

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der IP, wohnhaft in L, vom 15. Februar 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 24. Jänner 2002 betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird jedoch dahin abgeändert, dass die Nachforderung mit 156,97 € (2.159,96 S) festgesetzt wird.

Die Bemessungsgrundlage beträgt 26.162,22 € (360.000,00 S) und die Gebühr 261,62 € (3.600,00 S).

### Entscheidungsgründe

Im Zuge eines Betriebsprüfungsverfahrens wurde dem Finanzamt am 6. Februar 1997 ein Bestandvertrag, abgeschlossen zwischen der Berufungswerberin (im Folgenden kurz Bw) als Bestandgeberin und AZ als Bestandnehmer, zur Kenntnis gebracht. Dieser Vertrag war am 7. Jänner 1996 sowohl von der Bw als auch von AZ unterfertigt worden; ein Vermerk über eine erfolgte Anzeige zur Gebührenbemessung war auf dem Vertrag nicht angebracht.

Die wesentlichen Vertragspunkte lauten:

1. *Das Bestandsverhältnis beginnt am 16. Jänner 1996 und wird bis 15. Jänner 1999 abgeschlossen (...).*
2. *Das Hauptbestandsentgelt beträgt 10.000,00 S zuzüglich einer allfälligen Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlich gültigen Höhe sowie der auf das gegenständliche Haus entfallenden Betriebskosten, sodass derzeit monatlich 10.000,00 S zur Anweisung zu bringen sind. Die Betriebskosten werden von der Bestandsnehmerseite direkt beglichen (...).*

Mit Bescheid vom 24. Jänner 2002 setzte das Finanzamt Urfahr diesen Bestandvertrag betreffend gegenüber der Bw gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG eine Gebühr in Höhe von 1 % von einer Bemessungsgrundlage von 360.000,00 S, das sind 3.600,00 S (261,62 €), fest. Zur Begründung führte das Finanzamt an, dass das monatliche Bestandsentgelt laut Vertrag 10.000,00 S und die Dauer des Bestandsverhältnisses drei Jahre betragen habe, sodass vom 36-fachen Monatsentgelt auszugehen gewesen sei. Die Gebühr sei auch AZ mit Bescheid vom 18. März 1997 vorgeschrieben worden, sei jedoch nur einmal zu entrichten. Gemäß § 28 Abs. 1 GebG seien beide Vertragsteile Gebührenschuldner. Wegen der Insolvenz des Vertragspartners seien nur 40 % der Abgabe einbringlich gewesen. Der aushaftende, zu entrichtende Abgabengen Rückstand betrage daher insgesamt 156,97 €

Die Bw erhab gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung. Folgendes sei festzustellen:

1. Der genannte Vertrag sei vor sechs Jahren, nämlich im Jänner 1996, abgeschlossen worden. Für die nunmehr vorgeschriebene Gebühr sei daher bereits Einhebungsverjährung eingetreten.
2. Selbst dann, wenn dies nicht zutreffen würde, habe das Finanzamt bei der Vorschreibung das Ermessen insofern missbräuchlich gehandhabt, als es in den Vorjahren hinlänglich Zeit gehabt hätte, die gesamte Gebühr in den vielen Jahren, als dieser noch nicht im Ausgleich gewesen sei und sicher Mittel für die Bezahlung der Gebührenschuld vorhanden gewesen seien, beim Primärschuldner einbringlich zu machen. Die Untätigkeit des Finanzamtes könne ihr nicht angelastet werden und stelle daher einen Ermessensmissbrauch bei der Einhebung dar.
3. Das Finanzamt hätte der Bw darüber hinaus vorhalten müssen, weshalb es erst jetzt, sechs Jahre nach Vorschreibung der Gebühr beim Primärschuldner, auf sie greife und aus welchen Gründen es vorher Einhebungsschritte unterlassen habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2004 wies das Finanzamt diese Berufung als unbegründet ab. Über das Vermögen des Primärschuldners AZ sei am 3. Dezember 1996 ein Konkursverfahren eröffnet worden. Die Zustellung des Gebührenbescheides vom 18. März 1997 den Bestandvertrag vom 7. Jänner 1996 betreffend sei daher an den zuständigen Masseverwalter erfolgt. Weitere Einbringungsmaßnahmen durch das Finanzamt seien nicht möglich gewesen. Der Abgabengen Rückstand sei mit 27. März 1997 zum Konkurs angemeldet und die entsprechende Quote im Jänner 2001 bezahlt worden. Da beim Primärschuldner weitere Einbringungsmaßnahmen nicht mehr durchgeführt hätten werden können, sei die Umschreibung der Gebührenschuld auf die Bw als weitere Gesamtschuldnerin zu veranlassen gewesen. Der Berufungseinwand die Einhebungsverjährung betreffend gehe nach dem eindeutigen Wortlaut des § 238 BAO ins Leere. Dieser Bestimmung zufolge verjähre das Recht auf Einhebung einer fälligen Abgabe binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden sei.

