



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 4. Mai 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel je vom 20. April 2011 betreffend Gebühren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Folgender Sachverhalt liegt vor:

Das Finanzamt erlangte durch eine Sachverhaltsdarstellung 8.4.2011 wegen des Verdachtes der Verkürzung von Steuern und Gebühren Kenntnis, dass der Einschreiter als Mieter einen Mietvertrag mit den Ehegatten M über das in E, situierte Wohnhaus geschlossen hat; das Mietverhältnis begann am 1.9.2007, der Mietvertrag wurde auf 2 Jahre abgeschlossen. Mit Ergänzung vom 22.6.2009 wurde die Befristung gestrichen und der Vertrag auf unbestimmte Dauer verlängert (das Mietverhältnis hat zufolge Kündigung durch den Bestandnehmer am 31.5.2010 geendet).

Der Mietvertrag vom 5.7.2007 sowie der Ergänzungsvertrag vom 22.6.2009 waren der Eingabe angeschlossen.

Die für dieses Verfahren maßgebenden Punkte des Mietvertrages lauten:

II. Mietzeit:

Das Mietverhältnis beginnt am 01.09.2007 und wird auf die Dauer von 2 Jahren abgeschlossen. Es endet daher am 31.08.09 ohne dass es einer weiteren Aufkündigung bedarf.

VIII. Allgemeine Bestimmungen

(2. Satz): Jede Partei trägt die bei ihr entstandenen Kosten und Gebühren für die Errichtung und Vergebührung des Mietvertrages selbst.

Das Finanzamt setzte mit getrennten Bescheiden

1. die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG für den Mietvertrag vom 5.7.2007 und
2. die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG für die Ergänzung vom 22.6.2009 fest.

Die in einer Ausfertigung eingebrachte Berufung richtet sich gegen beide Bescheide:

Der Berufungswerber sei mit seiner Ehegattin nach Österreich übersiedelt und habe den Mietvertrag sowie den Nachtrag unterzeichnet. Eine Anzeigepflicht der Mietverträge und die Gebührenpflicht seien ihm nicht bekannt gewesen. Die Vermieter hätten das Finanzamt betrogen. Es sei dem Berufungswerber klar, dass sich das Finanzamt an den Vermieter und den Mieter wenden könne, vorrangig solle der Vermieter belangt werden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit getrennten Berufungsvorentscheidungen als unbegründet ab.

In getrennt eingebrachten Vorlageanträgen wird eingewendet, das Finanzamt wolle den Vermieter als Abgabenschuldner heranziehen und bei diesem die Abgabenschuld einfordern; der – nunmehrige – ständige Aufenthalt der Vermieter in Australien sollte diesbezüglich kein Hindernis sein.

In der Ergänzung vom 4.7.2011 zum Vorlageantrag wird ausgeführt:

Zum Vertragsabschlusszeitpunkt hatten die Vermieter den Wohnsitz noch in Österreich. Sie wären daher als Vermieter gesetzlich zur Selbstbemessung und Abfuhr der Vertragsgebühr verpflichtet gewesen. Dementsprechend wäre die Vertragsgebühr bei den Vermietern angefallen bzw. wäre diese den Vermietern vorgeschrieben worden.

Der nunmehrige Berufungswerber durfte zumindest davon ausgehen, dass der Vermieter seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt.

Auch sei im Mietvertrag festgehalten, dass jede Partei die ihr entstehenden Kosten und Gebühren selbst trage; da der Vermieter zur Selbstbemessung und Abfuhr der Bestandvertragsgebühren gesetzlich verpflichtet sei, wären diese von ihm zu tragen gewesen.

Selbst bei der gesetzlichen Solidarverpflichtung gegenüber der Abgabenbehörde habe sich diese im Rahmen der Ermessensentscheidung an die Vermieterseite halten müssen. Da im Innenverhältnis klar war, dass die Vermieter die Vergebührung und Abfuhr übernehmen müssen, seien die Vermieter ausschließlich zur Zahlung der Bestandvertragsgebühren verpflichtet. In der Vertragsurkunde sei nirgends festgehalten, dass die Gebühr zu Lasten des Mieters ging.

Die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten "sachgerechten Gründe, die der Behörde einen Ermessensspielraum belassen würden", liegen nicht vor.

Der Umstand alleine, dass die Vermieter ihren Wohnsitz nunmehr in Australien haben und die Wohnanschrift amtsbekannt sei, sei kein Grund, bereits im Voraus von einer Gefährdung der Einbringlichkeit auszugehen. Es bestehe jedenfalls noch ein Ermessensspielraum. Eine Gefährdung der Einbringlichkeit liege bei Berücksichtigung des Vermögens der Vermieter, nämlich Liegenschaftsvermögen, sowie ein Bankkonto, auf welches die Mieten überwiesen wurden, keineswegs vor.

