



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der R-GmbH, Adr., vertreten durch Baier Lambert Rechtsanwälte OEG, 1010 Wien, Kärntner Ring 12, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 31. Juli 2003 betreffend Rechtsgebühr und Stempelgebühr zu St.Nr.xxx entschieden:

»1) Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtenen Bescheide abgeändert wie Folgt:

Die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG 1 wird festgesetzt mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 601.686,59 = € 6.016,87.

Die Gebühr war hinsichtlich eines Teilbetrages von € 6.010,06 einen Monat nach Zustellung der angefochtenen Bescheide fällig. Der mit diesem Bescheid festgesetzte Mehrbetrag von € 6,81 ist gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

2) Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Gebühr nach § 6 Abs. 2 GebG wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtenen Bescheide abgeändert wie Folgt:

Die Gebühr in (unveränderter) Höhe von € 130,81 war einen Monat nach Zustellung der angefochtenen Bescheide fällig.

3) Der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Gebührenerhöhung nach § 9 Abs. 1 GebG wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 10. August 2001 reichte die P-AG als Bestandgeberin beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien für einen Untermietvertrag vom 28. Juni 2001 mit der R-GmbH (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) eine Anmeldung über die Selbstberechnung der Gebühren gemäß § 33 TP 5 Abs. 5 Z. 3 GebG und gemäß § 6 Abs. 2 GebG ("Geb 1") ein, mit dem sie die Bestandvertragsgebühr mit 1 % von S 8.270.028,00 = S 82.700,00 (entspricht € 6.010,06) und die Bogengebühr mit S 1.800,00 (entspricht € 130,81) selbst berechnete.

Eine Entrichtung der Gebühren durch die Bestandgeberin erfolgte nicht.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 14. September 2001 zu xxSxx/01 wurde über das Vermögen der P-AG der Konkurs eröffnet.

Am 30. Oktober 2001 meldete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien beim Handelsgericht Wien im Verfahren zu xxSxx/01 Forderungen gegenüber der P-AG resultierend aus Gebühren für andere Bestandverträge an. Da der Masseverwalter anzeigte, dass die Konkursmasse nicht ausreicht, um die Masseforderungen zu erfüllen (Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 2. Oktober 2002 betreffend Masseunzulänglichkeit), wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien keine Einhebungsschritte gegenüber der Bestandgeberin zur Hereinbringung der Gebühr für den gegenständlichen Bestandvertrag gesetzt.

Mit Bescheiden vom 31. Juli 2003 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber der Bw. für den Untermietvertrag vom 28. Juni 2001

- 1) die Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit € 6.010,06,
- 2) die Bogengebühr für 10 weitere Bögen gemäß § 6 GebG mit € 130,81 und
- 3) eine Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 1 GebG mit € 65,41 fest. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Festsetzung mangels Gebührenentrichtung erforderlich gewesen sei und dass im Hinblick auf § 28 GebG die Vorschreibung an die Bw. als Gebührenschuldner ergehe.

In den dagegen eingebrochenen Berufungen wurde die ersatzlose Behebung der drei Bescheide beantragt. Die Bw. habe tatsächlich am 28. Juni 2001 einen Untermietvertrag über Büroräumlichkeiten in Adr2 abgeschlossen. Nach diesem Untermietvertrag sei vereinbart gewesen, dass die anfallenden Rechtsgeschäftsgebühren in Höhe von S 84.500,00 von der Bw. zu bezahlen seien. Weiters sei vereinbart gewesen, dass die P-AG als Bestandgeberin die Selbstberechnung gemäß § 33 TP 5 Abs. 5 GebG durchführe und den errechneten Gebührenbetrag an das Finanzamt abfühe. Mit Schreiben vom 11. Juli 2001 der P-AG sei die Bw. zur Überweisung dieser Rechtsgeschäftsgebühren an die P-AG im Sinne der vertraglichen Vereinbarung aufgefordert worden. Diese Überweisung sei tatsächlich am 6. August 2001

