

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X.X., Adresse, vom 21. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 22. April 2003 betreffend Gebührenerhöhung nach der am 20. Oktober 2005 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Gemäß § 9 Abs. 2 BAO wird die Gebührenerhöhung mit 60 % von der für das Rechtsgeschäft zu entrichtenden Gebühr in Höhe von 19.550,24 € mit 11.730,14 € festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

Am 16. Dezember 1993 schlossen X.X., Adresse und die X.X.BetriebsgesellschaftmbH, Adresse, vertreten durch den Geschäftsführer X.X. ebendort, einen Dienstbarkeitsvertrag mit folgendem Inhalt ab:

#### "I.

Herr X.X. ist Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ X Grundbuch Y bestehend aus Gst 545. Auf diesem Grundstück soll ein Wohn- und Geschäftshaus errichtet und Wohnungseigentum begründet werden.

Die X.X.BetriebsgesellschaftmbH errichtet den Geschäftsbereich lt. beiliegendem Plänen des Arch. N.N.. Dieser Plan ist integrierender Bestandteil dieses Vertrages.

#### II.

Herr X.X. räumt für sich und seine Rechtsnachfolger im Eigentum des Gst 545 in EZ X Grundbuch Y der X.X.BetriebsgesellschaftmbH hinsichtlich jenes Teiles der Liegenschaft, auf der diese Geschäftseinheit lt. beigeschlossenem Plan errichtet wird, für die Dauer von 25 Jahren ein grundbürgerlich sicherzustellendes Fruchtgenußrecht gem. § 509 ABGB ein. Die

Fruchtgenußberechtigte hat bei Beendigung dieses Vertrages – aus welchen Gründen immer- keinen Anspruch auf Abgeltung der von ihr geleisteten Investitionen.  
Die X.X.BetriebsgesellschaftmbH nimmt diese Rechtseinräumung an.

### III.

Herr X.X. ist berechtigt, diesen Vertrag sofort aufzulösen, sollte gegen die Fruchtgenußberechtigte ein Insolvenzverfahren eröffnet oder ein solches mangels Vermögens abgewiesen werden.  
Die Kosten der Errichtung, Genehmigung, Vergebührungs- und grundbürgerliche Durchführung dieses Vertrages übernimmt die X.X.BetriebsgesellschaftmbH.  
Die Vertragspartner beauftragen und bevollmächtigen Herrn Y.Y, Rechtsanwalt in Adresse2, diesen Vertrag zur Gebührenbemessung anzuseigen, die grundbürgerliche Durchführung zu beantragen und Grundbuchsbeschlüsse für die Vertragsteile in Empfang zu nehmen sowie im Namen der Vertragsschließenden Rechtsmittel zu erheben oder darauf zu verzichten.

### IV.

Alle Rechte und Verbindlichkeiten aus diesem Vertrag gehen auf allfällige Rechtsnachfolger über. Die einvernehmliche Abänderung, Aufhebung oder Ergänzung dieses Vertrages bedarf zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform.

### V.

Beide Vertragsteile erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung, daß über nur einseitigen Antrag eines der Vertragsteile im Grundbuch der Katastralgemeinde Y in EZ X bewilligt wird:  
die Einverleibung des Fruchtgenußrechtes gem. Pkt. II dieses Vertrages für die X.X.BetriebsgesellschaftmbH."

Als Ergebnis einer von der Betriebsprüfungsabteilung des zuständigen Finanzamtes vorgenommenen Prüfung der Aufzeichnungen der X.X.BetriebsgesellschaftmbH traf der Prüfer in den Tz 1 und 2 des Berichtes vom 1. August 2000 folgende Feststellungen:

"Tz 1

Mit Dienstbarkeitsvertrag vom 16.12.1993 räumte X.X. der X.X.BetriebsgesellschaftmbH das Fruchtgenußrecht, an jenem Teil der Liegenschaft des Gst 505 in EZ X KG Y auf der die Geschäftseinheit Top 1 in der Anlage S-Gasse2 errichtet wurde, auf die Dauer von 25 Jahren ein.  
Laut Pkt. II des obigen Vertrages hat die Fruchtgenußberechtigte bei Beendigung dieses Vertrages – aus welchen Gründen immer- keinen Anspruch auf Abgeltung der von ihr geleisteten Investitionen.  
Bemessungsgrundlage der Gebühr ist nicht der Wert der Dienstbarkeit, sondern der Wert des bedungenen Entgeltes.  
Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenußrechtes sind die für die Geschäftseinheit angefallenen Investitionskosten (VwGH vom 3.10.1961, Zl. 174/61).  
Die Umsatzsteuer ist Teil der Bemessungsgrundlage (VwGH vom 8.10.1975, Zl. 1559-1563/75).

