



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WTGesmbH, vom 27. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 1. Februar 2006 betreffend Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß § 237 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Pachtvertrag für Shop/EKZ vom 8.7. bzw. 14.6.2002, abgeschlossen zwischen der Berufungswerberin (kurz Bw.) als Bestandgeberin und der G-AG&CoKG als Bestandnehmerin, wurde eine genau abgegrenzte Bestandsfläche im Ausmaß von 2.750 m² im EKZ (nachfolgend kurz EKZ genannt), Laufzeit von 1.8.2003 bis 31.12.2015, vermietet. Als Bestandzins wurde ein Umsatzbestandzins von 5% vom Nettoumsatz zuzüglich gesetzliche Umsatzsteuer vereinbart. Als Mindestbestandzins wurden 132,6 S/m² pro Monat plus gesetzliche Umsatzsteuer für die Bestandsfläche und Sonderbestandsflächen vereinbart. Zusätzlich war die Bestandnehmerin verpflichtet, die anteilig anfallenden Betriebskosten und Verwaltungskosten zu entrichten. Sowohl für den Bestandzins als auch für die Betriebs- und Nebenkosten wurde eine Indexvereinbarung auf der Basis des Verbraucherpreisindex 1986 vereinbart.

Der Pachtvertrag wurde am 2. August 2002 beim Finanzamt angezeigt.

Ausgehend von einer Bestandsdauer von 149 Monaten und einem vorläufigen monatlichen Bestandzins von 47.767,50 Euro wurde eine Bemessungsgrundlage für die Gebühr von

7,117.357,50 Euro ermittelt. In der Folge erließ das Finanzamt am 22. Juli 2005 einen Erstbescheid mit vorläufiger Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr in Höhe von 71.173,58 Euro.

Unter Punkt 23.) des Pachtvertrages wurde vereinbart, dass die mit diesem Vertrag verbundenen **Stempel- und Rechtsgeschäftsgebühren** von den Vertragsteilen **je zur Hälfte** getragen werden.

Die Gebühr wurde wegen der Insolvenz der Bestandnehmerin dennoch der Berufungswerberin (kurz Bw.) als Bestandgeberin **zur Gänze** vorgeschrieben.

Mit Eingabe vom 23. August 2005 beantragte die Bw. die *teilweise Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß § 237 BAO* hinsichtlich der *Hälfte* der vorgeschriebenen Gebührenschuld, somit in Höhe von *35.586,79 Euro*.

Die Bw. begründet dies wie folgt:

Es sei prinzipiell so, dass die Bw. für mit ihr abgeschlossene Mietverträge ohne Umsatzmiete die Gebühr selbst berechne und abführe.

Verträge mit Umsatzmiete würden allerdings dem Finanzamt zur Bemessung angezeigt.

Die Vorschreibung der Gebühr mittels Bescheid vom Amt (meist vorläufige Bescheide) dauere zwar manchmal etwas länger (unter anderem 1 bis 2 Jahre), so lange wie für das gegenständliche Bestandverhältnis (nahezu 3 Jahre) habe es aber noch nie gedauert.

Die Bw. habe außerdem mit der Ge als Bestandnehmerin bereits im Jahr 1991 einen Mietvertrag (angezeigt beim Finanzamt am 15. Mai 1991) abgeschlossen und sei die Gebühr mit Bescheid vom 16. Juli 1993 der Bestandnehmerin (damals Ge-GesmbH&CoKG MN) vorgeschrieben worden. Die Gebühr für dieses Vertragsverhältnis sei damals von der Bestandnehmerin unbeanstandet bezahlt worden. Die Bw. sei also davon ausgegangen, dass auch im vorliegenden Bestandverhältnis die Gebühr bereits an die Bestandnehmerin vorgeschrieben worden war.

Nach § 311 Abs. 1 BAO habe die Behörde ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

Die Bw. verwies auf Stoll, BAO-Kommentar, Seite 3000 f und zitierte daraus wie folgt:

„Ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden bedeutet, dass Verzögerungen, die gemessen an den Verfahrenserfordernissen, also an den Kriterien eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens, am Gebot der Erforschung der materiellen Wahrheit und an den Verfahrensgrundsätzen der Zweckmäßigkeit, Raschheit, Einfachheit und Sparsamkeit, nicht „nötig“ sind, vermieden werden. Ein unerklärbares Hinausschieben des Beginns der Weiterführung und der Beendigung der aktenmäßigen Behandlung, der Verhandlungen oder der Beweisaufnahmen, ein grundloses Zuwarten mit der Entscheidung, ein durch die Verfahrenslage nicht gerechtfertigtes Hinausschieben oder Zurückstellen werden ebenso ein

unnötiger Aufschub wie überflüssige Verwaltungshandlungen, die keinen anderen Grund erkennen lassen, als den des Hintanhaltens der Entscheidung (beispielsweise VwGH 14.4.1983, 82/8/129).

Die Verpflichtung, bei Zutreffen der entsprechenden Voraussetzungen ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden, ist nicht erst dann verletzt, wenn die in den Absätzen 2 und 3 genannten Fristen aus dem ausschließlichen Verschulden der Behörde überschritten werden. Jede ungerechtfertigte Verzögerung der im vorhergehenden Absatz 1 angeführten Art bedeutet eine Verletzung des im § 311 Abs. 1 normierten Gebotes der Entscheidungspflicht, damit einer Rechtsverletzung, welche von den mit dieser verbundenen gesetzlichen vorgesehenen Folgen bedroht ist. So können ungerechtfertigte (rechtswidrige) Verfahrens- und Entscheidungsverzögerungen, durch die den Parteien ein Schaden am Vermögen oder an der Person zugefügt wurde, Ersatzansprüche nach dem AHG begründen (vergleiche etwa Schragel, Kommentar zum AHG, 2. Auflage, 129, 136; VRBA-Zechner, Amtshaftungsrecht, 164).“

Seitens der Bw. sei sogar noch im Sommer 2004 ein bestehendes Guthaben aus Investitionen an die Bestandnehmerin ausbezahlt worden. Bei Ergehen eines Gebührenbescheides vor diesen Zeitpunkt hätte die Bw. die Gebühr mit diesem Guthaben gegen verrechnen können.

