

GZ. RV/0760-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch R.reg. Gen.m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie Gebühren und Gebührenerhöhung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide vom 5.6.2001 und die Berufungsvorentscheidungen vom 23.5.2002 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die Abgabenbehörde erster Instanz aufgrund einer durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs 3 BAO Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Halbjahresbescheide 1. Halbjahr 1996 und 2.

Halbjahr 1997 erlassen und die Gebühren sowie eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 30 % neu festgesetzt.

In der Begründung führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus,

"dass die Festsetzung auf Grund der unrichtigen Selbstberechnung erfolge, weil bei zwei Bauvorhaben in der Ausführung das Ausmaß der Wohnnutzfläche von 150 m² überschritten wurde und demzufolge diesen Verträgen die Gebührenfreiheit nicht zukomme. Deshalb werden die zu den entsprechenden Abrechnungsperioden bereits ergangenen Bescheide, in welche die Verträge fallen, für die die Voraussetzungen für die Befreiung nicht mehr gegeben sind, mittels Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO dahingehend abgeändert, dass die nunmehr gebührenpflichtigen Verträge in die Berechnung miteinbezogen werden."

Gegenstand der Prüfung durch die Abgabenbehörde erster Instanz waren die Gebühren gemäß § 33 TP 8 und TP 19 GebG im Zeitraum von 1995 - 2000. Der Bw. wurde mit Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 28.11.1976 die Berechtigung zur Gebührenbemessung nach § 3 Abs 4 GebG unter der StNr. 010/2175 erteilt.

Die Bw. bekämpft die Wiederaufnahme des Verfahrens, die falsche Übung des Ermessens bei der Gebührenfestsetzung durch Vorschreibung der Gebühr an jene Vertragspartei, die im Innenverhältnis nicht zur Tragung der Gebühren verpflichtet ist und die Gebührenerhöhung.

Die Bw. hat die Anträge vom 31.1.2003 auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Schreiben vom 23.4.2004 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 3 Abs 4 des Gebührengesetzes (GebG) lautet:

"Sofern in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, hat das Finanzamt, in dessen Amtsbereich sich die Geschäftsleitung des Betriebes des Gebührenschuldners befindet, einem Gebührenschuldner, der in seinem Betrieb laufend eine Vielzahl gleichartiger Rechtsgeschäfte abschließt und die Gewähr für die ordnungsgemäße Einhaltung der Gebührenvorschriften bietet, auf Antrag zu bewilligen, dass er die auf diese Rechtsgeschäfte entfallenden Hundertsatzgebühren anstelle der sonst in diesem Bundesgesetz angeordneten Entrichtungsformen selbst berechnet und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das Finanzamt entrichtet. Personen, die auf Grund der erteilten Bewilligung verpflichtet sind, die Hundertsatzgebühren auf diese Art zu entrichten, haben über diese gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte fortlaufende Aufschreibungen zu

führen, welche die für die Gebührenbemessung erforderlichen Angaben enthalten. Innerhalb der Zahlungsfrist ist dem Finanzamt für den jeweiligen Berechnungs- und Zahlungszeitraum eine Abschrift dieser Aufschreibungen zu übersenden. Die Übersendung der Abschrift gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31. Auf den Urkunden ist ein Vermerk anzubringen, der die Bezeichnung des Bewilligungsbescheides und die fortlaufende Nummer der Aufschreibungen enthält. Mit Erteilung einer Bewilligung, die Gebühren für bestimmte Rechtsgeschäfte selbst zu berechnen, wird das Finanzamt für die Erhebung dieser Gebühren örtlich zuständig. Es hat jeweils für den Zeitraum eines Kalenderjahres die Hundertsatzgebühren für jedes gebührenpflichtige Rechtsgeschäft, das in den Aufschreibungen abgerechnet wurde, mit Bescheid festzusetzen.“

Anzumerken ist, dass vor der Novelle BGBl I 1999/28, die ab 1.7.1999 anzuwenden ist, der Abrechnungszeitraum ein halbes Kalenderjahr betragen hat.

