



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Johann Jungwirth, Ing. Gottfried Parade und Sabine Leiter über die Berufungen der Bw., vertreten durch EWT-Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H., 7000 Eisenstadt, Joseph Haydn-Gasse 40/2, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. Mai 2009 und vom 28. Mai 2009, jeweils StNr. und jeweils betreffend die Abweisung einer Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten nach der am 2. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Gebührenbescheiden vom 6. April 2009 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) gegenüber der Berufungswerberin (Bw.) unter der ErfNr. xxx7/2009 betreffend einen „Kreditvertrag der I. GmbH vom 13. Jänner 2009“ eine Kreditvertragsgebühr in Höhe von € 47.380,48 sowie gemäß § 25 GebG für eine weitere Gleichschrift eine Gebühr in derselben Höhe fest.

Mit Gebührenbescheiden vom 17. April 2009 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) gegenüber der Berufungswerberin (Bw.) unter der ErfNr. xxx8/2009 ebenfalls für einen „Kreditvertrag der I. GmbH vom 13. Jänner 2009“ eine Kreditvertragsgebühr in Höhe von € 21.152,00 sowie gemäß § 25 GebG für eine weitere Gleichschrift eine Gebühr in derselben Höhe fest.

Gegen die Festsetzungen der Gleichschriftengebühren brachte die Bw. Berufungen ein und ersuchte jeweils in einem Schriftsatz mit den Berufungen um Nachsicht.

Wie aus diesen Eingaben hervorgeht, handelte es sich bei den „Kreditverträgen vom 13. Jänner 2009“ um einen Kreditvertrag vom 16. Juli 2008 über € 5.022.560,00 und einen Kreditvertrag vom 8. September 2008 über € 2.644.000,00 über welche jeweils zwei Urkunden errichtet wurden und welche mittels beglaubigter Kopie auf Grund einer Arbeitsüberlastung verspätet, nämlich am 13. Jänner 2009 angezeigt wurden. In Beantwortung von Ergänzungsersuchen wurde dem FAG in der Folge mitgeteilt, dass es jeweils zwei unterschriebene Urkunden im Original – je ein Exemplar beim Darlehensgeber und ein Exemplar bei der Bw. - gibt.

Die Bw. räumte ein, dass eine rechtzeitige Anzeige verabsäumt wurde, begründet aber dieses Versäumnis mit einem erhöhten administrativen Aufwand (Arbeitsüberlastung) durch Zeitverzögerungen in Zusammenhang mit der Betriebsstättenerrichtung in G. und der Implementierung der Produktionsanlage.

Weiters verwies die Bw. auf die Argumentation des Verfassungsgerichtshofes in seiner Entscheidung vom 26.2.2009, G 158/08, mit welcher § 25 GebG idF BGBl. Nr. 84/2002 als verfassungswidrig aufgehoben wurde.

Dazu meinte die Bw., dass die Begünstigungen des § 25 Abs. 2 bis 6 GebG nicht zum Tragen gekommen seien, da die Rechtsgeschäfte nicht rechtzeitig beim zuständigen Finanzamt angezeigt worden seien. Aus dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes sei eindeutig zu erkennen, dass die bisherige Rechtsansicht des Gesetzgebers, dass die Anzahl der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunden eine Mehrfachvergebührung auslöse, verfassungswidrig sei und beantragte die genannten Bescheide wegen Rechtswidrigkeit (Verfassungswidrigkeit des § 25 GebG) aufzuheben. Weiters beantragte die Bw. im Falle der Nichtstattgabe der Berufung die Gleichschriftengebühren gemäß 236 BAO nachzusehen, da auf Grund der Rechtsansicht des Verfassungsgerichtshofes die Einhebung der doppelten Gebühr als unbillige Härte zu werten sei.

Die Berufungen gegen die Festsetzungsbescheide wurden mit Berufungsvorentscheidungen sinngemäß mit der Begründung abgewiesen, dass die vom Verfassungsgerichtshof aufgehobene Bestimmung des § 25 GebG auf die berufsgegenständlichen Fälle noch anzuwenden sei.

Die Nachsichtsanträge wurden vom FAG mit Bescheiden vom 27. bzw. 28. Mai 2009 im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass die Gebührevorschriften eine

Auswirkung genereller Normen darstelle, die alle Abgabepflichtigen in vergleichbaren Situationen in gleicher Weise treffe.

Dagegen brachte die Bw. Berufungen und in der Folge Vorlageanträge ein und beantragte mündliche Verhandlungen vor dem gesamten Berufungssenat.

Zur sachlichen Unbilligkeit verwies die Bw. weiterhin auf die Argumentation des Verfassungsgerichtshofes zur Aufhebung des § 25 GebG und meinte dazu, dass eine sachlich nicht gerechtfertigte und unverhältnismäßige Sanktion stets eine sachliche Unbilligkeit darstelle. Für die Behebung derartiger sachlich nicht gerechtfertigter und unverhältnismäßiger Sanktionen sei der § 236 BAO geschaffen worden.