Durch die Verletzung der Entscheidungspflicht der Behörde nach § 311 BAO sei der Bw. ein Schaden am Vermögen entstanden, sodass die teilweise Entlassung aus der Gesamtschuld billig wäre.

„Wenn auch nicht im rechtsgebundenen Bereich so doch zumindest in der Phase des Ermessens (Billigkeit) kann die bisherige Vorgangsweise der Behörde, insbesondere die Intensität und die Richtung der behördlichen Einbringungstätigkeit in den Fällen von Gesamtschuldverhältnissen (von Haftungen) nicht unberücksichtigt bleiben. Wenn etwa an der späteren Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Erstschuldner die Behörde eine entscheidende Mitschuld trifft, etwa in Haftungsfällen, Säumigkeit der Behörde bei der Einbringung, unbesicherte Zufristungen oder keine gezielte Betreibung der Abgabeforderung dem Erstschuldner gegenüber, wie wohl die Umstände für die dringende Wahrnehmung von Gläubigerinteressen sprechen, dann könnte die spätere Verweigerung der Entlassung eines Gesamtschuldners (Haftenden) „bei diesem“ unbillig sein (vergleiche auch VwGH 12.4.1984, 83/16/82).

Laut Insolvenzedikt beim Landesgericht MN , Zl. xxxx, wurde der Konkurs über das Vermögen der Bestandnehmerin am 11.Mai. 2004 eröffnet. Die Anmeldefrist endete am 16. Juli 2004. Das Insolvenzverfahren ist bis jetzt noch nicht abgeschlossen und ist auch die zu erwartende

Quote und das Ende des Konkursverfahrens derzeit nicht absehbar. Die Hälfte der Abgabenschuld in Höhe von 35.586,79 Euro wurde am 31. August 2005 entrichtet. Der restliche Betrag von 35.586,79 Euro haftet derzeit noch unberichtigt aus. Mit Bescheid vom 1. Februar 2006 wies das Finanzamt den Antrag auf teilweise Entlassung aus der Gesamtschuld gem. § 237 BAO ab. Begründet wurde dies damit, dass gem. § 28 Gebührengesetz 1957 bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften die Unterzeichner der Urkunde Gebührenschuldner seien. Diese seien nach § 6 Abs. 1 BAO Mitschuldner zur ungeteilten Hand. In der Heranziehung der Bw. zur Zahlung sei eine sachliche Unbilligkeit nicht gelegen und sei dies auch nicht behauptet worden.

Nach § 33 TP 5 Gebührengesetz, novelliert durch BGBl. I 1999/28, sei im Hinblick auf die 2002 entstandene Gebührenschuld, die für 1993 beschriebene Vorgangsweise nicht möglich.

Zivilrechtliche Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien seien für die Behörde nicht bindend und somit für die Inanspruchnahme der Bw. als Gesamtschuldnerin irrelevant.

Eine persönliche Unbilligkeit, welche zu einer Existenzgefährdung der Bw. führen könnte, sei aus der Aktenlage nicht ersichtlich und sei dies von der Bw. auch nicht behauptet worden.

Bezüglich des Antrages auf Entlassung aus der Gesamtschuld werde darauf verwiesen, dass selbst im Falle des Vorliegens des Tatbestandsmerkmals der Unbilligkeit der Einhebung eine Entlassung aus der Gesamtschuld nicht in Frage käme, weil die Nachsicht ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung ginge.

Weiters sei darauf zu verweisen, dass die Gebührenschuld spätestens am 8. Juli 2002 entstanden sei und das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Bestandnehmerin am 11. Mai 2004 eröffnet worden sei. Zwischen dem Entstehen der Gebührenschuld und der Konkurseröffnung seien nahezu 2 Jahre gelegen. Die Bw. wäre jedenfalls verpflichtet gewesen, rechtzeitig, zumindest bis zu jenem Zeitpunkt, zu dem üblicherweise mit dem Eintritt der Zahlungsverpflichtung gerechnet werden könne, dafür zu sorgen, dass ihr die Mittel seitens der Bestandnehmerin zur Verfügung gestellt werden. Insofern sei die behauptete Auszahlung eines Guthabens an die Bestandnehmer fahrlässig erfolgt.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände und mit Rücksicht auf die gebotene Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen könne eine Entlassung aus der Gesamtschuld nicht gewährt werden.

In der Folge brachte die Bw. mit Eingabe vom 27. Februar 2006 Berufung ein. In der Begründung wurde nochmals auf die Ausführungen im Antrag vom 23. August 2005 verwiesen.

Die Bw. wiederholte darin, dass für den vorangegangene Bestandvertrag mit der Bestandnehmerin (bzw. deren Vorgesellschaft) im Jahr 1991 die Gebühr mit Bescheid vom 16.7.1993 direkt der Bestandnehmerin vorgeschrieben worden sei. Die Bw. habe also davon ausgehen können, dass auch für den vorliegenden Pachtvertrag die Bestandsgebühr bereits vorgeschrieben war.

Bestärkt sei die Bw. in dieser Annahme dadurch gewesen, dass der Pachtvertrag vom 8. Juli 2002 bereits am 2. August 2006 beim Finanzamt angezeigt worden war. Es sei auch bis 26. Juli 2005 bei der Bw. kein Gebührenbescheid eingelangt.

Zur Begründung des Abweisungsbescheides vom 1. Februar 2006 werde auf Seite 1 ausgeführt, dass eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung nicht eingewendet worden sei. Seitens der Bw. sei aber gerade sachliche Unbilligkeit vorgebracht worden.

Auch die Begründung des Finanzamtes, dass nach § 33 TP 5 Abs. 5 Gebührengesetz die Vorschreibung der Gebühr nicht mehr zulässig sei, sei nicht nachvollziehbar.

Diese Bestimmung regle die Selbstberechnung der Abgabe. Diese sei vom Bestandgeber allerdings nicht verpflichtend durchzuführen, wenn Rechtsgeschäfte vorliegen, bei denen Leistungen von einem erst in Zukunft ermittelten Betrag abhängen (siehe hiezu auch Verordnung BGBl. II 241/1999).