erfolgt, um die fristgerechte Abfuhr an das Finanzamt bis zum 15. August 2001 zu ermöglichen. Die P-AG habe in der Folge offensichtlich zwar die Selbstberechnung durchgeführt, den Gebührenbetrag jedoch nicht an das Finanzamt abgeführt. Wenige Wochen darauf wurde über das Vermögen der P-AG das Konkursverfahren eröffnet. Dieses Konkursverfahren sei in der Zwischenzeit abgeschlossen, es sei keine Konkursquote ausgeschüttet worden. Der Bw. sei durchaus bewusst, dass sie als Vertragsteil grundsätzlich solidarisch für die Rechtsgeschäftsgebühr hafte. Allerdings habe der Gesetzgeber mit der Vorschrift über die zwingende Selbstberechnung der Rechtsgeschäftsgebühr durch den Bestandgeber und die ebenso vorgeschriebene Abfuhr der zu errechneten Gebühr durch den Bestandgeber an das Finanzamt de facto hoheitliche Aufgaben zum Bestandgeber ausgelagert. Der Bestandnehmer sei solcher Art gezwungen, den errechneten Gebührenbetrag an den Bestandgeber – wohl zu treuen Handen – zu übergeben, damit derselbe den Betrag an das Finanzamt abführen kann. Eine direkte Anzeige des Vertrages beim Finanzamt durch den Bestandnehmer sowie die unmittelbare Abfuhr des Gebührenbetrages an das Finanzamt durch den Bestandnehmer sei aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung gar nicht mehr möglich. Wenn der Staat aber solcher Art hoheitliche Aufgaben an Privatpersonen auslagere, so müsse das Insolvenz- bzw. Veruntreuungsrisiko hinsichtlich des Bestandgebers dann auch den Staat treffen – eine Verlagerung dieses Risikos auf den Bestandnehmer, der den Gebührenbetrag ordnungsgemäß an den Bestandgeber übergeben habe, wäre unsachlich, gleichheitswidrig und unbillig. Fraglich sei, inwieweit durch die Entgegennahme des Gebührenbetrages seitens der zuständigen Organe der P-AG und Nicht-Abfuhr derselben an das Finanzamt nicht allenfalls der Tatbestand der Untreue (vergleichbar etwa mit der Bestimmung des § 114 ASVG) verwirklicht worden sei. Dies zu verfolgen wäre aber wiederum Aufgabe des Staates durch die dafür zuständigen Behörden. Die Bw. habe ihre Verpflichtung zur Gebührenzahlung sohin fristgerecht und vollständig erfüllt, indem sie den Gebührenbetrag an den vom Gesetzgeber mit der Selbstberechnung und Abfuhr des Betrages beauftragten Bestandgeber überwiesen habe. Der Gebührenbetrag sei sohin in die "Rechts-Sphäre" des Staates eingetreten, das Risiko für die zweckwidrige Verwendung müsse den Staat treffen.

Weiters beantragte die Bw. für den Fall, dass die Berufungsbehörde die Rechtsansicht der Bw. nicht teilen sollte, gemäß § 236 BAO die vorgeschriebenen Gebühren ganz oder zumindest teilweise nachzusehen, da die Einhebung der - bereits einmal zur Gänze bezahlten – Gebührenbeträge grob unbillig wäre.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurden noch ergänzend vorgebracht, dass der Gesetzgeber durch die Bestimmung des § 33 TP 5 GebG, wonach die Gebühr vom Bestandgeber zu berechnen und abzuführen sei, den Bestandnehmer zwinge, den Gebührenbetrag dem Bestandgeber anzuvertrauen und darauf zu hoffen, das

dieser seiner Verpflichtung zur Abfuhr an das Finanzamt auch nachkomme. Dem Bestandgeber komme sohin in diesem Fall eine Funktion zu, die mit der eines Treuhänders bei zivilrechtlichen Vertragsabwicklungen zu vergleichen sei. Analog der in derartigen Fällen ergangenen ständigen Judikatur des obersten Gerichtshofes (vgl. etwa SZ 69/150) werde daher wohl davon auszugehen sein, dass mit Bezahlung des Gebührenbetrages an den Bestandgeber ("Treuhänder" des Bundes) der Gebührenbetrag in die Rechts-Sphäre des Bundes eingetreten sei und das Veruntreuungs- und Konkursrisiko den Bund treffe. Ungeachtet der bestehenden Solidar-Verpflichtung beider Vertragsparteien werde daher im vorliegenden Fall davon auszugehen sein, dass die Gebühr durch Bezahlung an den Bestandgeber wirksam entrichtet sei. Wäre die genannte Gesetzesbestimmung nicht in diesem Sinne auszulegen, so wäre sie letztlich vom Verfassungsgerichtshof als verfassungs- weil gleichheitswidrig aufzuheben.