Mit Eingabe vom 27. April 2004 beantragte die Bw die Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Das Finanzamt sei insbesondere auf den zweiten Punkt ihrer Berufung nicht eingegangen und habe diesen Einwand völlig offen gelassen. Nur zu behaupten, weitere Einbringungsmaßnahmen gegen den Primärschuldner seien nicht möglich gewesen, sei kein tauglicher Hinweis. Ebenso wenig sei das Finanzamt auf den dritten Punkt ihrer Berufung eingegangen.

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

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

Ein Bestandvertrag ist ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft, das wechselseitige Verpflichtungen der Vertragspartner zum Gegenstand hat. Er kommt durch die Einigung der Parteien über die Bestandsache und das Entgelt (Mietzins) zu Stande.

Die in § 31 Abs. 2 GebG normierte Anzeigepflicht besagt, dass zur Gebührenanzeige die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen verpflichtet sind. Die Anzeige beim Finanzamt hat bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats zu erfolgen (§ 31 Abs. 1 GebG).

Nach § 16 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsparteien unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Gebührenschuldner und damit zur Entrichtung der Gebühren verpflichtet sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist, die Unterzeichner der Urkunde (§ 28 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG).

Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB). Als Bestandgeberin war daher die Bw gemeinsam mit dem Bestandnehmer gemäß § 6 Abs. 1 BAO Gesamtschuldnerin.

Das Wesen der Gesamtschuld bestehet darin, dass der Abgabengläubiger berechtigt ist, die Mitschuldner anteilmäßig in Anspruch zu nehmen oder aber den ganzen Anspruch bei jedem Mitschuldner geltend zu machen, insgesamt aber nur in seiner ganzen Summe einmal einzufordern. Im bürgerlichen Recht kann der Gläubiger also jeden der Mitschuldner nach seinem Belieben in Anspruch nehmen, bis er die Leistung vollständig erhalten hat.

Im Abgabenrecht räumt das Gesetz der Abgabenbehörde einen Ermessensspielraum ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit

unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen hat. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei der Gesetzesbegriff "Billigkeit" in der Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" zu sehen. Unter dem Begriff "Zweckmäßigkeit" ist im Allgemeinen das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" zu verstehen.

Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (vgl. VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

Grundsätzlich darf sich die Abgabenbehörde nicht ohne sachgerechten Grund an die Person halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte.

Im vorliegenden Fall ist aus dem Bestandvertrag nicht ersichtlich, dass zwischen der Bw als Bestandgeberin und dem Bestandnehmer eine Vereinbarung hinsichtlich der Tragung der Gebühr getroffen worden wäre; der Bestandvertrag wurde auch weder von der Bw noch von AZ beim Finanzamt angezeigt.

Ist jedoch die Forderung beim zunächst zur Steuerleistung herangezogenen Gebührenschuldner beispielsweise wegen Konkursöffnung uneinbringlich geworden, so liegt ein Ermessensspielraum für die Abgabenbehörde nicht mehr vor. Diese Rechtsprechung bezieht sich nur auf Fälle, in denen das Verbleiben eines oder mehrerer Gesamtschuldner durch außerhalb der Einflusssphäre der Abgabenbehörde gelegene Umstände eintrat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 6 Tz. 11 und die dort zitierte Judikatur).