Im vorliegenden Bestandvertrag sei eben ein solcher umsatzabhängiger Bestandzins vereinbart worden. Aus diesem Grund sei auch der strittige Pachtvertrag vom 8. Juli 2002 am 2. August 2002 beim Finanzamt angezeigt worden. Da es eine Ermessensentscheidung des Finanzamtes sei, an wen das Leistungsgebot gerichtet werde, konnte – vor allem auch, weil die Gebühr beim vorangegangenen Mietvertrag direkt dem Bestandnehmer vorgeschrieben worden sei – sehr wohl davon ausgegangen werden, dass dies auch beim nun vorliegenden Gebührenbescheid so gehandhabt worden sei.

Damit gehe auch die Begründung auf Seite 2, letzter Absatz der Bescheidebegründung, wonach die Bw. dafür Sorge zu tragen gehabt hätte, dass die Mittel seitens der Bestandnehmerin zur Verfügung gestellt würden, ins Leere.

Warum – Bescheidebegründung Seite 3, erster Absatz – durch die Auszahlung (eines aus Investitionen entstandenen Guthabens) an die Bestandnehmerin Gläubiger benachteiligt worden seien, diese Benachteiligung sogar fahrlässig erfolgt sein sollte, sei jedoch nicht nachvollziehbar. Durch die Auszahlung des Guthabens sei im Gegenteil ein Vorteil für die Gläubiger entstanden.

Auch die Argumentation der „immer dünner werdenden Personaldecke der Finanzverwaltung“ könne wohl nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen als Argument angeführt werden.

Der Vorwurf, dass die Bw. es unterlassen habe, einen Devolutionsantrag im Sinne des § 311 Abs. 2 BAO zu stellen, sei ebenfalls unbegründet, da die Bw. ja davon ausgegangen sei, dass das Finanzamt seiner Entscheidungspflicht nachgekommen und der Bescheid an den Bestandnehmer ergangen sei.

Im Zuge der Ermessensentscheidung durch das Finanzamt werde auch ersucht, das bisher *steuerlich korrekte Verhalten* der Bw. zu berücksichtigen.

In der am 14. November 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde **von der Bw.** ergänzend ausgeführt, dass nach dem derzeitigen Kenntnisstand auf Grund der komplexen Lage des Insolvenzverfahrens der Bestandnehmerin weder mit einer hohen Konkursquote, noch mit einer baldigen Beendigung des Verfahrens zu rechnen sei.

Seitens der Bw. wurde vorgebracht, dass die Bw. die strittige Gebührenschuld im Konkurs nicht als Forderung angemeldet habe, da sie zu diesem Zeitpunkt noch keine Kenntnis von der Inanspruchnahme als Gemeinschuldnerin durch das Finanzamt gehabt habe. Das Konkursedikt sei am 11. Mai 2005 mit Anmeldefrist 16. Juli 2005 ergangen. Der am 22. Juli 2005 erlassene Gebührenbescheid sei aber erst am 25. Juli 2005 bei der Bw. eingegangen.

Im Übrigen sei eine nachträgliche Anmeldung – falls diese überhaupt möglich wäre – aufgrund der Verfahrenssituation eher aussichtslos.

Seitens der Bw. wurde vorgebracht, dass der der strittigen Gebühr zugrunde liegende Pachtvertrag tatsächlich nur 12 Monate gedauert habe und im Einvernehmen mit dem Masseverwalter aufgelöst worden sei. Seitens der Bw. werde außerdem festgehalten, dass der Antrag vom 23.8.2005 lediglich auf Entlassung aus der Gesamtschuld nach § 237 gelaute habe.

Wenn das Finanzamt im angefochtenen Abweisungsbescheid vom 1. Februar 2006 im Betreff Nachsicht gemäß § 236 BAO und/oder Antrag auf teilweise Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß § 237 BAO anführt, so ändere dies nichts daran, dass der strittige Antrag lediglich ein Begehren nach 237 BAO darstelle. Dass in der Berufung schließlich im Gegenstand auch auf § 236 Bezug genommen worden sei, liege daran, dass dies eine Reaktion auf den im angefochtenen Bescheid angeführten Gegenstand gewesen sei.

Die Bw. trägt weiters vor, dass am 29. Jänner 2004 141.000 Euro und am 5. April 2004 10.000 Euro Guthaben an die Bestandnehmerin zurückbezahlt worden seien. Dieses Guthaben

sei aufgrund eines Baukostenzuschusses für den Innenumbau der mietgegenständlichen Räumlichkeiten entstanden.

Hätte die Bw. zum Zeitpunkt der Auszahlung der Guthaben Kenntnis von der Gebührenschuld gehabt, so wäre dieses Guthaben naturgemäß nicht zurückgezahlt.

Die Bw. habe keinerlei Hinweise über ein bevorstehendes Insolvenzverfahren und die baldige Auflösung des Mietvertrages gehabt.

Es sei dies bereits der 3. Mietbestandvertrag mit der Bestandnehmerin gewesen und sei bei beiden vorhergehenden Bestandverhältnissen die Gebühr zur Gänze von der Bestandnehmerin getragen worden.

Deswegen habe sich für die Bw. auch nicht die Frage einer Sicherstellung gestellt. Eine solche wäre aufgrund der langjährigen Geschäftsbeziehungen nicht erforderlich gewesen und wäre eine derartige Vereinbarung auch nicht zumutbar gewesen.

Es werde nochmals betont, dass sogar ein Rest von 10.000 Euro noch zurückbehalten worden und erst später (am 5. April 2004) zurückbezahlt worden sei.

Das Finanzamt entgegnete zum Vorwurf, dass die Bescheiderlassung rund 3 Jahre gedauert habe, dass es sich um einen Umsatzpachtvertrag handle. Aus Zweckmäßigkeitsgründen werde in derartigen Fällen eine Vertragsdauer von *mindestens 2 Jahren abgewartet*, um eine Bemessungsgrundlage ermitteln zu können.

Die Bw. hielt dem entgegen, dass allerdings ein Mindestpachtzins vereinbart worden sei, auf dessen Grundlage bereits früher ein Bescheid erlassen werden hätte können, was der Regelfall bei anderen Bestandsverträgen der Bw. sei.

