OG sowie einen Büroanteil im Souterrein des Gebäudes Geschäftsanschrift um jährliche Pachtkosten von 5.400 € pachtet. Der Vertrag enthielt den Vermerk "R(inländischer.Ort) den 8.6.2000" und die Unterschriften beider Vertragsteile.

Das Finanzamt setzte gegenüber der verpachtenden B.GmbH (im Folgenden: Bw) für dieses im Betrifft angeführte Rechtsgeschäft mit dem gegenständlichen Gebührenerhöhungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 GebG eine Gebührenerhöhung von 772,22 € fest. Diese Erhöhung entsprach 100 % der für dieses Rechtsgeschäft (Pachtvertrag) zu entrichtenden Gebühr, wobei zur Begründung Folgendes ausgeführt worden war:

"Die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG 1957 wurde zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften in obiger Höhe festgesetzt, da die Gebührenanzeige bzw. Gebührenentrichtung nicht ordnungsgemäß erfolgte. Die Festsetzung erfolgte unter Berücksichtigung der maßgeblichen Umstände, inwieweit das Erkennen der Gebührenpflicht der Schrift bzw. des Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte. Weiters wurde berücksichtigt, ob die Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde, sowie ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist."

Gegen diesen Gebührenerhöhungsbescheid richtet sich die vorliegende Berufung mit dem Vorbringen, dem Geschäftsführer der Bw. als deutschem Staatsbürger sei nicht bewusst gewesen, dass hierfür in Österreich Gebühren zu bezahlen seien. Auch sein damaliger inländischer Steuerberater habe ihn nicht darauf aufmerksam gemacht. Zudem habe er die Verträge in Deutschland archiviert und auf Wunsch des Betriebsprüfers freiwillig vorgelegt. Hätte er das nicht getan, wären die Erträge aus den Mietverträgen nicht anerkannt worden und dementsprechend auch nicht zu versteuern gewesen. Dem österreichischen Staat wären also beträchtliche Steuereinnahmen aus der Körperschaftsteuer entgangen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützte das Finanzamt unter Darstellung der Tatbestandsvoraussetzungen und der bei der Festsetzung der Gebührenerhöhung insbesondere zu berücksichtigenden gesetzlichen Kriterien wie folgt:

"Im gegenständlichen Fall wurde durch eine Betriebsprüfung bekannt, dass Pachtverträge existieren und diese nicht selbstberechnet bzw. bei der Abgabenbehörde angezeigt wurden. Das Erkennen der Gebührenpflicht kann Ihnen als deutscher Staatsbürger deshalb zugemutet werden, da Sie verpflichtet wären, sich über die österreichischen Gesetze zu informieren. Zudem war, Ihren eigenen Angaben zufolge, einem Steuerberater zumindest das Vorhandensein solcher Pachtverträge bekannt und hätte dieser Sie auf die Gebührenpflicht aufmerksam machen müssen. Warum dies nicht geschehen ist hat die Abgabenbehörde nicht zu prüfen. Auf Grund obiger Ausführungen war die Berufung abzuweisen."

Die Bw. stellte in der Folge den Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird ausgeführt, die Festsetzung einer Gebührenerhöhung unterliege als Kann-Bestimmung einem Ermessensspielraum. Durch dessen volle Ausschöpfung werde nicht nur die Bw., sondern auch der österreichische Fiskus geschädigt, weil die Bw. bei dem Gestaltungsfreiraum ihrer deutsch/österreichisch/luxemburgischen Firmengruppe "zukünftig Mietgeschäfte der oben genannten Art vermeiden müsste". Für solche Mietgeschäfte seien aber in den Jahren 2002 bis 2006 insgesamt 36.700,37 € Körperschaftsteuer bezahlt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 9 Abs. 2 GebG idF BGBl. Nr. 80/1987 kann das Finanzamt zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den im Abs. 1 genannten Gebühren zusätzlich eine Erhöhung bis zu 50 vH, bei den anderen Gebühren eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben. Bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung ist insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührentschuldner 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.

Die Entscheidung über eine Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG ist als Ermessensentscheidung grundsätzlich gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Nach der speziellen Vorschrift des zweiten Satzes des § 9 Abs. 2 GebG sind bei der Festsetzung dieser Gebührenerhöhung die darin erwähnten Umstände "insbesondere" zu berücksichtigen.