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht in den Einbringungsakt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien betreffend die P-AG zu Exxx sowie in eine (über entsprechende Aufforderung von der Bw. vorgelegte) Kopie des Untermietvertrages vom 28. Juni 2001.

Der Untermietvertrag (samt Deckblatt) hat auszugsweise folgenden Inhalt:

<i>"3. Mietobjekt:</i>	<i>Büroräume im Ausmaß von ca. 876 m² im 2. OG, Mieteinheit I. und II., 3 KFZ-Stellplätze im 1. OG auf der Liegenschaft xxx</i>
<i>4. Mietbeginn:</i>	<i>01.10.2001</i>
<i>5. Mietdauer:</i>	<i>Befristet bis 31.12.2003, im Falle der Optionsausübung gemäß Punkt 2.1. bis 31.12.2004</i>
<i>6. Mietzins:</i>	<i>ATS 152,50 bzw. € 11,08 pro m² Bruttonettonutzfläche monatlich, ATS 1.200,00 bzw. € 87,21 pro KFZ – Stellplatz monatlich, das sind gesamt ATS 137.190,00 bzw. € 9.969,99,00 monatlich zuzüglich Betriebs- und Nebenkosten und Umsatzsteuer</i>
<i>10. Gebührenbemessungs-Grundlage</i>	<i>ATS 212.292,00 bzw. € 15.427,86 (Bruttomonatsmiete inkl. Betriebskosten)</i>

.....

2. VERTRAGSDAUER

2.1. das Untermietverhältnis beginnt an dem in Punkt 4. des Deckblattes genannten Zeitpunkt und wird auf die Dauer von zwei Jahren und drei Monaten abgeschlossen. Es endet daher, ohne dass es einer Aufkündigung bedarf, am 31.12.2003. der Untermieter ist jedoch berechtigt, mittels schriftlicher Erklärung (eingeschriebener Brief) dem Untervermieter bis spätestens 31.12.2002 mitzuteilen, dass er as hiermit erstellte Anbot auf Verlängerung des Untermietvertrages bis 31.12.2004 in Anspruch nimmt.

2.2. Dem Untermieter steht jedoch erstmals per 30.9.2002 ein dreimonatiges Kündigungsrecht zu; er kann daher das Untermietverhältnis unter Einhaltung einer dreimonatigen

Kündigungsfrist durch einseitige Erklärung ohne Angaben von Gründen vorzeitig kündigen erstmals somit zum 30.9.2002.

.....

4. UNTERMIETZINS; BETRIEBS- UND NEBENKOSTEN

4.1 der in Punkt 6. des Deckblattes angeführte Untermietzins ist von den Vertragsteilen vereinbart und wird beiderseits als angemessen bezeichnet.

4.2. Auf die Betriebs- und Nebenkosten hat der Untermieter monatlich den erforderlichen Betrag vorschußweise zu bezahlen. Dieser betrag beträgt derzeit bis auf weiteres ATS 45,00 bzw. € 3,27 pro Quadratmeter Büronutzfläche und ATS 100,00 bzw. € 7,27 pro Kraftfahrzeug-Abstellplatz monatlich.

.....

11.1 Der Untermieter trägt sämtliche in Zusammenhang mit der Errichtung dieses Vertrages anfallenden Steuern, Gebühren und Abgaben.

Der Untermietvertrag enthält auf der letzten Seite die Unterschriften sowohl der Bw. als auch der P-AG.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 5 Z. 1 GebG unterliegen Bestandverträge (§§ 1090ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, im allgemeinen einer Gebühr von 1 v.H. nach dem Wert.

Bei unbestimmter Vertragsdauer sind nach § 33 TP 5 Abs. 3 GebG die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechenden vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

In der nunmehr vorliegenden Urkunde wurde unter Punkt 6. des Deckblattes für die 876 m² großen Büroräume und die 3 KFZ-Abstellplätze eine monatliche Miete von gemeinsam S 137.190,00 (S 152,50 x 876 = S 133.590,00 + S 1200 x 3 = 3.600,00) und unter Punkt 4.2. die Höhe der Betriebs- und Nebenkosten mit monatlich S 45,00 pro Quadratmeter Büronutzfläche (ergibt S 39.420,00) und S 100,00 pro Kraftfahrzeugabstellplatz (ergibt S 300,00) festgehalten, weshalb sich unter Berücksichtigung der ebenfalls beurkundeten Umsatzsteuer von 20 % für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ein monatlicher Betrag von insgesamt S 212.292,00 (entspricht € 15.427,86) ergibt. Dieser Betrag wird auch in Punkt 10 des Deckblattes ausdrücklich als Bruttomonatsmiete inklusive Betriebskosten ausgewiesen.