Im Übrigen sei im tatsächlich bestehenden Bestandsjahr die Mindestpacht laut Vertrag schlagend geworden, da die Umsatzpacht weitaus geringer gewesen wäre.

Mit Eingabe vom 23. Jänner 2007 zog die Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Ergänzend brachte die Bw. vor, dass es nicht nachvollziehbar sei, warum die Gebührenvorschreibung vom 22. Juli 2005 vorläufig ergangen sei.

Zu diesem Zeitpunkt sei bereits festgestanden, dass das Bestandverhältnis bereits nach 12 Monaten, anstatt wie im Vertrag vereinbart, nach 149 Monaten beendet wurde.

Infolge der vereinbarten Mindestmiete habe es im Zeitpunkt der Bescheiderlassung keine Ungewissheit mehr gegeben. Dem Bescheid fehle auch eine Begründung für die Vorläufigkeit. Hätte das Finanzamt nicht seine Entscheidungspflicht gröblich verletzt, hätte die Bw. unschwer den Betrag bei der nachmaligen Gemeinschuldnerin einbringlich machen können.

Eine nachträgliche Forderungsanmeldung im Konkurs sei für die Bw. mit Kosten verbunden und die Einbringlichkeit nach Auskunft des Masseverwalters aufgrund der voraussichtlichen geringen Konkursquote eher ungewiss.

Auch das Finanzamt habe die Gebührenforderung nicht im Konkurs angemeldet.

Im Übrigen sei die Unbilligkeit im „Einzelfall“ zu beurteilen. Dass das Finanzamt rund 3 Jahre keinen Bescheid erlasse und dann die Gebühr nicht mehr dem Bestandnehmer vorgeschrieben werden könne, da dieser in Konkurs verfallen sei, stelle eine derartige Unbilligkeit im Einzelfall dar. Es werde auf das Erkenntnis VwGH-Sammlung 925 F verwiesen, wonach das verlustreiche Ende des Geschäfts im Einzelfall nach besonderen Umständen sehr wohl zu einer Unbilligkeit der Gebührenvorschreibung führen könne. Weiters werde auf das Erkenntnis VwGH-Sammlung 1295 F verwiesen, wonach dann, wenn sich der Vertragspartner nachträglich als unseriöse Person darstelle, mit welcher, wäre die Eigenschaft vorher bekannt gewesen, der Vertrag nicht abgeschlossen worden wäre, die Gebührenvorschreibung ebenfalls unbillig sei. Ob eine Person unseriös oder ein Kreditar ist, sollte letztlich keinen Unterschied machen.

Wenn aus einem, aus welchen Gründen immer, verlustreichen Ende des Geschäftes im Einzelfall die Gebührenvorschreibung unbillig erscheinen könne, so sei es in concreto im gesteigerten Ausmaß unbillig, die Bw. zur Gebühr heranzuziehen, wenn der Grund für diesen Verlust darin liege, dass die Finanzverwaltung die Entscheidungspflicht verletzt habe.

Weiters wurde auf Erkenntnisse des VwGH vom 17.9.1979, 2109/79 und 4.3.1999, 86/16/0221, 0222 sowie auf die das oa. Zitat aus Stoll (BAO) verwiesen. Danach ergebe sich eine Mitschuld der Abgabenbehörde an der späteren Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Erstschuldner „hier: beim Pächter“, was die Unbilligkeit im Sinne des § 237 BAO (weiterführend siehe Ritz, Kommentar zur BAO, § 237 TZ 4) nach sich ziehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall wurde der die strittige Gebühr auslösende Pachtvertrag vom 14.6/18.7.2002 am **2. August 2002** beim Finanzamt angezeigt.

Als Bestandzins wurde grundsätzlich eine umsatzabhängige Pacht (5% vom Nettoumsatz) vereinbart, allerdings wurde gleichzeitig ein Mindestbestandzins festgelegt.

Die Bestandsdauer wurde mit 149 Monaten vereinbart. Bestandbeginn war der **1. August 2003**.

Die Gebührenschuld sollte von den Vertragsparteien je zur Hälfte getragen werden.

Über das das Vermögen der Bestandnehmerin wurde am 11. Mai 2004 der Konkurs verhängt.

Laut Konkursedikt endete die Anmeldefrist am 16. Juli 2004.

Ua. wurde auch die Schließung des Unternehmens in Lo , welches auf der gegenständlichen Bestandsfläche betrieben wurde, angeordnet.

Der gegenständliche Gebührenbescheid erging am **22. Juli 2005** und langte bei der Bw. am 25. Juli 2005 ein.

Die Vorschreibung umfasste die *gesamte* auf Grund des Vertrages entstandene Gebührensschuld.

Vertraglich war eine Gebührentragung der Vertragsteile je zur Hälfte vereinbart.

Für die Berechnung der Gebühr wurden der vereinbarte Mindestbestandzins und die vertraglich ausbedungene Bestandsdauer von 149 Monaten zu Grunde gelegt.

Das Pachtverhältnis endete nach einvernehmlicher Auflösung mit dem Masseverwalter nach einem Jahr.

Die Bw. hat an die Bestandnehmerin ein auf einen Baukostenzuschuss zurückzuführendes Guthaben an diese am 29. Jänner 2004 mit einem Betrag von 141.000 Euro und am 5. April 2004 mit einem Betrag von 10.000,00 Euro, demnach vor Ergehen der Gebührenvorschreibung, zurückgezahlt.

Strittig ist nun die Frage, ob in der Gebührenvorschreibung durch die Behörde rund drei Jahre nach der Anzeige beim Finanzamt ein Mitverschulden der Behörde an der Uneinbringlichkeit bei der Bestandnehmerin vorliegt und darin eine *besondere* Unbilligkeit der Einhebung gemäß § 237 BAO zu erblicken ist.

Die Bw. beantragte die teilweise Entlassung aus der Gesamtschuld hinsichtlich der anteiligen auf die Bestandnehmerin entfallenden Gebühr in Höhe von 35.586,79 Euro.