Aufgrund der Bestimmung des § 3 Abs 4 GebG - wie sie seit der Novelle BGBl 1981/48 existiert - werden diese Gebühren, die zunächst den Charakter der Selbstbemessungsabgaben haben, zu Festsetzungsabgaben. D.h. die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Bescheiderlassung gemäß § 201 BAO liegen nicht vor. § 201 BAO ist nur auf Fälle anzuwenden, in denen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen **ohne abgabenbehördliche Festsetzung** zulassen. Wörtlich führte der VwGH im Erkenntnis vom 18.11.1991, 91/15/0113 aus:

“Die gegenständliche Kreditvertragsgebühr ist aber, wie ausgeführt, nach § 3 Abs 4 GebG mit Bescheid festzusetzen, sodass die Erlassung eines Bescheides nach § 201 BAO insbesondere der Beschwerdeführerin gegenüber nicht in Betracht gekommen ist.“

Damit ist aber auch über das Vorbringen der Bw., die Abgabenbehörde erster Instanz hätte den Bescheid an jene Partei richten müssen, die sich im Innenverhältnis zur Tragung der Kosten der Vergebührung verpflichtet hat, für das weitere Verfahren entschieden, weil der VwGH klar zum Ausdruck brachte, dass bei einer Selbstberechnung gemäß § 3 Abs 4 GebG die Vorschreibung der Gebühr an eine andere Partei als jener, die zur Selbstberechnung gem. § 3 Abs 4 GebG verpflichtet ist, ausgeschlossen ist.

Diese Rechtsansicht wird von der herrschenden Lehre und der Rechtsprechung vertreten (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2122; Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum GebG, § 3 B II 3 f, Seite 16ff; Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, 2. Teil, Stempel- und Rechtsgebühren, § 3 GebG RZ 19ff, 10. Aufl., 2.Lfg. 14Y; Arnold, Rechtsgebühren6, § 3 GebG RZ 42ff; VwGH 18.11.1991, 91/15/0113 und 17.2.2000, 99/16/0027).

Richtig ist das Vorbringen der Bw., dass mit den wiederaufgenommenen Bescheiden, mit denen für den Zeitraum eines Kalenderhalbjahres die Hundertsatzgebühr nur für jene gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte festgesetzt worden ist, die in den Aufschreibungen abgerechnet wurden.

Daher ist es eine neu hervorgekommene Tatsache, wenn im Zuge einer Prüfung zutage tritt, dass das vorgelegte Gebührenjournal nicht vollständig ist, weil Rechtsgeschäfte, für die z.B. nachträglich die Gebührenpflicht entstanden ist, nicht in den dem Datum des Entstehens der Gebührenschuld entsprechenden Aufschreibungen abgerechnet wurden.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat aber die Wiederaufnahme jener Halbjahresbescheide verfügt, in denen die Darlehensverträge als gebührenbefreite Rechtsgeschäfte aufgenommen worden waren. Sie hat aber Feststellungen unterlassen, aus denen der Zeitpunkt des Wegfalls der Steuerbefreiung ermittelbar ist. Erst in diesem Zeitpunkt wären die Darlehensverträge als nachträglich gebührenpflichtig geworden in das Gebührenjournal aufzunehmen gewesen.

Aus der Aktenlage lässt sich nicht nachvollziehen, wann die Gebührenschuld entstanden ist.

Im Falle des Darlehensnehmers I/96 stammt die Baubewilligung vom 22.9.1995, die Förderungszusicherung vom 5.2.1996 und die Darlehensverträge vom 29.4.1996. Wann der Darlehensnehmer I/96 durch die vom Bauplan abweichende Bauführung die ursprüngliche Gebührenbefreiung verwirkt hat, ist aus dem Bescheid, dem Prüfungsbericht und dem gesamten Abgabenakt nicht ersichtlich. Dies obwohl offensichtlich eine Besichtigung an Ort und Stelle durchgeführt wurde, wie aus den in roter Farbe gehaltenen Korrekturen auf den Bauplankopien geschlossen werden kann. Eine Niederschrift mit dem Darlehensnehmer I/96 ist aus dem Akt nicht ersichtlich. Laut tel. Auskunft der Gemeinde vom 5.4.2004 ist der Darlehensnehmer I/96 erst am 1.7.1998 in das neu errichtete Gebäude eingezogen. Es ist daher wahrscheinlich, dass die abweichende Bauführung (Windfang und Dachboden) nicht bereits im ersten Halbjahr 1996 erfolgt ist.

