

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 13. Jänner 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz, vertreten durch RR ADir. Renate Pfändtner, vom 16. Dezember 1997 be treffend Gebühr entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Zessionsgebühr
Abtretungspreis 1.377.000,00 S	2 %	27.540,00 S
anrechenbare Teilzahlungen der Fa. C. GmbH		- 3.774,52 S
Zwischensumme		23.765,48 S
Nachforderung		1.727,10 €

Die Fälligkeit bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Vertrag vom 30. Mai 1990 abgeschlossen zwischen Frau Anna P. in W., in ihrer Eigenschaft als einzelzeichnungsberechtigte Vertreterin namens der Fa. L. GesmbH in B., und Herrn Bw., wurde vereinbart, dass der Berufungswerber (Bw.) seinen Anteil an der Fa. G. GesmbH (voll eingezahlte Stammeinlage von 1.377.000,00 S) um den Abtretungspreis von 1.377.000,00 S an die Fa L. GesmbH abtritt. Es wurde vereinbart, dass der Abtretungspreis von 1.377.000,00 S bei Vertragserrichtung unmittelbar zu entrichten ist. Als Stichtag des Überganges aller mit den Geschäftsanteilen verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten auf den Übernehmer wurde der Tag der Unterrichtung des

Abtretungsvertrags bestimmt. Weiters wurde festgelegt, dass alle Kosten der Errichtung und Vergebührung dieses Vertrages die Übernehmerin, die Fa. L. GesmbH, allein trägt. Der Vertrag wurde am 31. Mai 1990 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien vorgelegt und in weiterer Folge dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Linz übermittelt. Die Firma L. GesmbH wurde in die Firma C. GmbH umbenannt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 28. Oktober 1992, S 80/92 wurde über die Firma C. GesmbH das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Bescheid vom 1. Juni 1993 wurde der Firma Kunststoffwerk GmbH, zu Handen des Masseverwalters Dr. Norbert N., die Zessionsgebühr gem. § 33 TP 21 Abs. 1 Z 2 GebG 1957 in Zusammenhang mit der Abtretung von Anteilen an der GesmbH mit beschränkter Haftung vom 30. Mai 1990 mit 2 % der Bemessungsgrundlage iHv. 1.377.000,00 S, also mit 27.540,00 S, vorgeschrieben. Am 21. Oktober 1994 hat das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Linz die gegenständliche Zessionsgebühr im Konkurs über das Vermögen der Firma C. GmbH als Konkursforderung angemeldet.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 4. Dezember 1997 wurde der Konkurs betreffend die Firma C. GmbH nach Verteilung des Massevermögens gem. § 139 KO aufgehoben. Die Konkursforderungen kamen mit 13,9397 % zum Zuge. Auf Grund der Überweisung des Konkursquote im Konkursverfahren betreffend die Firma C. GmbH wurde die ursprünglich mit 27.540,00 S festgesetzte Zessionsgebühr bis auf einen Restbetrag von 23.765,48 S, das sind 1.727,10 € entrichtet.

Mit Bescheid vom 16. Dezember 1997 wurde dem Bw. auf Grund des Abtretungsvertrages vom 30. Mai 1990 abgeschlossen mit der Firma L. GmbH betreffend die Anteile an der Firma G. GmbH die Zessionsgebühr iHv. 2 % von 1.377.000,00 S, d.s. 27.540,00 S, vorgeschrieben. In der Begründung wurde angeführt, dass die Gebühr auch der Firma L. GmbH vorgeschrieben worden ist, jedoch nur einmal zu entrichten wäre. Gem. § 28 GebG seien beide Vertragspartner Gebührenschuldner. Derzeit hafte ein Abgabentückstand von 23.765,00 S aus. Die Möglichkeit der Einbringung beim Vertragspartner sei nicht gegeben.