Investitionskosten lt. Anlageverzeichnis 1998	13,450.860,00	
20 % UST	2,690.172,00	
	16,141.032,00	2 % 322.821,00
100 % Erhöhung ( § 9 Abs. 2 GebG)		322.821,00
		645.641,00
2 Vollmachten		240,00
50 % Erhöhung		120,00
		646,001,00

Tz. 2

Gemäß § 9 Abs. 2 GebG kann das Finanzamt zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften, bei nicht ordnungsgemäßer Anzeige, eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten Gebühr erheben.

Begründung:

- Gemäß Pkt. III wurde Herr Y.Y von den Vertragspartnern bevollmächtigt den Vertrag zur Gebührenbemessung anzugeben.
- Auch der Mietvertrag vom 15.4.1997 zwischen X.X. und Y.Y wurde nicht angezeigt."

Das Finanzamt folgte mit den beiden an die X.X.BetriebsgesellschaftmbH gerichteten Bescheiden vom 9. August 2000 den Prüfungsfeststellungen und setzte für diesen Dienstbarkeitsvertrag mit dem Gebührenbescheid ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 16,141.032,00 S gemäß § 33 TP 9 GebG die 2 %ige Gebühr in Höhe von 322.821 S und mit dem Bescheid über die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG von der zu entrichtenden Gebühr die 100 %ige- Gebührenerhöhung mit 322.821 S fest. Mit Berufungsentscheidung vom 13. März 2001 wurde die Berufung gegen den Gebührenbescheid abgewiesen und der Berufung gegen den Erhöhungsbescheid teilweise stattgegeben und die Gebührenerhöhung mit 193.693 S (= 60 % von 322.821 S) festgesetzt.

Nachdem diese fälligen und vollstreckbaren Vorschreibungen von der Gebührenschuldnerin X.X.BetriebsgesellschaftmbH, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Gebührenschuld tragen sollte, nicht hereingebracht werden konnte, wurde gegenüber dem X.X. mit den Bescheiden vom 22. April 2003 über die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG von der Bemessungsgrundlage von 16,141.032 S die Gebühr in Höhe von 23.460,32 € (= 322.821 S) und mit Bescheid über die Gebührenerhöhung die Gebührenerhöhung mit 14.076,22 € (= 60 % von 322.821 S) festgesetzt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Bemessung liege das Ergebnis der durchgeföhrten Prüfung zugrunde. Da für den gegenständlichen Dienstbarkeitsvertrag die Gebühr beim Dienstbarkeitsnehmer trotz Setzung von Einbringungsmaßnahmen nicht einbringlich sei, sei unter Bedachtnahme auf § 28 Abs. 1 Z 1GebG die Gebühr (samt Erhöhung) beim Dienstbarkeitsgeber X.X. zu erheben.

Mit der gegenständlichen Berufung bekämpfte X.X. (im Folgenden: Bw) den Rechtsgebührenbescheid und den Gebührenerhöhungsbescheid mit dem Argument, für ihn sei die Berechnung der im Bescheid angegebenen Bemessungsgrundlage von 16,141.032 S nicht nachvollziehbar, werde doch darin lediglich angeführt, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeföhrten Prüfung zugrunde gelegt worden sei. Abgesehen davon, dass für ihn nicht ersichtlich sei, um welche Prüfung es sich dabei gehandelt haben soll, sei die Bescheidbegründung diesbezüglich mangelhaft. Falls der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Mietzinseinnahmen zugrunde liegen sollten, so sei dies offensichtlich unrichtig, weil die Finanzierungskosten unberücksichtigt geblieben seien.

Das Finanzamt entschied über diese Berufung mit abweisender Berufungsvorentscheidung und begründete diese wie folgt:

"Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Fa. X.X.BetriebsgesellschaftmbH wurde folgendes festgestellt: Mit Dienstbarkeitsvertrag vom 16.12.1993 räumte X.X. der X.X.BetriebsgesellschaftmbH

das Fruchtgenussrecht, an jenem Teil der Liegenschaft des Gst 505 in EZ X KG Y auf der die Geschäftseinheit Top 1 in der Anlage S-Gasse2 errichtet wurde, auf die Dauer von 25 Jahren ein. Laut Punkt II. des obigen Vertrages hat die Fruchtgenussberechtigte bei Beendigung dieses Vertrages - aus welchen Gründen immer - keinen Anspruch auf Abgeltung der von ihr geleisteten Investitionen.

Bemessungsgrundlage der Gebühr ist nicht der Wert der Dienstbarkeit, sondern der Wert des bedungenen Entgeltes. Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes sind die für die Geschäftseinheit angefallenen Investitionskosten (VwGH vom 3.10.1961, ZI.174161). Die Umsatzsteuer ist Teil der Bemessungsgrundlage (VwGH vom 8.10.1975, ZI. 1559-1563/75). Die Investitionskosten betrugen lt. Anlageverzeichnis 1998 ATS 16.141.032,-- (inkl. 20 % Ust.).