Da von den Vertragsparteien üblicherweise die Regelung getroffen wird, dass der Bestandnehmer die Gebühr tragen soll, brachte die Abgabenbehörde, nachdem sie vom gegenständlichen Bestandvertrag am 6. Februar 1997 Kenntnis erlangt hatte, die Bestandvertragsgebühr mit Bescheid vom 18. März 1997 AZ gegenüber zur Vorschreibung. Das Konkursverfahren über das Vermögen des AZ war jedoch bereits am 3. Dezember 1996 eröffnet worden, sodass die Bescheidzustellung an den zuständigen Masseverwalter erfolgte.

Die Konkursöffnung bewirkt eine Exekutionssperre (§ 10 bzw. § 206 KO), sodass ab diesem Zeitpunkt Einbringungsmaßnahmen nicht mehr zulässig sind. Aber selbst dann, wenn kurze Zeit vor der Konkursöffnung Einbringungshandlungen der Abgabenbehörde noch möglich gewesen wären, wären diese mit großer Wahrscheinlichkeit wegen der bestehenden Anfechtungsmöglichkeit (§§ 27ff KO) wirkungslos geblieben.

Die zum Zeitpunkt der Konkursöffnung offenen Abgabenforderungen – darunter auch die gegenüber AZ geltend gemachte Bestandvertragsgebühr – wurden beim Konkursgericht angemeldet.

Das Konkursverfahren endete mit einem Zwangsausgleich, welcher am 4. April 1997 mit einer Quote von 40 % bestätigt wurde. Diese Quote war zahlbar zu 5,4 % bis 31. Dezember 1997, zu 7 % bis 31. Dezember 1998, zu 8,1 % bis 31. Dezember 1999, zu 9,2 % bis 31. Dezember 2000 und zu 10,3 % bis 31. Dezember 2001.

Erfüllt ein Gemeinschuldner den Zwangsausgleich, wird er durch den rechtskräftig bestätigten Zwangsausgleich von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen (§ 156 KO - Restschuldbefreiung).

Die gemäß § 156 KO im Zwangsausgleich mit der rechtzeitigen Zahlung der Quote eintretende Tilgung der Abgabenschuld wirkt aber nicht für Gesamtschuldner: Gemäß § 151 KO und § 48 KO können die Rechte der Gläubiger gegen Mitschuldner des Gemeinschuldners durch den Ausgleich grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Die in den § 156 KO und § 53 KO angeordnete Restschuldbefreiung tritt daher nur in der Person des Gemeinschuldners ein. Ein Gesamtschuldner kann daher die durch den Ausgleich bewirkte Befreiung des Primärschuldners von der Abgabenverbindlichkeit nicht für sich in Anspruch nehmen (vgl. Fellner, SWK 1991, A V 5).

Für den vorliegenden Fall bedeutet diese Restschuldbefreiung, dass gegen AZ nach Erfüllung der Quote von 40 % - die letzte Zahlung erfolgte am 2. Jänner 2002 – Exekutionsmaßnahmen zur Hereinbringung der noch offenen 60 % ausgeschlossen waren.

War aber, wie oben dargestellt, die Abgabenforderung bei Alfred Zwettler (teilweise) auf Grund eines außerhalb der Einflusssphäre der Abgabenbehörde gelegenen Umstandes – nämlich durch die Konkursöffnung - uneinbringlich geworden, bestand hinsichtlich der Inanspruchnahme des verbleibenden Gesamtschuldners – nämlich der Bw - kein Spielraum mehr für eine Ermessensübung.

Das Finanzamt zog zunächst den Bestandnehmer zur Entrichtung der Gebühr heran. Als sich in der Folge herausstellte, dass bzw. in welchem Umfang die Forderung bei diesem uneinbringlich sein wird, nahm die Abgabenbehörde auf Grund ihrer Verpflichtung, für die Erhebung der ausstehenden Abgaben Sorge zu treffen, die Bw in Anspruch.

Das Finanzamt hat den Abschluss des Insolvenzverfahrens beim Bestandgeber zu Recht abgewartet und erst im Anschluss daran den endgültig uneinbringlich gewordenen Restbetrag gegenüber der Bw geltend gemacht. Indem die Abgabenbehörde erster Instanz der Bw die offene Gebühr unmittelbar nach Entrichtung der letzten Teilquote durch AZ bescheidmäßig vorgeschrieben hat, kann dem Finanzamt, wie oben dargestellt, weder Untätigkeit noch Ermessensmissbrauch vorgeworfen werden.