Eine im Zuge des Berufungsverfahrens erfolgte Geltendmachung persönlicher Unbilligkeit wurde nach einem telefonischen Vorhalt des Referenten mit Telefax vom 31. August 2010 zurückgenommen. Die Geltendmachung sachlicher Unbilligkeit wurde aufrecht erhalten, wozu die Bw. beantragte, die von der Behörde vorgenommene unverhältnismäßige und unbillige Sanktion für die nicht beabsichtigte Verletzung einer Ordnungsvorschrift (verspätete Anzeige) in Form der vorgeschriebenen Gebühr für die Gleichschriften gemäß § 236 BAO durch Abschreibung nachzusehen.

In der am 2. November 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden vom Referenten der Sachverhalt und der Verfahrensablauf - wie oben dargestellt - vorgetragen. Weiters verwies der Referent unvorgreiflich der mündlichen Verhandlung auf die Judikatur sowie auf die Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach im gegebenen Fall nicht von einer sachlichen Unbilligkeit ausgegangen werden könne.

Die Parteienvertreter erklärten im Wesentlichen, dass die Bw. beim Finanzamt angerufen und die Auskunft erhalten habe, dass man mit einer beglaubigten Abschrift gebührensparend anzeige. Das hätten sie auch gemacht. Sie seien ihrer Offenlegungspflicht verspätet nachgekommen. § 236 BAO sehe eine Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO vor. § 25 GebG sei vom VfGH als unverhältnismäßige und gleichheitswidrige Maßnahme bezeichnet und daher aufgehoben worden. Die Verfassungswidrigkeit sei vom VfGH aufgezeigt worden. Eine solche Maßnahme stelle stets eine Unbilligkeit dar, wenn so wie hier, zwar der Sachverhalt vor der Aufhebung verwirklicht wurde. Das zweite Merkmal sei die Zweckmäßigkeit: Die Bw. seien keine rechtskundigen Leute, sie hätten aber mit der Anzeige bekundet, dass sie die Gebühren entrichten wollen. Damit sei nach Ansicht der Bw. die sachliche Unbilligkeit gegeben.

Die Amtspartei trat der Ansicht der Bw. entgegen und erklärte zur von der Bw. angesprochenen telefonischen Auskunft, welche in den Akten nicht festgehalten worden war, dass wenn zur verspäteten Gebührenanzeige noch eine Gleichschrift verwendet werde, diese

ebenfalls noch 1x der Gebühr unterläge – insofern sei die Auskunft, gebührensparend sei eine Anzeige mit beglaubigter Abschrift – korrekt. Um die Verspätung komme man nicht herum. Diese Auskunft sei keine Auskunft, wie sie in der Verordnung zu § 236 BAO angeführt sei, die zu einer Maßnahme nach § 236 BAO führe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Auf Grund des § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II Nr. 435/2005 vom 20.12.2005 lautet auszugsweise:

*„§ 1. Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann persönlicher oder sachlicher Natur sein.  
 § 2. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, .....  
 § 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches  
 1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;  
 2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die  
 a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder  
 b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;  
 3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.“*

Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 und 2 BAO kann eine sachliche oder persönliche sein. Eine sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei der Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. In der allgemeinen Auswirkung einer generellen Norm ist eine solche Unbilligkeit nicht gelegen (VwGH 16. Dezember 2003, 2003/15/0099).

Sachlich bedingte Unbilligkeit ist dann anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, so dass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der in der anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen

Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine von ihm nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH vom 27. März 1996, Zl. 93/15/0233).

In den gegebenen Fällen erfolgte mit Gebührenbescheiden vom 6. April 2009 (ErfNr. xxx7/2009 ) und vom 17. April 2009 (ErfNr. xxx8/2009 ) neben den Festsetzungen der Kreditvertragsgebühren für jeweils eine weitere Gleichschrift (Duplikat) die Festsetzungen von Gleichschriftengebühren nach § 25 GebG in Höhe von € 47.380,48 und € 21.152,00, somit insgesamt von € 68.532,48.

Wie die Bw. in den gegenständlichen Nachsichtsverfahren selbst erklärte, erfolgte eine verspätete Gebührenanzeige der den Gebührenfestsetzungen zugrunde liegenden Darlehens- bzw. Kreditverträge mittels beglaubigter Kopien und es wurde auf Grund von Vorhalten gegenüber dem FAG erklärte, dass es jeweils zwei unterschriebene Urkunden im Original gebe.