Dieser monatliche Betrag ist auf Grund der Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG entsprechend der Vertragsdauer zu vervielfachen. Zu Fällen von Vertragsverlängerungen durch Optionsausübung hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass dies im Ergebnis nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung bedeutet, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert und dass eine solche Bedingung nach § 26 GebG zu behandeln ist, sodass die Gebühr von dem Entgelt zu entrichten ist, das auf die Summe der ursprünglich vereinbarten und vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeiten entfällt (vgl. VwGH 31.5.1995, 94/16/0237). Durch das der Bw. in Punkt 2.1 des Untermietvertrages eingeräumte Optionsrecht auf Vertragsverlängerung bis 31. Dezember 2004 ergibt sich daher eine bestimmte Vertragsdauer von 39 Monaten und beträgt die Bemessungsgrundlage für die Bestandsvertragsgebühr $S 212.292,00 \times 39 = S 8.279.388,00$ (entspricht € 601.686,59), davon 1 % Gebühr = S 82.793,88, ergibt gerundet S 82.794,00 (entspricht € 6.016,87).

Von der Bestandgeberin wurde hingegen die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 1 % von S 8.270.028,00 = S 82.700,00 (entspricht € 6.010,06) selbstberechnet. Wie sich aus dem von der Bw. mit der Berufung vorgelegten Schreiben der Paradine AG vom 11. Juli 2001 ergibt, beruht die Differenz offensichtlich auf einem Rechenfehler.

Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist gemäß §201 BAO in der hier noch anzuwendenden Fassung BGBl. 151/1980 ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Die Erlassung von Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO liegt für bis zum 31. Dezember 2002 entstandene Abgabenansprüche nicht im Ermessen der Behörde. Wird der Abgabenbehörde die Unrichtigkeit der Selbstbemessung bekannt, so ist sie verpflichtet, einen solchen Bescheid zu erlassen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar zur BAO², RZ 4 zu § 201).

Nach § 28 Abs. 1 Z. 1 GebG sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterzeichnet ist, die Unterzeichner zur Entrichtung der Gebühren verpflichtet.

Nach § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner.

Neben den Gebührenschuldern haften gemäß § 30 GebG die übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen für die Gebühr.

Da es sich beim Bestandvertrag um ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft handelt und die gegenständliche Vertragsurkunde auch von beiden Vertragspartnern unterzeichnet wurde, ist im vorliegenden Fall die Bw. neben der Vermieterin Gebührenschuldnerin der Gebühr (und nicht wie von der Bw. in der Berufung ausgeführt bloß Haftende).

Daran hat auch die Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 5 Z 1 GebG (idF BGBI. I Nr. 28/1999) nichts geändert, wonach die Hundertsatzgebühr sowie die Gebühr gemäß § 6 Abs. 2 GebG vom Bestandgeber, der im Inland einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder eine inländische Betriebsstätte unterhält, selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das für die Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt zu entrichten, in dessen Amtsreich der Bestandgeber seinen (Haupt-) Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, den Ort der Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder sich die wirtschaftlich bedeutendste Betriebsstätte befindet. Weder in den allgemeinen Regelungen des § 28 GebG über den Gebührenschuldner, noch in der Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 5 GebG über die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr findet sich eine Vorschrift, die den Bestandnehmer von der Gebührenschuld befreien würde. Durch die Verpflichtung des Bestandgebers zur Selbstberechnung der Gebühr entfällt nach § 31 Abs. 2 letzter Satz GebG zwar die Anzeigeverpflichtung des Bestandnehmers. Das Gebührengesetz enthält aber keine vergleichbare Ausnahmeregelung hinsichtlich des Gebührenschuldners. Der Bestandnehmer ist bloß nicht verpflichtet, den Abgabenbetrag selber zu berechnen und diesen ohne abgabenbehördliche Festsetzung an das Finanzamt zu entrichten.

Der Bestandnehmer bleibt Gebührenschuldner und zwar zur ungeteilten Hand mit dem Bestandgeber (vgl. Arnold, Rechtsgebühren, RZ 37v zu § 33 TP 5 GebG).