Inwieweit die Vorschreibung und Einbringung der genannten Gebühr, wie die Bw meint, in den vielen Jahren, in denen der Bestandnehmer noch nicht im Ausgleich gewesen und zahlungsfähig gewesen sei, hätte erfolgen sollen, ist unter dem Blickwinkel, dass dem

Finanzamt der Bestandsvertrag mangels ordnungsgemäßer Anzeige, zu der sowohl die Bw als auch AZ verpflichtet gewesen wären, erst am 6. Februar 1997 und somit zu einem Zeitpunkt bekannt geworden ist, als das Konkursverfahren über das Vermögen des AZ bereits eröffnet worden war, nicht verständlich.

Obwohl von der Bw zur Höhe der ihr gegenüber festgesetzten Gebühr keine Einwendungen erhoben wurden, ist darauf hinzuweisen, dass die Erstbehörde in Anbetracht der im Zwangsausgleichsverfahren festgesetzten Quote von 40 % die Bw zu Recht nur zu 60 % in Anspruch nahm.

Erfolgt die bloß anteilige Inanspruchnahme eines Gesamtschuldners, so hat der Abgabenbescheid zwar den Abgabenanspruch (deklarativer Teil des Abgabenbescheides) in voller Höhe zu enthalten, und lediglich (konstitutiv) die Höhe der Nachforderung in geringerer Höhe auszuweisen (vgl. Ritz, RdW 1995, 243, sowie Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 6 Tz 9).

Der angefochtene Bescheid war demzufolge – bei im Übrigen unverändert bleibenden Beträgen - insoweit abzuändern, als die Höhe der Nachforderung (gegenständlich 156,97 €) nicht nur in die Bescheidbegründung, sondern auch in den Bescheidspruch aufzunehmen war.

Zu der in der Berufung eingewendeten Einhebungsverjährung ist hinzuweisen, dass die Geltendmachung der Gesamtschuld ein Akt der Abgabenfestsetzung und nicht der Abgabeneinhebung ist.

Von wesentlicher Bedeutung ist im Berufungsfall daher die Bemessungsverjährung, die das Recht zur Festsetzung einer Abgabe befristet, und nicht die Einhebungsverjährung, die das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, befristet.

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist bei den Gebühren für Rechtsgeschäfte beträgt fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Die Verjährung beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Nach § 209 Abs. 1 BAO in der auf Grund der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 BAO idF BGBI. I Nr. 180/2004 auf den vorliegenden Fall noch anzuwendenden Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBI. I Nr. 180/2004, wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Die Verjährung des Bemessungsrechtes wird auch durch eine Handlung unterbrochen, die nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet

ist. Das bedeutet, dass bei Gesamtschuldverhältnissen Unterbrechungshandlungen grundsätzlich gegen alle Gesamtschuldner wirken. Richtet daher die Behörde einen Abgabenbescheid zunächst nur an einen der Gesamtschuldner, so stellt ein solcher Bescheid auch hinsichtlich des anderen, erst später zur Steuerleistung herangezogenen Gesamtschuldners eine wirksame Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO dar (vgl. VwGH 9.11.2000, 2000/16/0336).

Die Gebührenschuld für den Bestandvertrag ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG mit dessen Unterzeichnung durch beide Vertragsteile am 7. Jänner 1996 entstanden.

Die Erlassung des an den Bestandnehmer gerichteten Gebührenbescheides vom 18. März 1997 stellte angesichts der oben dargestellten Rechtslage eine Unterbrechungshandlung dar, sodass die fünfjährige Bemessungsverjährungsfrist mit 1. Jänner 1998 neu zu laufen begann.

Zur Einhebungsverjährung hat das Finanzamt bereits darauf verwiesen, dass nach § 238 Abs. 1 BAO das Recht auf Einhebung einer fälligen Abgabe binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, verjährt.

Die der Bw gegenüber festgesetzte Gebühr wurde mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Bescheides vom 24. Jänner 2002 fällig, sodass die fünfjährige Einhebungsverjährung mit 1. Jänner 2003 zu laufen begann.

Die Heranziehung der Bw als Gesamtschuldnerin mit Bescheid vom 24. Jänner 2002 erfolgte somit im Rahmen der angeführten gesetzlichen Bestimmungen und innerhalb der Verjährungsfrist, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 9. Juni 2005