Auf Antrag eines Gesamtschuldners kann dieser gemäß § 237 Abs. 1 BAO aus der Gesamtschuld ganz oder zum Teil entlassen werden, wenn die Einhebung der Abgabenschuld bei diesem nach Lage des Falles unbillig wäre. Durch diese Verfügung wird der Abgabenanspruch gegen alle übrigen Gesamtschuldner nicht berührt.

Die Voraussetzungen für die Entlassung eines einzelnen Gesamtschuldners aus dem Gesamtschuldverhältnis sind grundsätzlich dieselben wie die für die Nachsicht, nämlich die Unbilligkeit der *Einziehung* der Abgabe, für welche ein Gesamtschuldner (potenziell oder aktuell) einzustehen hat. Während für die Nachsicht (§ 236 BAO) das Vorliegen der maßgeblichen Voraussetzungen bei allen Mitschuldnern gefordert wird, genügt es für eine Maßnahme nach § 237 BAO, wenn die Billigkeitsgründe lediglich in der Person des Antragstellenden Gesamtschuldners gelegen sind. Es können hier etwa die gleichen Billigkeitsgründe wie bei einer Nachsicht in Frage kommen, darüber hinaus aber auch Gründe, die in den Besonderheiten liegen, die zu der die Gesamtschuld begründeten Gemeinschaft führten, falls diese die *Einhebung* der Gesamtschuld beim Antragsteller unbillig erscheinen lassen (vgl.

Stoll, BAO-Kommentar, 2451). Ritz, BAO-Kommentar 3. Auflage, § 237 BAO, Tz. 4, verweist diesbezüglich auch auf VwGH vom 30.3.2000, 99/16/0098. Eine solche Unbilligkeit könne sich auch an der Mitschuld der Abgabenbehörde an der späteren Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Erstschuldner ergeben (unter Hinweis auf VwGH vom 4.3.1999, 96/16/0221, 0222). Da § 237 Abs. 1 BAO ausdrücklich verlangt, die Unbilligkeit müsse in der "Einhebung", also im Inkasso oder in der Vollstreckung der Abgabenforderung liegen, reicht eine Unbilligkeit, die etwa aus der gesetzlich normierten Einrichtung der Gesamtschuld, der Zusammenveranlagung oder der Haftung als solcher abgeleitet werden könnte, für Maßnahmen nach § 237 BAO nicht aus, denn eine allgemein gültige Rechtsvorschrift für sich allein vermag keine Unbilligkeit im Sinne von § 236 und § 237 BAO zu begründen (vgl. VwGH vom 4.3. 1999, Zl. 96/16/0221, 0222, 30.3.2000, 99/16/0098) .

Demnach können keine Einwendungen greifen, die in der Vorschreibung selbst liegen. Der Verwaltungsgerichtshof fordert in ständiger Rechtsprechung für den Tatbestand der "Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles" das Vorliegen eines in den subjektiven Verhältnissen des Steuerpflichtigen (so genannte persönliche Unbilligkeit) oder im Steuergegenstande gelegenen Sachverhaltselementes (so genannte sachliche Unbilligkeit), aus dem sich ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich entstehenden Nachteilen ergibt. Daher kann eine steuerliche Auswirkung, die ausschließlich die Folge eines als generelle Norm mit umfassendem personellem Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist, nicht durch Nachsicht behoben werden (siehe auch VwGH vom 15.10. 1987, 86/16/0204).

Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage, die alle vom allgemeinen Anwendungsbereich erfassten Abgabepflichtigen und damit alle konkret Betroffenen in gleicher Weise berühren, können nicht Unbilligkeiten der Einhebung des Einzelfalles sein und damit nicht im Einzelfall zu Nachsichten führen (VwGH vom 3.10. 1990, 90/13/0066).

Die Unbilligkeit kann "**persönlich**" oder "**sachlich**" bedingt sein. Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtwerbers gefährdet.

Eine derartige Gefährdung geht weder aus der Aktenlage hervor, noch wurde diese von der Bw. geltend gemacht.

Eine "sachliche" Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus "persönlichen" Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ereignis eintritt (VwGH vom 7.2.1989, 88/14/0040). Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Für die Anwendung des § 237 BAO müssen diese Umstände im Inkasso der Gebührenschuld, nicht in der Vorschreibung selbst liegen.

Im Berufungsfall wurde mangels Einbringlichkeit bei der Bestandnehmerin im Rahmen des Ermessens zwingend die Gebührenschuld an die Bw. als Bestandgeberin vorgeschrieben. Dies ist eine vom Gesetzgeber unmissverständlich gewollte Folge. Dies ist Ausfluss der allgemeinen Gesetzeslage und liegt keine unvorhergesehene Konstellation vor. Eine Unbilligkeit im Inkasso aus sachlichen Gründen ist darin nicht erkennbar.

Für § 237 BAO kommen allerdings weiter als nach § 236 auch Unbilligkeitsgründe in Frage, die in der mangelnden Sorgfalt bzw. in der Mitschuld der Behörde an der späteren Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Erstschuldner liegen.

Die Bw. beruft sich auf diesen Unbilligkeitsgrund und geht davon aus, dass das Finanzamt seine Entscheidungspflicht im Sinne des § 311 BAO verletzt habe und dadurch Mitschuld an der Uneinbringlichkeit bei der Bestandnehmerin trage.

Nach § 311 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

Werden Bescheide der Abgabenbehörden erster Instanz der Partei nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt der Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekannt gegeben (§ 97), so kann jede Partei, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat, gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen (Devolutionsantrag). Der gegenständliche Pachtvertrag sei rechtzeitig angezeigt worden und bestehe auch für eine Gebührenanzeige eine Entscheidungspflicht (unter Hinweis auf *Ritz*, aaO. § 311 Tz 13). Das Finanzamt hätte demnach gemäß § 311 Abs. 2 BAO innerhalb von sechs Monaten nach Anzeige einen Bescheid erlassen müssen.

Die Verletzung der Entscheidungspflicht der Behörde sei kausal für den eingetretenen Schaden der Bw.. Wäre wie gesetzlich vorgesehen der Bescheid ohne unnötigen Aufschub ergangen, so hätte die Bw. keinen Vermögensnachteil.