Mit Bescheid vom 09.08.2000 wurde der Fa. X.X.BetriebsgesellschaftmbH, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von ATS 16.141.032,00 eine Rechtsgeschäftsgebühr im Betrag von ATS 322.821,-- vorgeschrieben (§ 33 TP 9 Gebührengesetz 1957). Gemäß § 9 Abs. 2 Gebührengesetz 1957 wurde - wegen nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bzw. Gebührenentrichtung - eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 100% der verkürzten Gebühr mittels Bescheid festgesetzt. Gegen diese Bescheide wurde seitens des steuerlichen Vertreters - Stb. A.A. - rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Mit Berufungsentscheidung vom 13.03.2001 wurde die eingebrachte Berufung durch die Finanzlandesdirektion für Tirol als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid über die Rechtsgeschäftsgebühr bzw. Gebührenerhöhung ist in Rechtskraft erwachsen, die Abgaben aber bis dato nicht entrichtet. Gemäß § 28(1) Gebührengesetz 1957 sind bei einem zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft beide Vertragsteile (Dienstbarkeitsgeber und Dienstbarkeitsnehmer) zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet. Da für den gegenständlichen Dienstbarkeitsvertrag die Gebühr beim Dienstbarkeitsnehmer trotz Setzung von Einbringungsmaßnahmen nicht einbringlich war, wurde unter Bedachtnahme des § 28 (1) GeG 1957 die Gebühr (samt Erhöhung) Ihnen als weiteren Gesamtschuldner zur Zahlung vorgeschrieben.

Ihre Berufung war somit abzuweisen."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begehrte die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung. In der am 20. Oktober 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von den Vertretern des Finanzamtes die Begründung nachgereicht, warum bei dieser Gebühr von hinterzogenen Abgaben ausgegangen wurde, und vom Bw. wurde im Wesentlichen eingewendet, dass zum einen in die Bemessungsgrundlage der Rechtsgebühr nur der Nettobetrag der Baukosten einzubeziehen und zum anderen der bei der Ermessensübung angewendete Satz von 60 v. H. sachlich nicht angemessen sei. Unter Verzicht auf die Anberaumung einer nochmaligen mündlichen Verhandlung wurde vom Bw. ein ergänzender Schriftsatz, worin er insbesondere auf die Frage der Verjährung noch eingehen wollte, bis längstens 10. November 2005 angekündigt. In diesem Schreiben führte der Bw. im Wesentlichen an, dass "die Gebühr der Höhe nach unrichtig bemessen" und "ein allfälliger Gebührenanspruch schon längst verjährt ist."

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

Mit einheitlichem Schriftsatz bekämpfte der Bw. neben dem Rechtsgebührenbescheid auch den Gebührenerhöhungsbescheid letztlich mit dem Vorbringen, dass die festgesetzte Rechtsgebühr und damit auch die Bemessungsgrundlage für die Gebührenerhöhung unrichtig sei. Erst in der mündlichen Verhandlung wandte er sich gesondert gegen das vom Finanzamt angesetzte prozentuelle Ausmaß der Gebührenerhöhung von 60 %.

Was vorerst die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der erfolgten Vorschreibung der Rechtsgebühr und damit implizit über die Richtigkeit der Berechnungsgrundlage für die Gebührenerhöhung als solche anlangt wird auf die Begründung der gegenüber dem Bw. ergangenen Berufungsentscheidung vom 24. November 2005 betr. Rechtsgebühr verwiesen, die insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet. Die Frage, ob bei Festlegung der Gebührenerhöhung das Ermessen rechtmäßig ausgeübt worden war, entscheidet sich auf Grund folgender Rechtslage.

Das Finanzamt kann gemäß § 9 Abs. 2 Gebührengesetz (GebG) 1957, BGBl. Nr. 267, zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den Rechtsgebühren eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben. Die Entscheidung über eine Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG als Ermessensentscheidung ist grundsätzlich gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei der Festsetzung der Gebührenerhöhung sind dabei insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührentschuldner bei Beachtung des Gebührengesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde sowie ob eine Verletzung der Gebührenbestimmung erstmalig oder wiederholt erfolgt ist (vgl. Fellner, Band I, Gebühren und Verkehrsteuern, Rz. 14ff zu § 9 GebG und die dort zitierte VwGH Rechtsprechung).