Im Falle des Darlehensnehmers II/97 stammt der Baubescheid vom 6.5.1997, die Förderungszusicherung vom 20.8.1997, die Darlehensverträge vom 23.12.1997 und die Bauvollendungsanzeige vom 6.2.1998. Befreiungsschädlich waren der Einbau einer Dusche und einer Sauna im Keller. Es ist wahrscheinlich, dass diese baulichen Abweichungen erst zu einem späteren Zeitpunkt als im Zeitpunkt der Errichtung der Darlehensverträge, nachdem diese erst am 23.12.1997 abgeschlossen worden waren, durchgeführt wurden.

Das bedeutet für das weitere Verfahren, dass die Abgabenbehörde erster Instanz zurecht das Vorliegen der Voraussetzungen für die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß §

303 BAO bejaht hat, zumal in den Berufungen keinerlei inhaltliches Vorbringen gegen den Wegfall der Voraussetzungen für die Gebührenbefreiung vorgebracht worden sind, aber möglicherweise die Wiederaufnahme hinsichtlich der falschen Bescheide verfügt hat, weil sie es unterlassen hat, Feststellungen zu treffen, aus denen der Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld (Wegfall der Voraussetzungen für die Gebührenbefreiung) abgeleitet werden kann.

§ 33 TP 8 Abs 2 Z 3 i.V.m. TP 19 Abs 4 Z 9 GebG lautet:

*"Kreditverträge, die nach dem behördlich oder von einem Landeswohnbaufonds genehmigten Finanzierungsplan zur Finanzierung eines nach den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung des Wohnbaues und der Wohnhaussanierung geförderten Bauvorhabens erforderlich sind, sofern die Nutzfläche im Sinne des Wohnbauförderungsgesetzes 1984, BGBl. Nr. 482, 150 m² je Wohnung nicht überschreitet; **Gebührenpflicht tritt jedoch ein, sobald die Voraussetzungen für die Befreiung nachträglich wegfallen**".*

Aus dem Prüfungsakt ist ersichtlich, wann der noch nicht befreigungsschädliche Bauplan seitens der Gemeinde bewilligt wurde, wann die Förderungszusicherung seitens der Landesregierung erfolgte und wann die Darlehensverträge abgeschlossen wurden. Nicht ersichtlich ist der Zeitpunkt, wann der Darlehensnehmer im Zuge der Errichtung des Gebäudes vom bewilligten Bauplan durch die tatsächliche Bauführung in einem solchen Ausmaß abgewichen ist, dass die Wohnnutzfläche 150 m² überstiegen hat. Nachdem dieser Zeitpunkt aus dem gesamten Abgabenakt nicht eruierbar ist, war gemäß § 289 Abs 1 BAO mit Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz vorzugehen, weil Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Wie oben ausgeführt ist eine bescheidmäßige Abgabenfestsetzung nur im Wege der Bescheide nach § 3 Abs 4 GebG an den Selbstberechner möglich. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat aber das Prüfungsverfahren so ausführlich durchzuführen und zu dokumentieren, dass der Selbstberechner seinen Vertragspartnern gegenüber die Gebührenpflicht in einer solchen Weise erläutern kann, die Klarheit über den Sachverhalt und die rechtlichen Grundlagen vermittelt. Die Vertragspartner können einer allfälligen Berufung gemäß § 257 Abs 1 BAO beitreten. Dazu wird es insbesonders erforderlich sein, bei der Sachverhaltsfeststellung die Vertragspartner in nachvollziehbarer Weise einzubeziehen und auch rechtlich aufzuklären, um so die "Last der Aufklärung und Ermittlung" nicht auf den Selbstberechner abzuwälzen.

Der UFS nahm aus folgenden Gründen von dem im § 289 Abs 1 BAO eingeräumten Ermessen Gebrauch. Billigkeits-Gründe, die gegen eine Ermessensübung sprechen, liegen nach der Aktenlage nicht vor. Auf der anderen Seite sprechen folgende Zweckmäßigkeit-Gründe für die Zurückverweisung: Zunächst ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Pflicht zur Sachverhaltsermittlung auch schon vor der Reform des Rechtsmittelverfahrens vorrangig dem Finanzamt auferlegt hat, da auch schon § 276 Abs. 3 BAO "alt" ausdrücklich die Berufsvorlage erst nach Durchführung der erforderlichen Ermittlungen anordnete. Weiters ist zu berücksichtigen, dass das mit Wirkung ab dem 1.1.2003 reformierte Verfahren dem UFS als Rechtsmittelbehörde die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der UFS dieser Rolle gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff).