Mit dem Anbringen vom 13. Jänner 1998, eingelangt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Linz am 15. Jänner 1998, wurde Berufung gegen den Gebührenbescheid vom 16. Dezember 1997 eingebracht. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die vorgeschriebene Gebühr nicht geltend gemacht werden kann, da sie verjährt sei. Zu Grunde liege die Abtretung des dem Bw. gehörenden Geschäftsanteiles an der Firma G. GmbH, wie sie im Notariatsakt des Öffentlichen Notars Dr. Uwe K. beurkundet und am 31. Mai 1990 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien zur Anzeige gebracht worden wäre. Die Gebührenschuld sei demnach gem. § 16 GebG mit der Unterzeichnung des Abtretungsvertrages entstanden. Die Verjährung für die Einhebung dieser Gebühr hätte gem. § 207 BAO demnach am 1. Jänner 1991 begonnen und war mit Ablauf von fünf Jahren, sohin am 31. Dezember 1996 eingetreten. Der Erlassung des Gebührenbescheides vom 19. Dezember 1997 stehe daher der Ablauf der Verjährung entgegen. Daran vermöge auch nichts zu

ändern, dass die Behörde gegenüber einem anderen Abgabenschuldner schon früher einen Gebührenbescheid erlassen hat. Es wurde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid zur Gänze ersatzlos aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2003 wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung führt das Finanzamt aus, gem. § 28 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG seien bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften die Unterzeichner der Urkunde zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet. Über den Abtretungsvertrag vom 30. Mai 1990 sei mit Bescheid vom 1. Juni 1993 die Gebühr gem. § 33 TP 21 GebG der Firma L. GmbH vorgeschrieben worden. Auf Grund der teilweisen Uneinbringlichkeit der Abgabe wäre mit Bescheid vom 16. Dezember 1997 der Abgabenanspruch beim Bw. als Solidarschuldner geltend zu machen. Die Heranziehung des Gesamtschuldners sei eine Maßnahme der Einhebung der Abgabe. Die Bestimmungen betreffend der Festsetzung der Abgabe (Bemessungsverjährung) gem. § 207 f BAO seien hier nicht anwendbar. Gem. § 238 Abs. 1 BAO verjähre das Recht, eine allfällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist. Fällig sei die Abgabe gem. § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides geworden, das sei im Jahr 1993 gewesen. Die Frist für die Verjährung des Einhebungsrechtes hätte somit mit 1. Jänner 1994 begonnen und mit Ablauf des 31. Dezember 1998 geendet. Die Geltendmachung des Abgabenanspruches beim Solidarschuldner sei damit fristgerecht erfolgt.

Am 2. September 2003 ist beim Finanzamt Urfahr ein Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingelangt. Darin wurde bekannt gegeben, dass das Vollmachtsverhältnis zur Kanzlei Wo., Rechtsanwälte aufgelöst worden sei. Mit der weiteren Vertretung sei die Kanzlei Dr. A. & Co, Wirtschaftsprüfungs GmbH betraut worden. Ergänzend wurde ausgeführt, dass nach der Sachverhaltsdarstellung in der Berufungsvorentscheidung gem. der nach ordnungsgemäßer Anzeige des Vertrages vom 30. Mai 1990 am folgenden Tag der die Fälligkeit der Gebühr auslösende Bescheid erst am 1. Juni 1993, also drei Jahre später erlassen worden sein soll. Dies sei für den Bw. unerwartet und neu. Er sei davon ausgegangen, dass die Bescheiderlassung noch im Jahre 1990 erfolgt ist und damit die fünfjährige Verjährungsfrist im Jahre 1998 abgelaufen war. Da ihm eine Kontrolle des Sachverhaltes in Folge der Ortsdifferenz innerhalb der Vorlagefrist nicht möglich gewesen sei, müsse er vorsorglich von der Unrichtigkeit der Sachverhaltsdarstellung in der Berufungsvorentscheidung und weiterhin von der Richtigkeit seiner Annahme ausgehen. Dann sei aber die Verjährung ihm gegenüber eingetreten, weil die eindeutig nur gegen einen Gesamtschuldner gerichtete Festsetzung, zur Unterbrechung der Verjährung lediglich diesem gegenüber, nicht auch gegenüber den anderen Mitschuldner wirke (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2108 zu § 209 3c). Sollte aber der in der Berufungsvorentscheidung geschilderte Sachverhalt zutreffen, hätte die Abgabenbehörde erster Instanz ihre sich aus § 311 BAO ergebende Verpflichtung, ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden, verletzt. Dann wieder wäre ihm daraus ein Schaden deshalb entstanden, weil bei der Entscheidung und Einbringungsmaßnahmen und Säumnis die gesamte Gebühr bei richtigerweise zunächst herangezogenen Schuldner Firma L. GmbH einbringlich gewesen wäre. Der Ausfall sei