Die Bw. hat zwar glaubwürdig dargestellt, dass lediglich eine nicht beabsichtigte Verletzung einer Ordnungsvorschrift vorliegt, welche Folge der im Nachsichtsverfahren dargestellten Arbeitsüberlastung war, eine sachliche Unbilligkeit ergibt sich daraus aber ebenso wenig, wie aus der Tatsache, dass eine Mehrfachvergebührung nach § 25 GebG, wie der Verfassungsgerichtshof erkannte, eine unverhältnismäßige und nicht mehr sachlich zu rechtfertigende Maßnahme darstellt, wobei der Vollständigkeit halber jedoch darauf hinzuweisen ist, dass sich aus Darstellung der Bw. ergibt, dass nicht nur eine verspätete Anzeige erfolgte, sondern dass die Originale (Gleichschriften) gar nicht vorgelegt wurden.

Die Festsetzungen der Gleichschriftengebühren erfolgte auf Grund der Bestimmungen des § 25 Abs. 1 und 2 GebG in der Fassung vor Aufhebung des § 25 GebG durch den Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 6. Februar 2009, G 158/08, verlautbart mit BGBl. BGBl. I Nr. 34/2009 vom 7. April 2009.

Dass es sich bei den gegebenen Fällen nicht um Anlassfälle handelt und dass die Festsetzungen zu Recht erfolgten, räumte die Bw. ein. Ungeachtet dessen wird darauf hingewiesen, dass eine Nachsicht gar nicht dazu dienen würde, allfällige im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (siehe Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, Rz 14 zu § 236 BAO).

So ist es auch nicht von Bedeutung, dass das FAG in der Berufungsvorentscheidung und die Bw. in ihren Vorbringen von einem Anwendungsfall des § 25 Abs. 3 GebG ausgingen, obwohl von einem Anwendungsfall des § 25 Abs. 2 GebG ausgehen wäre.

Die Festsetzungen der Gleichschriftengebühren ergeben sich jedenfalls aus der Anwendung der Bestimmungen des § 25 GebG bei verspäteter Gebührenanzeige bzw. der Nichtvorlage von Gleichschriften und sind eine ganz allgemeine Auswirkung dieser Norm.

Ein im Einzelfall bei Anwendung des § 25 GebG offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis, wodurch es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff käme, liegt hier offensichtlich nicht vor, sodass auch die Verfehlung der Anlassfallwirkung keine sachliche Unbilligkeit zur Folge hat (vgl. Ritz aaO., Rz 11 und 13 zu § 236 BAO ).

Materiell-rechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten ("Ungerechtigkeiten") sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 236 Tz 13).

Die Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO muss stets eine Unbilligkeit der Einhebung und nicht eine Unbilligkeit der Festsetzung sein. In der allgemeinen Auswirkung einer generellen Norm ist eine sachliche Unbilligkeit nicht gelegen (z.B. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151).

Es kann nicht Aufgabe des § 236 BAO sein, materielles Abgabenrecht in bestimmten Fällen durch Abgabenverzicht zu korrigieren. Unter Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO können nur solche Härten, unzumutbare Eingriffe, unverständliche Ergebnisse und subjektiv oder objektiv unerträgliche behördliche Maßnahmen zu verstehen sein, die im Bereich der Einhebung liegen und nicht auch solche, die im Abgabenrecht selbst und damit in der Stufe der Anwendung des materiellen Rechts und damit in der Abgabenfestsetzung ihren Grund haben. Solchen Mängeln ist in dem Bereich zu begegnen, in dem sie entstanden sind, nämlich im Festsetzungsverfahren und in den gegen die Festsetzung möglichen Rechtszügen (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 2420 und 2421).

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Abs. 4 ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Die in Art. 139 Abs. 6 und Art. 140 Abs. 7 B-VG enthaltene Regelung, dass die aufgehobenen Vorschriften auf die vor der Aufhebung bzw. vor Ablauf der vom Verfassungsgerichtshof gesetzten Frist verwirklichten Tatbestände anzuwenden und nur die Anlassfälle davon ausgenommen sind, führt notwendigerweise dazu, dass die Anlassfälle gegenüber anderen Fällen begünstigt werden. Die sich daraus ergebenden Unterschiede in der Belastung treten allgemein ein und führen ebenso wenig wie Gesetzesänderungen oder Änderungen der Rechtsprechung zu atypischen Belastungen und daher auch nicht zur Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Einzelfall (VwGH 29.6.2006, 2006/16/0007).

Mit ihrem Vorbringen hat die Bw. aus den oben angeführten Gründen keine Unbilligkeit der Einhebung aufgezeigt.

Auch handelt es sich bei der in der mündlichen Verhandlung erwähnten telefonischen Auskunft des FAG über eine „gebührensparende Anzeige“ um keine Auskunft im Sinne der „Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO“, was letztlich von der Bw. auch gar nicht behauptet wurde.

Mangels Unbilligkeit der Einhebung waren in den gegebenen Fällen die Voraussetzungen des § 236 BAO für eine Nachsicht nicht gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. November 2010