Die lange Dauer des Verfahrens führt jedoch nicht zur Unbilligkeit, da der Gesetzgeber entsprechende Verjährungsbestimmungen normiert hat, innerhalb derer Vorschreibungen auch im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnisses rechtmäßig sind.

Die Entlassung aus der Gesamtschuld soll der Abgabenbehörde die Möglichkeit eröffnen, eine infolge der besonderen Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, zu vermeiden bzw. zu mildern (siehe VwGH vom 24.9.1993, Zl. 93/17/0054 mit weiteren Nachweisen) versucht hätte. Das heißt, dass Konstellationen vorliegen müssen, für die der Gesetzgeber eine entsprechende Regelung gefunden hätte, wäre sie vorhersehbar gewesen.

Würde man dem Vorbringen der Bw. folgen, dürfte nach Ablauf der Entscheidungspflicht die Gesamtschuldnerschaft wegen Uneinbringlichkeit beim Erstschuldner nicht mehr geltend gemacht werden. Hätte der Gesetzgeber diesen wohl häufig auftretenden Geschehensablauf vermeiden wollen, hätte er dies wohl in eine generelle Regelung gekleidet.

Es liegt in der Natur von Gesamtschuldverhältnissen, dass die Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner unabhängig von der Verfahrensdauer automatisch zu einer Vorschreibung bei weiteren Gesamtschuldnern führt. Auch der VwGH vertritt die Ansicht, dass die späte Geltendmachung alleine noch keine Unbilligkeit darstelle, da das Gesetz dafür ohnehin Verjährungsbestimmungen vorsehe (siehe VwGH vom 15.3.2001, 98/16/0167, auch hier Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner).

Unbilligkeiten liegen –wie bereits ausgeführt– nur in Ausnahmefällen vor, eben wenn besondere Ereignisse zu ungewollten Folgen und Härten führen, deren Eintritt vom Gesetzgeber nicht vorhersehbar war.

Die Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Erstschuldner ist geradezu der Standardfall für die Geltendmachung der Gesamtschuld beim anderen bzw. den anderen Gesamtschuldnern. In diesem Fall hat die Behörde aus Gründen der Zweckmäßigkeit bereits im Sinne des öffentlichen Interesses, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, etwaige Billigkeitsgründe hintanzustellen und die Abgabenschuld bei den übrigen Gesamtschuldnern geltend zu machen (siehe auch VwGH vom 16.11.1995, 94/16/0268).

Die Bw. führt weiters aus, dass wegen des vereinbarten Mindestbestandzinses eine frühere vorläufige Vorschreibung möglich gewesen wäre.

Der Behörde ist die Entscheidungspflicht innerhalb einer bestimmten Frist zwar von der Rechtsordnung aufgetragen, doch ist deren Verletzung nicht mit dem Verlust der Geltendmachung des Abgabenanspruches verbunden (siehe VwGH vom 15.3.2001, 98/16/0167).

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 lit. a Gebührengesetz (kurz GebG) sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist, die Unterzeichner der Urkunde Gebührenschuldner.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für Hundersatzgebühren 5 Jahre.

Nach § 208 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuerschuld entstanden ist.

Im vorliegenden Fall ist die Gebührenschuld im Jahr 2002 entstanden und endete daher die Verjährungsfrist (Unterbrechungshandlungen nicht eingerechnet) frühestens mit Ablauf 2007.

Auch wenn die Bw. zuvor bereits zwei Mietverhältnisse mit der Bestandnehmerin abgeschlossen hatte und sich daraus keine Probleme in gebührenrechtlicher Hinsicht ergeben hatten, musste es der Bw. klar sein, dass sie möglicherweise aus diesem Rechtsverhältnis, aus

welchen Gründen auch immer, als Gesamtschuldnerin von der Behörde herangezogen werden konnte.

Die Bw. hat wegen der ungewissen Höhe der Leistung *keine* Selbstberechnung gemäß § 33 TP 5 Abs. 2 Z 2 GebG vorgenommen und den Vertrag beim Finanzamt zur Bemessung der Gebühr angezeigt.

Sie musste aber damit rechnen, dass sie durch den Eintritt von Unwägbarkeiten auf Seiten der Bestandnehmerin zur Zahlung der vollen Vertragsgebühr herangezogen werden kann. Dies auch dann, wenn im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine Anhaltspunkte dafür bestanden.

Um eine Inanspruchnahme bzw. Überwälzung auszuschließen, hätte die Bw. durch entsprechende Sicherheiten seitens der Bestandnehmerin –auch wenn dies verhandlungstechnisch schwierig gewesen wäre- Vorsorge treffen müssen.

Ein Verzicht auf eine entsprechende Vorsorge oder Sicherheit geht daher zu Lasten der Bw. Es ist durchaus nachvollziehbar, dass die nunmehrige Inanspruchnahme der Bw. im Hinblick auf die Rückzahlungen von Baukostenzuschüssen an die Bestandnehmerin für die Bw. nicht einsichtig ist und sie darin subjektiv eine Härte erblickt.

Es darf allerdings nicht übersehen werden, dass die Bw. Gesamtschuldnerin aus dem vorliegenden Bestandverhältnis ist und sie sich auf Grund dieser Position entsprechend absichern hätte müssen.

Die Bw. bringt nun vor, dass sie auf Grund der Erfahrungen in der Vergangenheit nicht mehr damit rechnen musste, dass die Gebührenvorschreibung noch nicht erfolgt war.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass eventuelle Verpflichtungen aus einem Gesamtschuldnerverhältnis erst erloschen sind, wenn die Schuld zur Gänze getilgt ist.

Solange jedoch die Bezahlung der Schuld nicht definitiv erfolgt ist, bleibt das Risiko der Inanspruchnahme bestehen. Um dieses Risiko auszuschließen, war es der Bw. unbenommen, den entsprechenden Nachweis von der Bestandnehmerin zu verlangen. Ein Vertrauen auf die Entrichtung reicht jedoch nicht aus. Auch wenn die Bw. nach ihren Erfahrungen nicht mehr mit der offenen Gebühr gerechnet hat, hätte sie dennoch sicherheitshalber den Nachweis der Entrichtung der Gebühr von der Bestandnehmerin verlangen können.