lediglich durch den Verzug der Behörde und die inzwischen eingetretene Insolvenz der Firma L. GmbH eingetreten. Als Beweis wurden die beizuschaffenden Insolvenzakten und ein einzuholendes Sachverständigengutachten angeführt. Es stehe dem Bw. sodann eine Schadenersatzforderung in gleicher Höhe, wie der ihm gegenüber geltend gemachte Ausfall zu, die er – weil gegen dieselbe Staatskasse gerichtet (§ 1441 ABGB) – hiermit aufrechne, wodurch seine Gebührenschuld sodann getilgt sei. Der Bw. beantragte die Aussetzung der Einhebung der vorgeschriebenen Abgabe gem. § 212 a der BAO. Für den Fall, dass seine Berufung erfolglos bleiben sollte, stellte er den Antrag ihm gem. § 236 BAO eine Nachsicht der Abgabe durch Abschreibung zu bewilligen.

Die Berufung wurde am 6. Oktober 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 27. Juli 2005 wurde dem Bw. mitgeteilt, es gehe aus dem vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Akten hervor, dass der Firma C. GmbH mit Bescheid vom 1. Juni 1993 die gegenständliche Gebühr vorgeschrieben worden wäre. Der Bescheid sei an Dr. Norbert N. als Masseverwalter zugestellt worden. Eine Ablichtung der Ausfertigung des Bescheides wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht. In weiterer Folge hätte das Finanzamt am 21. Oktober 1994 die gegenständliche Gebühr im Konkurs über das Vermögen der Firma C. GmbH als Konkursforderung angemeldet. Nach Ansicht des Referenten stelle die Konkursanmeldung eine Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches iSd § 209 Abs. 1 der BAO dar. Im Übrigen hafte die Gebühr auf Grund der Überweisung einer Konkursquote im Konkursverfahren betreffend die Firma C. GmbH nur mehr mit 1.727,10 €(23.765,48 S) aus. Die entsprechende Kontoabfrage wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht. Es wurde dem Bw. Gelegenheit gegeben, innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung des Vorhaltes eine Stellungnahme abzugeben.

Mit Anbringen vom 9. August 2005 wurde um Verlängerung der Frist zur Abgabe der erwähnten Stellungnahme bis 31. August 2005 ersucht. Dem Bw. wurde in einem Telefonat am 16. August 2005 mitgeteilt, dass sein Fristverlängerungsansuchen zur Kenntnis genommen wurde und bis 31. August 2005 mit der Entscheidung zugewartet werde. Weiters wurde er ersucht, den Referenten über allfällige Ergebnisse seiner Verhandlungen mit dem Finanzamt zu informieren. Mit Anbringen vom 29. August 2005 wurde eine weitere Verlängerung der Frist zur Abgabe der mit Vorhalt vom 27. Juli 2005 erbetenen Stellungnahme bis zum 30. September 2005 ersucht. Mit Schreiben vom 30. September 2005 teilte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass die Firma Dr. A. & Co Wirtschaftstreuhand GmbH die Vertretungsvollmacht betreffend den Bw. zurückgelegt hat. Das Schreiben vom 28. September 2005, mit dem die Zurücklegung der erteilten Steuervollmacht erklärt wurde, wurde dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 28 Abs. 1 Z 1 lit. a des Gebührengesetzes 1957 (GebG 1957) sind bei zweiseitig verbindlichen Restgeschäften die Unterzeichner der Urkunde zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet. Auf Grund dieser Bestimmung entsteht zwischen den Unterzeichnern eines Zessionsvertrages ein