Im vorliegenden Berufungsfall besteht letztlich Streit darüber, ob die erfolgte Gebührenerhöhung im Ausmaß von 100 % rechtens ist. Das Finanzamt hat bei der Festsetzung dieser Gebührenerhöhung im Höchstbetrag zwar die bei der Ermessensentscheidung berücksichtigten Kriterien angeführt, ohne diese jedoch abgestellt auf den zu entscheidenden Sachverhalt ausreichend zu konkretisieren. Die Bw wiederum bekämpft die vom Finanzamt getroffene Ermessensentscheidung mit dem Vorbringen, ihrem Geschäftsführer sei als deutscher Staatsbürger die Gebührenpflicht dieser Bestandverträge nicht bekannt gewesen. Außerdem seien diese in Deutschland archiviert gewesen und wären "auf Wunsch des Betriebsprüfers freiwillig vorgelegt" worden. Hätte sie dies nicht getan, dann wären die Erträge aus den Mietverträgen nicht anerkannt worden, wodurch dem österreichischen Staat beträchtliche Steuereinnahmen aus der Körperschaftsteuer entgangen wären. Bei einem Belassen dieser Gebührenerhöhung müsste sie im Rahmen des Gestaltungsspielraumes ihrer deutsch/österreichisch/luxemburgischen Firmengruppe zukünftig Mietgeschäfte der vorliegenden Art vermeiden.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist Voraussetzung für eine Entscheidung über eine Erhöhung nach § 9 Abs. 2 GebG, dass die Gebühren nicht ordnungsgemäß entrichtet wurden oder dass

eine Gebührenanzeige nicht ordnungsgemäß erstattet wurde. Das Zutreffen dieser Tatbestandsvoraussetzungen steht außer Streit. Was die Frage der bei der Festsetzung der Gebührenerhöhung zu treffenden Ermessensentscheidung anlangt, ist nach der speziellen Vorschrift des zweiten Satzes des § 9 Abs. 2 GebG insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung des Gebührengesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte. Vorerst ist festzuhalten, dass dem Gesetz 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). Wenn in der Berufung zu dem angeführten gesetzlichen Ermessenskriterium im Wesentlichen eingewendet wird, dem Geschäftsführer der Bw. als deutschem Staatsbürger sei die Gebührenpflicht des gegenständlichen Pachtvertrages nicht bewusst gewesen, dann ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass von einem Geschäftsführer einer österreichischen Gesellschaft m.b.H. schlichtweg zu erwarten ist, 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 Nicherkennen der Gebührenpflicht als Folge der Unkenntnis der einschlägigen Bestimmungen des österreichischen Gebührengesetzes vermag den Geschäftsführer einer GmbH jedenfalls nicht zu exkulpieren (VwGH 10.10.1996, 94/15/0122, und die dort zitierten Vorjudikatur). Da eine von einem Rechtsanwalt vertretene Person sich aber auch nicht mit Erfolg darauf berufen kann, dass ihr die entsprechende Sachkunde mangle (vgl. VwGH 3.12.1981, 81/15/0016), kann letztlich auch der Einwand auf sich beruhen, dass der damalige (österreichische) Steuerberater den Geschäftsführer nicht auf die Gebührenpflicht aufmerksam gemacht habe. In diesem Zusammenhang bleibt noch zu erwähnen, dass nach § 28 GebG und § 31 GebG die Unterzeichner der Urkunde bzw. die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen zur Entrichtung bzw. zur Gebührenanzeige verpflichtet waren. Bei gebotener Kenntnisverschaffung von den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen (hier besonders § 33 TP 5 GebG in Verbindung mit § 16 GebG) konnte dem Geschäftsführer und damit der Bw. das Erkennen der Gebührenpflicht dieses Rechtsgeschäftes durchaus zugemutet werden. Der Einwand der nicht erkannten Gebührenpflicht vermag somit nicht für den Rechtsstandpunkt der Bw. zu streiten.