Wendet man diese Kriterien auf den Berufungsfall an, dann ergibt sich zweifelsfrei aus Punkt III des Dienstbarkeitsvertrages, dass dem Bw. die Gebührenpflicht dieses Rechtsgeschäftes sehr wohl bekannt war. Außerdem ist unter Beachtung der bislang bereits verstrichenen Zeit unbedenklich davon auszugehen, dass der Bw. von sich aus eine Gebührenanzeige nicht vorgenommen hätte. Die Feststellung des gegenständlichen Gebührenfalles ging daher allein auf die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2000 zurück. Weiters war zu bedenken, dass die Steuerschuld für diesen Dienstbarkeitsvertrag im Dezember 1993 entstanden ist und dieses Rechtsgeschäft demzufolge gem. § 31 GebG in der damals geltenden Fassung innerhalb eines Monats nach dem Entstehen der Gebührentschuld anzugeben gewesen wäre, was zu einer Gebührenfestsetzung ca im ersten Halbjahr 1994 geführt hätte, sodass die Festsetzung gegenüber der X.X.BetriebsgesellschaftmbH um 6 Jahre später erfolgte. Allerdings hat das Finanzamt keine Feststellungen darüber getroffen, ob die Verletzung der Gebührenbestimmung erstmalig oder wiederholt erfolgt ist. Die Berufungsbehörde zweiter Instanz geht mangels gegenteiliger Feststellungen des Finanzamtes davon aus, dass das Unterbleiben der gebotenen Gebührenanzeige nicht derart wiederholt erfolgt ist, dass daraus eine diesbezügliche Tendenz erkennbar ist. Allein dieser letzte Punkt

spricht bei der gegebenen Sachlage dafür, dass im Rahmen der Ermessensentscheidung nicht das Höchstmaß von 100 % der Gebührenerhöhung als sachlich angemessen erscheint. Bei der Ausmessung der Gebührenerhöhung waren nämlich ansonsten nur negative Aspekte zu berücksichtigen, nämlich dass der Bw selbst nicht die Gebührenanzeige, wenn auch verspätet, vorgenommen hat, sondern ohne die amtsweit getroffenen Feststellungen anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung dieser Gebührenfall wohl nie mehr zur Anzeige gekommen wäre. Dabei war zu bedenken, dass der Bw. durchaus erkannt hatte, dass dieser Dienstbarkeitsvertrag die Gebührenpflicht auslöste, er es aber geradezu wissentlich und willentlich zur Kenntnis nahm bzw. in Kauf nahm, dass vom bevollmächtigten Vertreter welche Gründe diesen dazu veranlasst haben kann letztlich dahingestellt bleiben- keine Anzeige gem. § 31 GebG vorgenommen worden war. In diesem Zusammenhang bleibt noch festzuhalten, dass das Verhalten eines Bevollmächtigten dem Vollmachtgeber zugerechnet wird und er es zu vertreten hat. Weiters kann sich eine von einem Rechtsanwalt vertretene Partei auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass ihr die entsprechende Sachkunde mangle (VwGH vom 3.12.1981, 81/15/0016). Bei gehöriger und zumutbarer Sorgfalt hätte es dem Bw. jedenfalls auffallen müssen, dass über Jahre hindurch keine diesbezügliche Gebührenvorschreibung erfolgt war. Erwähnt wird ergänzend noch, dass im Berufungsfall nicht einmal behauptet, geschweige denn nachgewiesen wurde, dass der Rechtsanwalt von sich aus die Gebührenanzeige unterlassen bzw. aus Gründen, die allein der Rechtsanwalt zu vertreten hätte diese Gebührenanzeige unterblieben ist. Bei der Ausmessung der Gebührenerhöhung ist überdies zu beachten, dass infolge der Verletzung der Anzeigepflicht die Gebührenfestsetzung jedenfalls um 6 Jahre später als bei ordnungsgemäßer Gebührenanzeige vorgenommen wurde.

Unter Beachtung dieser nach § 9 Abs. 2 zweiter Satz GebG bei der Gebührenerhöhung "insbesondere" zu berücksichtigenden Umstände des Gegenstandsfalles erachtet die Abgabenbehörde zweiter Instanz die vom Finanzamt vorgenommene Gebührenerhöhung im Ausmaß von 60 % keinesfalls als überhöht, sondern als sachlich gerechtfertigt. Wurde aber durch die Berufungsentscheidung vom 24. November 2005 die Rechtsgebühr mit 19.550,24 € (bisher: 23.460,32 €) festgesetzt, dann war unter Bestätigung der Angemessenheit des vom Finanzamt angesetzten Prozentsatzes von 60 % der Berufung gegen den Gebührenerhöhungsbescheid im Ergebnis dahingehend teilweise statzugeben, dass die Gebührenerhöhung gem. § 9 Abs. 2 GebG in Höhe von 11.730,14 € (= 60 % von 19.550,24 €) vorgeschrieben wird.