Gesamtschuldverhältnis iSd § 6 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO). Beide sind Mitschuldner zur ungeteilten Hand iSd § 891 ABGB. Grundsätzlich ist jedoch die Gebühr jenem der Gesamtschuldner vorzuschreiben, der sich im Innenverhältnis verpflichtet hat, die Vergebühr des Vertrages zu tragen. Im gegenständlichen Fall war dies die Firma L. GesmbH (umbenannt in Firma C. GesmbH). Somit war es logische Konsequenz, dass der Firma C. GmbH mit Bescheid vom 1. Juni 1993 die Zessionsgebühr vorgeschrieben wurde. Soweit der Bw. in diesem Zusammenhang kritisiert, dass die Abgabenbehörde erster Instanz die Entscheidungspflicht gem. § 311 BAO verletzt hätte, indem sie erst drei Jahre nach Anzeige des Vertrages vom 30. Mai 1990 die Zessionsgebühr einem der Gesamtschuldner vorgeschrieben hätte, ist ihm zu entgegnen, dass die Entstehung der Entscheidungspflicht ein devolvierbares Anbringen iSd § 85 Abs. 1 BAO bedingt. Fehlt jedoch ein solches Anbringen, so kann die Entscheidungspflicht nur verletzt werden, sofern am amtswegige Pflichten zur Bescheiderlassung (z.B. Anpassung abgeleiteter Bescheide wegen nachträglicher Änderung von Grundlagenbescheiden gem. § 295 Abs. 1 BAO) bestehen. Kein Anbringen iSd. § 85 Abs. 1 BAO liegt jedoch vor, wenn ein Vertrag, der einer gebührenrechtlichen Beurteilung unterliegt, dem Finanzamt angezeigt wird. Es bestehen auch keine besonderen amtswegige Pflichten zur Bescheiderlassung. Auf Grund einer Gebührenanzeige kann noch nicht das Recht auf Erlassung eines Bescheides abgeleitet werden. Demnach greift die im § 311 BAO normierte Entscheidungspflicht in diesem Fall nicht. Die Kritik des Bw., wonach durch die verspätete Vorschreibung der Zessionsgebühr gegenüber der Erstschuldnerin der Ausfall der Gebühr von der Abgabenbehörde erster Instanz in Kauf genommen worden wäre, ist allenfalls bei der Ermessensübung zu berücksichtigen. Zu den Beweisanträgen des Bw., die Insolvenzakten beizuschaffen und ein Sachverständigengutachten einzuholen, ist zu bemerken, dass aus diesen Anträgen weder hervorgeht, welche Tatsachen bewiesen werden sollten, noch welches Thema etwa Gegenstand des Sachverständigengutachtens sein soll. Von der Beweisaufnahme wurde daher Abstand genommen.

In Zusammenhang mit dem Eintritt der Verjährung kann die Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, wonach die Bestimmungen betreffend Festsetzung der Abgabe (Bemessungsverjährung) im gegenständlichen Fall hier nicht anwendbar sein sollen, nicht nachvollzogen werden. Gerade die Zulässigkeit der Festsetzung gegenüber einem der Gesamtschuldner iSd § 6 Abs. 1 BAO ist nur dann gegeben, wenn die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten ist. § 207 Abs. 1 BAO spricht eindeutig vom Recht, eine Abgabe festzusetzen. Da die Erlassung eines Leistungsangebotes an einem der Gesamtschuldner iSd § 6 Abs. 1 BAO nichts anderes als eine Maßnahme der Abgabenfestsetzung ist, sind die Verjährungsbestimmungen der §§ 207 f BAO auf diesen Fall anzuwenden. Dem Bw. ist zuzubilligen, dass nach der Judikatur und Literaturmeinung (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 209 Tz. 33) eine nur gegen einen der Gesamtschuldner gerichtete Festsetzung nur zur Unterbrechung der Verjährung gegenüber diesem Gesamtschuldner führt und nicht gegenüber die anderen Mitschuldner wirkt. Da gem. § 209 Abs. 1 BAO durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, die Verjährungsfrist unterbrochen werden kann, stellt auch die Anmeldung der