Nach § 9 Abs. 2 zweiter Satz GebG ist weiters auf die Dauer der Verspätung der Gebührenanzeige abzustellen. Wenn auch dieser Umstand nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt ist, kommt der Unterlassung der Gebührenanzeige überhaupt, also etwa die Feststellung eines gebührenpflichtigen Tatbestandes erst im Zuge einer behördlichen Erhebung (im Streitfall aufgrund einer Kontrollmitteilung), für das Ausmaß der

Gebührenerhöhung entscheidende Bedeutung zu (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 21 zu § 9 GebG). Unter Beachtung der bislang bereits verstrichenen Zeit ab Vertragsabschluss ist unbedenklich davon auszugehen, dass die Bw. von sich aus eine Gebührenanzeige nicht vorgenommen hätte. Die Festsetzung des gegenständlichen Gebührenfalles ging daher allein auf die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2005 zurück. Weiters war zu bedenken, dass die Steuerschuld für diesen Bestandvertrag im Juni 2000 entstanden ist und diese vom Bestandgeber selbst berechnete Rechtsgeschäftsgebühr bis zum 15. (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das für die Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten gewesen wäre. Als Folge der nicht ordnungsgemäßen Entrichtung verspätete sich die Gebührenvorschreibung und Gebührenentrichtung um mehr als 5 Jahre.

Außerdem ist nach § 9 Abs. 2 zweiter Satz GebG bei der Gebührenerhöhung auf den Umstand abzustellen, ob eine Gebührenverletzung erstmalig oder wiederholt erfolgt ist. Dabei können zur Begründung wiederholter Gebührenverkürzungen nur solche herangezogen werden, die zeitlich vor Entstehung der gegenständlichen Gebührenschuld gelegen sind. Somit kann der Bw. nicht negativ angerechnet werden, dass sich anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung ergab, dass neben dem gegenständlichen noch weitere drei Bestandverträge nicht angezeigt worden waren. Hing aber, wie behauptet wird, die bisherige Nichtentrichtung mit der nicht erkannten Gebührenpflicht zusammen, dann lässt sich daraus noch keine Tendenz in Richtung wiederholter Gebührenverletzungen ableiten. Hat aber das Finanzamt, obwohl dies eines der entscheidenden Ermessenskriterien bildete, keine konkreten Ausführungen darüber getroffen, "ob eine Verletzung der Gebührenbestimmung erstmalig oder wiederholt erfolgt ist", dann darf die Abgabenbehörde zweiter Instanz in freier Beweiswürdigung davon ausgehen, dass keine früheren Gebührenverletzungen festgestellt werden konnten und somit zu unterstellen ist, dass die gegenständliche Nichtentrichtung erstmalig war. Unter Abwägung der nach § 9 Abs. 2 zweiter Satz bei der Festsetzung der Gebührenerhöhung "insbesondere" zu berücksichtigenden Umstände des Gegenstandsfalles spricht jedenfalls dieser Umstand dagegen, dass bei der zu treffenden Ermessensentscheidung das höchstmögliche Ausmaß der Gebührenerhöhung von 100 % als sachlich angemessen und gerechtfertigt erscheint. Das Finanzamt hat folglich mit der Festsetzung der Gebührenerhöhung im Ausmaß von 100 % der nichtentrichteten Gebühr das Ermessen nicht gesetzeskonform angewandt. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz 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 höchstmöglichen Ansatz. Abstellend auf die oben besprochenen anderen "insbesondere" zu berücksichtigenden Ermessenskriterien (hier Zeitfaktor: 5 Jahre) erscheint im Berufungsfall eine Gebührenerhöhung von 40 % als sachlich durchaus angemessen und keinesfalls überhöht. Hingegen konnte bei dieser Ermessensentscheidung entgegen dem Berufungsvorbringen dem Umstand letztlich keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden, dass für die Erträge aus dem Bestandvertrag Körperschaftsteuer bezahlt worden ist, war dies doch Folge der dafür bestehenden Steuerpflicht und ändert letztlich nichts daran, dass die Bestandvertragsgebühr als solche aus Gründen die die Bw. zu vertreten hat nicht ordnungsgemäß entrichtet worden war.

Der Berufung war unter Festlegung einer Gebührenerhöhung im Ausmaß von 40 % teilweise stattzugeben. Daraus ergibt sich folgende Berechnung der im Spruch festgesetzten Gebührenerhöhung:

Gemäß § 9 Abs. 2 GebG 40 % von der für den Pachtvertrag vom 8. Juni 2000 zu entrichtenden Gebühr in Höhe von 772,22 € führt zu einer Gebührenerhöhung von 308,89 €.

Innsbruck, am 18. August 2006