Den Ausführungen der Bw., ist auch entgegenzuhalten, dass sie bei entsprechender Sorgfalt gar nicht davon ausgehen konnte, dass die e Gebühr schon entrichtet war.

Nach dem vorliegenden Vertrag haben sich nämlich *beide* Vertragsteile je zur Hälfte zur Gebührentragung verpflichtet. Demnach hätte das Finanzamt im Sinne der *korrekten Ermessenübung* beiden Vertragsteilen die Gebühr je zur Hälfte vorschreiben sollen. Da der Bw. aber eine derartige Vorschreibung nicht zugegangen war, konnte sie sich auch nicht auf die Vorschreibung und Entrichtung des auf die Bestandnehmerin entfallenden Anteiles verlassen. Schon aus diesem Grunde war eine Absicherung erforderlich und zumutbar.

Der Bw. war es daher theoretisch auch unbenommen, hinsichtlich ihrer anteiligen Gebührenschild einen Antrag nach § 311 Abs. 2 BAO stellen.

Auch unter der Annahme, dass das Finanzamt die geschuldete Gebühr zur Gänze der Bestandnehmerin vorgeschrieben hätte, war es für die Bw. offenkundig, dass die Bestandnehmerin den von auf die Bw. entfallenden Anteil bisher nicht zurückgefordert hatte. Mit anderen Worten, da weder das Finanzamt noch die Bestandnehmerin die auf die Bw. entfallende anteilige Gebührenschild eingefordert hatten, konnte die Bw. weder zum Zeitpunkt der Rückzahlung des Guthabens an die Bestandnehmerin, noch zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung bzw. zum Zeitpunkt des Ablaufes der Anmeldefrist von der Bezahlung der Gebührenschild ausgehen.

Im Zuge der Rückzahlung des Guthabens war die Frage der Entrichtung der Gebührenschild daher zu berücksichtigen und die Klärung dieser Frage der Bw. auch zumutbar.

Die Bw. verweist ua. auf das Erkenntnis des VwGH vom *12. April 1984, 83/16/0082*, wonach eine Verletzung der Sorgfaltspflicht bzw. eine Mitschild der Behörde an der Uneinbringlichkeit beim Primärschildner die Unbilligkeit der Einhebung nach § 237 BAO nach sich ziehen könne. Aus dem von der Bw. und in Judikatur und Literatur immer wieder zitierten Erkenntnis -es ging darin um die Einräumung einer Nachhineinzahlung an ein Speditionsunternehmen im Zollverfahren- kann in dem Berufungsverfahren nichts für den Standpunkt der Bw. gewonnen werden.

Die Verletzung der Sorgfaltspflicht durch die Behörden wurde in diesem Erkenntnis darin erblickt, dass aushaftende Eingangsabgabenschuldigkeiten des begünstigten Speditionsunternehmens bei der Zollbehörde bereits 3.000.000,00 S betrugen und dem lediglich eine Bürgschaftserklärung eines inländischen Kreditinstitutes in Höhe von 800.000,00 S gegenüberstand. Die prekäre wirtschaftliche Situation der Speditionsgesellschaft war in diesem Fall den beteiligten Abgabenbehörden schon längere Zeit bekannt gewesen.

Aus der normativen Anordnung des § 175 Abs. 4 ZollG "wenn die Einbringlichkeit des Zolles gesichert ist", ergab sich laut VwGH danach für die Finanzlandesdirektion die gesetzliche Verpflichtung, das Abgabekonto des Nachhineinzahlers dergestalt zu überwachen, dass dieses nicht (wesentlich) überzogen wird. Es wäre in jenem Fall der belangten Behörde oblegen, sich mit diesem Vorbringen der Bf. auseinanderzusetzen und zu überprüfen, ob die Sorgfaltspflichten im Zusammenhang mit der Einräumung der Bewilligung zur Nachhineinzahlung durch die Behörde vorlagen. Die Aufhebung erfolgte wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Es darf nicht übersehen werden, dass in jenem Beschwerdefall sehr wohl Umstände für die Behörde **offenkundig** waren, die prima vista gegen die Erfüllung der im § 175 Abs. 4 ZollG geforderten Voraussetzungen sprachen.

Es lagen diesem Fall somit Umstände zu Grunde, die mit dem Berufungsfall nicht vergleichbar sind.

Für ein Mitverschulden der Behörde an der Uneinbringlichkeit beim Erstschuldner müssen Umstände vorliegen, die die Behörde zu mitzuverantworten hat. Die Insolvenz der Bestandnehmerin lag aber nicht im Einflussbereich des Finanzamtes und war auch für das Finanzamt nicht vorhersehbar.

Dass das Gesetz keine Einschränkungen der Gesamtschuldnerschaft auf Grund der Dauer des Verfahrens vorsieht, wurde oben bereits hinreichend dargelegt.

Auch im Erkenntnis vom 4.3.1999, 96/16/0221 betreffend Grunderwerbsteuer ging der Gerichtshof davon aus, dass der Gesamtschuldner zur Vermeidung der persönlichen wirtschaftlichen Belastung entsprechende Sicherheiten verlangen muss und dass die Verfahrensdauer das Gesamtschuldverhältnis nicht berührt.

Demnach ist auch dieses Erkenntnis nicht geeignet das Vorbringen der Bw. zu stützen.

Zum Vorbringen der Bw., dass die Behörde auf Grund des bekannten Mindestbestandzinses durchaus in der Lage gewesen wäre, sofort einen vorläufigen Bescheid zu erlassen, ist auszuführen, dass die Erlassung von vorläufigen Bescheiden im Ermessen der Behörde liegt.

Wenn die Behörde -wie von dieser vorgebracht- aus Zweckmäßigkeitsüberlegungen bei umsatzabhängigen Bestandzinsen, mit der Bescheiderlassung zuwartet, bis ein repräsentativer Durchschnitt des Umsatzes vorliegt, so kann ihr hinsichtlich dieser Überlegungen nicht entgegengetreten werden. Dieser Umstand entkräftet auch den Vorwurf der Verletzung der Entscheidungspflicht im Sinne des § 311 BAO.