Ergänzend wird zur Frage, ob neben der Führung des Gebührenjournals nach § 3 Abs 4 GebG auch eine Anzeige nach § 31 Abs 1 GebG möglich ist, auf das Erkenntnis des VwGH vom 4.11.1994, 92/16/0167 verwiesen, wo wörtlich ausgeführt ist:

"Seit der Gebührengesetznovelle 1981 besteht nach der Genehmigung zur Führung eines Gebührenjournals eine VERPFLICHTUNG zur Aufnahme von Hundertsatzgebühren in das Gebührenjournal (Gaier, Kommentar zum Gebührengesetz2, RZ. 55 zu § 3 GebG). Daraus folgt aber, dass die zu übermittelnde Abschrift VOLLSTÄNDIG sein muss und dass ALLE selbstberechneten Hundertsatzgebühren zum Stichtag an das Finanzamt zu entrichten sind."

In dem zuletzt zitierten Erkenntnis lag der Sachverhalt zugrunde, dass die belangte Behörde einen Gebührenbescheid aufgehoben hat, der aufgrund einer Anzeige nach § 31 GebG trotz bewilligter Selbstberechnung nach § 3 Abs 4 GebG an die andere Vertragspartei ergangen war, wie es die Bw. im gegenständlichen Falle verlangt. Dem gleichzeitig mit der Berufung der Mieterin eingegangenen Antrag der zur Führung des Gebührenjournals verpflichteten Vermieterin auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Frist zur Eintragung in das Gebührenjournal und Abführung der selbst berechneten Gebühren, wurde - vom VwGH bestätigt - nicht stattgegeben.

Die erteilte Berechtigung zur Führung eines Gebührenjournals schließt die Verpflichtung mit ein, künftighin alle Rechtsgeschäfte, für welche die Selbstberechnung bewilligt wurde, in dieser Form zu vergebühren, die Entrichtung in Stempelmarken oder die Gebührenanzeige nach § 31 GebG sind damit ausgeschlossen (Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum GebG, § 3 B II 3 h, Seite 18).

Folgerichtig entfällt gemäß § 31 Abs 2 GebG für die übrigen Gebührenschuldner die Anzeigepflicht, sobald einem von mehreren Gebührenschuldern die Bewilligung zur Selbstberechnung nach § 3 Abs 4 GebG erteilt ist.

Zur Gebührenerhöhung ist anzumerken, dass es auch dazu Feststellungen bedarf, ob die Bw. die Bestimmungen erstmals oder wiederholt verletzt hat. Zudem ist die Frage relevant, ob die Bw. in den vorliegenden Fällen überhaupt eine Verletzung der Gebührenbestimmungen vorzuwerfen ist, zumal sie ihrerseits die Vertragspartner zu wahrheitsgemäßen Angaben und zur sofortigen Meldung bei Veränderungen an der Liegenschaft verpflichtet hat.

Eine pauschale Gebührenerhöhung ohne nähere Begründung, wem und warum eine Verletzung der Gebührenbestimmungen vorzuwerfen ist, kann hier nicht festgesetzt werden. Dies auch deshalb, weil die Gebührenselbstberechnung nach § 3 Abs 4 GebG für die Bw. eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung und Lastentragung im Abgabenverfahren bedeutet. Daher hat die Abgabenbehörde erster Instanz das Ermittlungsverfahren so ausführlich zu gestalten, dass für die Bw. und damit auch für ihre Vertragspartner klar zum Ausdruck kommt, welche Umstände die Gebührenpflicht begründen und wem gegebenenfalls eine Verletzung der Gebührenbestimmungen vorzuwerfen ist, wobei im Bezug auf die Vertragspartner der Bw. die Frage der Zumutbarkeit des Erkennens der Gebührenpflicht relevant sein kann.

Salzburg, 5. Mai 2004