§ 211 BAO regelt, wann Abgaben als entrichtet gelten. Aus § 211 Abs. 1 lit. d BAO ergibt sich, dass im Fall der Überweisung vom Girokonto des Abgabenschuldners die Abgaben erst am Tag der Gutschrift auf dem Konto der empfangsberechtigten Kasse als entrichtet gelten. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bleibt kein Raum für eine Auslegung, die Abgabe bereits durch die Überweisung des entsprechenden Betrages von einem Gesamtschuldner, an den anderen Gesamtschuldner als entrichtet anzusehen. Da es sich bei Abgabenschuldigkeiten um Geldschulden handelt, trägt nach § 905 Abs. 2 ABGB der Schuldner die Kosten und die Gefahr der Übersendung (siehe Ritz, Kommentar zur BAO², RZ 2 zu § 211).

Das Risiko der Gebührennachforderung (bei zu niedriger Selbstberechnung) trifft beide Gesamtschuldner. Welcher der beiden (teilweise oder zur Gänze) für eine Nachforderung mit Abgabenbescheid (§ 201 BAO) in Anspruch genommen wird, liegt im Ermessen der

Abgabenbehörde (siehe Bestandvertragsgebühr – Rechtsschutz für den Bestandnehmer, Ritz, RdW 7/2000, S. 445ff).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates folgt aus einem Größenschluss, dass der Bestandnehmer nicht nur das Risiko zu tragen hat, für eine Nachforderung, die sich aus einer zu niedrigen Gebührenberechnung ergibt, herangezogen zu werden, sondern auch das Risiko zu tragen hat, überhaupt für die Entrichtung der Gebühr (und zwar auch für jenen Teil der Gebühr, der vom Bestandgeber zwar selbst berechnet, aber nicht entrichtet wurde) in Anspruch genommen zu werden.

Bei Vorliegen mehrerer Gesamtschuldner liegt die Inanspruchnahme jedes einzelnen Gesamtschuldners im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde.

Die Auswahl der zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldner, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einem Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und der Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner liegt im Ermessen der Behörde. Die Ermessensentscheidung ist nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (vgl. VwGH 7.12.2000, 97/16/0365).

Die Abgabenbehörde darf sich bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung nicht ohne sachgerechten Grund an jene Partei halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerschuld NICHT entrichten soll (vgl. VwGH 24.11.1994, 89/16/0050). Im vertraglichen Innenverhältnis hat sich die Bestandnehmerin zur Tragung der Gebühr verpflichtet. Da allerdings § 33 TP 5 Abs. 5 GebG die Selbstberechnung und Entrichtung der Gebühr alleine durch den Bestandgeber anordnet, wird es im Falle der Verletzung der Obliegenheiten durch den Bestandgeber (zB durch Unterbleiben der Entrichtung oder durch unrichtige Selbstberechnung) sachgerecht sein, primär den Bestandgeber und nicht den Bestandnehmer in Anspruch zu nehmen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bleibt aber bei Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung bei dem anderen Gesamtschuldner für die Inanspruchnahme des verbleibenden Gesamtschuldners kein Spielraum für die Ermessensübung mehr (vgl. ua. VwGH 21.3.2002, 2001/16/0555). Über das Vermögen der Bestandgeberin wurde am 14. September 2001 (und somit nur rund einen Monat nach Fälligkeit der Gebühr) das Konkursverfahren eröffnet. Da die Konkursmasse nicht einmal ausreichte, um die Masseforderungen zu erfüllen (siehe Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 2. Oktober 2002 zu xxSxx/01) verblieb der Abgabenbehörde, die verpflichtet ist, für die Erhebung und Einbringung der ausstehenden Abgaben zu sorgen, aus außerhalb ihrer Einflusssphäre

gelegenen Gründen nur mehr die Möglichkeit den Gebührenanspruch gegenüber der Bw. geltend zu machen.