Wie von der Bw. selbst vorgebracht, wurde auch die Gebühr für den Bestandvertrag aus dem Jahr 1991 erst im Jahr 1993, also rund zwei Jahre später vorgeschrieben. Im vorliegenden wurde der Vertrag am 2. August 2002 beim Finanzamt angezeigt und begann das Pachtverhältnis erst am 1. August 2003, *also ein Jahr später zu laufen*.

Die gegenständliche Vorschreibung lag daher innerhalb der üblichen Wartefrist von zwei Jahren ab Beginn des Pachtverhältnisses.

Diese von der Behörde vorgebrachten Zweckmäßigkeitsüberlegungen (Vorschreibung der Gebühr nach rund zweijähriger Laufzeit) verletzen nämlich nicht die Angemessenheit in Bezug auf die Interessen der Partei. Eine spätere Vorschreibung bewirkt im Allgemeinen keinen Nachteil für die Partei. Dass sich im Berufungsfall zwischenzeitlich die Insolvenz der Bestandnehmerin ergeben hat, kann an dieser Betrachtung nichts ändern und liegt dieser Umstand nicht im Verantwortungsbereich der Behörde.

Wie oben dargelegt, muss eine Gesamtschuldnerin vor Nachweis der Entrichtung der Steuerschuld immer mit der Inanspruchnahme rechnen und sich daher entsprechende

Sicherheiten einräumen lassen, will sie nicht Gefahr laufen, dass die Schuld wirtschaftlich auf sie überwältzt wird.

Das Vorbringen der Bw., dass die nunmehrige vorläufige Festsetzung nach dem Bekanntwerden des Schlagendwerdens des Mindestbestandzinses rechtswidrig sei, betrifft ausschließlich das Festsetzungsverfahren.

Das vorliegende Verfahren betrifft aber die Einhebung, also das Inkasso der Gebührenschuld und hat sich daher mit dieser Frage nicht auseinanderzusetzen.

Die Bw. wirft dem Finanzamt vor, dass es die Forderung nicht im Konkurs angemeldet hat. Dem ist entgegenzuhalten, dass dem Finanzamt auf Grund der Erstvorschreibung an die Bw. kein Titel gegenüber der Bestandnehmerin vorliegt und demnach eine Anmeldung nicht möglich war und ist.

Die gänzliche Vorschreibung der Gebühr an die Bw. war –wie bereits dargelegt- nach Kenntnis der Insolvenz der Bestandnehmerin aber aus Zweckmäßigkeitsgründen für die Behörde zwingend.

Die Bw. bringt vor, dass für sie die nachträgliche Anmeldung im Konkurs auf Grund der zu erwartenden geringen Quote und der damit verbundenen Kosten (60,00 Euro für den Masseverwalter und 19,00 Euro Gerichtsgebühren sowie Anwaltskosten) unwirtschaftlich sei. Dazu ist auszuführen, dass auch bei der Anmeldung innerhalb der Anmeldefrist Kosten anfallen. Auf die Höhe der Quote hat der Anmeldezeitpunkt keinen Einfluss.

Die Frage der Wirtschaftlichkeit der Forderungsanmeldung hätte sich demnach auch vor Ablauf der Anmeldefrist gestellt.

Die Bw. beruft sich weiters auf VwGH vom 17. 9.1979, 2109/79. Danach begründet die Verpflichtung, *Eingabengebühren und Beilagengebühren* für ein Nachsichtsansuchen nach dem Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 2.8.1978, AÖFV Nr 240, entrichten zu müssen, um die Entlastung von ausländischen Retorsionsabgaben zu erwirken, für sich allein noch keine unbillige Härte iSd § 236 BAO. Die Bw. folgert daraus, dass der Umstand, dass drei Jahre kein Bescheid erlassen wurde, eine Unbilligkeit im „Einzelfall“ bewirke.

Die Heranziehung der Bw. als Gesamtschuldnerin drei Jahre nach Anzeige ist -wie oben ausführlich dargestellt-, Ausfluss der allgemeinen gesetzlichen Lage und keine Unbilligkeit im Einzelfall.

Auf die von der Bw. zitierten Erkenntnisse des VwGH aus der Zeit vor Inkrafttreten der Bundesabgabenordnung mit BGBl. 194/1961 wird nicht näher eingegangen, da sich diese auf ein anderes Gesetz beziehen.

Soweit die Bw. vorbringt, dass das Rechtsgeschäft tatsächlich nur zwölf Monate gedauert hat und ein verlustreiches Enden des Geschäftes zur Unbilligkeit der Einhebung führen könnte,

wird dem entgegengehalten, dass eine vorzeitige Beendigung eines Rechtsgeschäftes gemäß § 17 Abs. 5 GebG nicht zur Aufhebung der entstandenen Gebührenschuld führt.

Diese Rechtsfolgen sind wiederum Ausfluss der generellen Gesetzeslage und waren vom Gesetzgeber offensichtlich so gewollt.

Da auch im Falle eines unseriösen Geschäftspartners die einmal ausgelöste Gebührenschuld nicht nachträglich wegfällt und dies Ausfluss der allgemeinen Gesetzeslage ist, kann auch in diesem Fall keine Unbilligkeit der Einhebung beim potenten Gesamtschuldner erblickt werden. Im Übrigen ist ein Geschäftspartner, über dessen Vermögen in der Folge der Konkurs eröffnet wird, nicht von vorneherein als unseriös zu bezeichnen.

Die Bw. beruft sich weiters auf ihr bisheriges steuerliches Wohlverhalten.

Die Frage des steuerlichen Wohlverhaltens kann bei der Ermessensübung eine Rolle spielen.

Da im vorliegenden Fall aus den dargelegten Erwägungen aber *keine* Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles vorliegt, war das Begehren schon aus diesem Grunde abzuweisen. Es bedarf daher keiner Ermessensübung. Die Frage des steuerlichen Wohlverhaltens der Bw. hat demnach keinen Einfluss auf das gegenständliche Verfahren. Das Berufungsbegehren war als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 14. Juni 2007