gegenständlichen Abgabe im Konkurs der Firma C. GmbH eine Maßnahme zur Geltendmachung des Abgabenanspruches dar. Bei Gesamtschuldverhältnissen wirken Unterbrechungshandlungen grundsätzlich gegen alle Gesamtschuldner. Dies gilt auch für lediglich gegen einen Gesamtschuldner gerichtete Amtshandlungen (Ausnahme: Abgabenfestsetzung). So wirken selbst gegen einen Gesamtschuldner gerichtete Vorhalte auch als Unterbrechungshandlung gegen über allen Gesamtschuldnern (*Ritz*, BAO-Kommentar², § 209 Tz. 32). Umso mehr muss auch eine Anmeldung von Abgaben im Konkursverfahren eine Unterberechnungswirkung haben, zumal die Anmeldung eine Verfahrenshandlung ist, mit der der Konkursgläubiger einen bestimmten Leistungsanspruch zwecks Befriedigung aus der Konkursmasse geltend macht (vgl. *Konecny* in *Konecny/Schubert*, KO § 102 Tz. 4). Dem Bw. wurde diese Rechtsansicht des Referenten bereits im Vorhalt vom 27. Juli 2005 vorgehalten. Dazu wurde keine weitere Stellungnahme abgegeben. Es wird daher davon ausgegangen, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten ist. § 209 Abs. 1 BAO idF vor dem BGBI. I 2004/57 normierte, dass mit Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung eingetreten ist, die Verjährungsfrist neu zu laufen beginnt. Da die Konkursanmeldung im Jahr 1994 war, hat die Verjährungsfrist von fünf Jahren (§ 207 Abs. 2 BAO) mit 1. Jänner 1995 neu zu laufen begonnen. Sie war daher im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides (16. Dezember 1997) noch nicht abgelaufen. Auf Grund der sinngemäßen Anwendbarkeit des § 209a Abs. 1 BAO kann gemäß § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO eine Verkürzung der Verjährungsfrist auf Grund der Neufassung des § 209 Abs. 1 BAO durch BGBI. I 180/2004 nicht eintreten.

Es liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie ein Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will; weiters ob die Inanspruchnahme mit einem Teil oder dem gesamten offenen Betrag erfolgt (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 6 Tz. 7). Ohne sachgerechten Grund darf die Abgabenbehörde sich nicht an einer Person halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte. Bei Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung bei dem anderen Gesamtschuldner bleibt hingegen kein Spielraum für die Ermessensübung (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 6 Tz. 11 mit Judikaturhinweisen). Da im gegenständlichen Fall die Uneinbringlichkeit der Gebühr bei der Fa. C. GmbH nach Abschluss des Konkursverfahrens feststeht, kommt eine Durchsetzung der Abgabe nur mehr gegenüber dem Bw. in Betracht. Damit kommt dem Argument, wonach durch die verspätete Vorschreibung der Zessionsgebühr gegenüber der Erstschuldnerin der Ausfall der Gebühr von der Abgabenbehörde erster Instanz in Kauf genommen worden wäre, nur eine untergeordnete Bedeutung zu, zumal der Konkurs der Fa. C. GmbH ein Umstand ist, der außerhalb der Einflusssphäre der Abgabenbehörde war.

Zum gleichzeitig eingebrachten Nachsichtsbegehren ist anzumerken, dass dieses der Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz obliegt. Daher kann seitens der unzuständigen Abgabenbehörde zweiter Instanz keine Stellungnahme abgegeben werden.

Die Inanspruchnahme des Bw. erfolgt nur mehr in jenem Ausmaß, mit dem die Gebühr bei der Fa. C. GmbH uneinbringlich war. Demnach wird in Abänderung des angefochtenen Bescheides eine verminderte Gebühr von 1.727,10 €(23.765,48 S) vorgeschrieben.

Dieser Bescheid ergeht auch an das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr als Amtspartei.

Linz, am 10. November 2005