Zu den Einwänden der Unsachlichkeit und der Gleichheitswidrigkeit ist zu bemerken, dass der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde nicht über die Verfassungsmäßigkeit einer Bestimmung abzusprechen hat. Billigkeitserwägungen könnten nur im Rahmen eines Nachsichtsverfahrens iSd § 236 BAO (bzw. eines Verfahrens zur Entlassung aus der Gesamtschuld iSd § 237 BAO), nicht aber im Rahmen eines Abgabenfestsetzungsverfahren Berücksichtigung finden. Über den von der Bw. gleichzeitig mit der Berufung gegen den Festsetzungsbescheid eingebrachten Antrag auf Nachsicht ist zunächst von der Abgabenbehörde 1. Instanz abzusprechen und ist die Frage der Billigkeit der Einhebung der Gebühr bei der Bw. daher nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Wird der Abgabenbescheid an den Bestandnehmer gerichtet, so richtet sich (mangels abweichender spezialgesetzlicher Regelung im GebG) die Fälligkeit der Nachforderung nach § 210 Abs. 1 BAO. Die Nachforderung wird ihm gegenüber somit mit Ablauf eines Monats ab Zustellung des Abgabenbescheides fällig. Erst bei Nichteinhaltung dieser Frist entsteht (nach Maßgabe der §§ 217 ff BAO) die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages. ... Dem Bestandnehmer gegenüber hat der Bescheid über die Fälligkeit der Nachforderung abzusprechen (siehe Bestandvertragsgebühr – Rechtsschutz für den Bestandnehmer, Ritz, RdW 7/2000, S. 445ff).

Der angefochtene Bescheid enthält zur Fälligkeit der Gebühren nur folgenden Hinweis:

"Die Gebühr(en) war/waren bereits fällig. Die für eine Nachzahlung zur Verfügung stehende Frist ist der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen."

Da sich aber nach § 33 TP 5 Abs. 5 Z 1 GebG (idF BGBl. I Nr. 28/1999) die Verpflichtung zur Entrichtung der Gebühr ohne vorhergehende abgabenbehördliche Festsetzung nur an den Bestandgeber wendet, ist die Gebühr gegenüber der Bw. nicht bereits am 15. August 2001 fällig geworden, sondern gemäß § 210 Abs. 1 BAO erst mit Ablauf eines Monats ab Zustellung des angefochtenen Bescheides.

Gemäß § 6 Abs. 2 GebG idF BGBl I Nr. 1999/28 ist bei Rechtsgeschäften, die einer Hundertsatzgebühr unterliegen, für den zweiten und jeden weiteren Bogen der bezüglichen Schrift (Urkunde) eine feste Gebühr von je S 180,00, sofern in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, in Stempelmarken zu entrichten.

Wird eine Gebühr, die nicht vorschriftsmäßig in Stempelmarken oder in einer anderen im § 3 Abs. 2 GebG vorgesehenen Weise entrichtet wurde, mit Bescheid festgesetzt, so ist gemäß

§ 9 Abs. 1 GebG idF BGBl. I 92/1999 eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 50 % der verkürzten Gebühr zu erheben.

§ 33 TP 5 Abs. 5 Z. 1 GebG idF BGBl. I Nr. 28/1999 sieht als besondere Entrichtungsform für die Bogengebühr ebenso wie für die Bestandvertragsgebühr die Selbstberechnung und Entrichtung durch den Bestandgeber ohne abgabenbehördliche Festsetzung vor. Bei dieser Entrichtungsform handelt es sich weder um eine Entrichtung der Gebühr in Stempelmarken noch um eine in § 3 Abs. 2 GebG vorgesehene Entrichtungsform, weshalb bei der Festsetzung der Bogengebühr für einen Bestandvertrag (für den die Gebührenschuld nach dem 30. Juni 1999 entstanden ist) mittels Abgabenbescheid die Tatbestandvoraussetzungen für eine Gebührenerhöhung nach § 9 Abs. 1 GebG nicht erfüllt sind. Außerdem richtet sich die Verpflichtung zur Selbstberechnung und Entrichtung der Bogengebühr nur an den Bestandgeber, weshalb die abgabenbehördliche Festsetzung der Bogengebühr gegenüber dem Bestandnehmer auch mangels zuvor eingetretener Fälligkeit keine Gebührenerhöhung nach § 9 GebG zur Folge hat.

Gemäß § 289 Abs. 2, 2. Satz BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Grenzen der Abänderungsbefugnis ergeben sich nicht aus den Berufungspunkten und besteht bei der Abänderung des angefochtenen Bescheides kein Verböserungsverbot (siehe Ritz, BAO-Handbuch, S. 232 u. 233).

Es waren daher die Berufungen gegen die Bescheide über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG und der Gebühr nach § 6 Abs. 2 GebG als unbegründet abzuweisen und die angefochtenen Bescheide insofern abzuändern, als die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG 1 nunmehr mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 601.686,59 = € 6.016,87 festgesetzt wird und über die Fälligkeit der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG und der Stempelgebühr nach § 6 Abs. 2 GebG abzusprechen war.

Der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Gebührenerhöhung nach § 9 Abs. 1 GebG war Folge zu gegeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Wien, am 20. September 2005