Weiters sei unbillig, den Berufungswerber mit den gesamten Vertragsgebühren zu belasten; schließlich sei es seiner Sachverhaltsdarstellung zu verdanken, dass es überhaupt zu einer Gebührenvorschreibung gekommen ist. Es werde daher eine "außerordentliche Entlassung" der Bestandvertragsgebühr beantragt. Daher wollen die Abgabenbescheide und die Berufungsvorentscheidungen aufgehoben werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG unterliegen Bestandverträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, einer Gebühr von 1 v.H. des Wertes. Nach Abs. 3 derselben Tarifpost ist bei unbestimmter Dauer des Bestandvertrages als Wert das dreifache Jahresentgelt anzunehmen.

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.

Nach § 21 GebG ist ein Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde, durch den die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert wird, im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbstständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass sowohl der Mietvertrag als auch die Ergänzung zum Mietvertrag einzeln für sich zu beurteilende Rechtsgeschäfte sind und der jeweiligen – insofern bestehen auch keine rechtlichen Zweifel – Gebühr unterliegen.

Nach § 28 Abs. 1 Z 1 GebG sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, 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 der Berufungswerber neben den Vermietern Gebührenschuldner.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet und von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, mit der Unterfertigung der Urkunde.

Gemäß § 31 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte, für die eine Hundertsatzgebühr mit Bescheid festzusetzen ist, bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monates mit einer beglaubigten Abschrift oder mit einer Gleichschrift der die Gebührenpflicht begründenden Urkunde beim Finanzamt anzuzeigen.

Die letztangeführte Bestimmung hat durch BGBl. I 1999/28 eine wesentliche Änderung erfahren, nämlich die Selbstberechnung:

Die Hundertsatzgebühr sowie die Gebühr gemäß § 6 Abs. 2 GebG ist 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 Amtsbereich der Bestandgeber seinen (Haupt-) Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, den Ort der Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder sich die wirtschaftlich bedeutendste Betriebsstätte befindet.

Durch die Verpflichtung des Bestandgebers zur Selbstberechnung der Gebühr entfällt nach § 31 Abs. 2 letzter Satz GebG nur die Anzeigeverpflichtung des Bestandnehmers. Das

Gebührengesetz enthält aber keine vergleichbare Ausnahmeregelung hinsichtlich des Gebührenschuldners. Der Bestandnehmer ist bloß nicht verpflichtet, den Abgabebetrag selber zu berechnen und diesen ohne abgabenbehördliche Festsetzung an das Finanzamt zu entrichten.

Gewisse gebührenpflichtige Bestandverträge (vgl. BGBl. II 1999/241) sind von der Selbstberechnungspflicht ausgenommen. Diese müssen innerhalb der Anzeigefrist dem Finanzamt angezeigt werden. Entgegen der Verpflichtung zur Selbstberechnung beim Finanzamt im Postweg angezeigte Bestandverträge werden vom Finanzamt entgegengenommen. Bei rechtzeitiger Vorlage von Gleichschriften hat das Finanzamt auch in diesen Fällen den Gleichschriftenvermerk gemäß § 25 GebG anzubringen.

Die Gebühr wird diesfalls mit Bescheid festgesetzt, wobei es im Hinblick auf das zwischen den Vertragsparteien bestehende Gesamtschuldverhältnis eine Frage der richtigen Ermessensübung ist, an welchen von mehreren Gebührenschuldern das Finanzamt das Leistungsgebot richtet. Außerdem kann das Finanzamt mangels ordnungsgemäßer Gebührenanzeige oder wegen nicht rechtzeitiger Gebührenentrichtung bis zum Fälligkeitstag an dem die selbst zu berechnende Gebühr zu entrichten war, eine Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG festsetzen.

Gegenständlich liegt jedoch kein Fall vor, der von der Selbstberechnungspflicht ausgenommen ist.

Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen bzw. anordnen, ist gemäß § 201 BAO 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.

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 haben sich die Bestandnehmer zur Tragung der Gebühr verpflichtet (vgl. Vertragspunkt VIII).

Die Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 5 GebG ordnet zwar die Selbstberechnung und Entrichtung der Gebühr alleine durch den Bestandgeber an, ändert allerdings nichts am Gesamtschuldverhältnis und am Ermessensspielraum des Finanzamtes, die Gebühr gegen den Vertragsteil festzusetzen, der sie im innervertraglichen Verhältnis zu tragen hat.

Wenn ein Gesamtschuldverhältnis – wie hier nach § 28 GebG – bereits unmittelbar kraft Gesetzes entstanden ist, ist es ohne Bedeutung, an welchen der Gesamtschuldner die Abgabenbehörde das Leistungsgebot richtet. Es ist also in die Hand der Abgabenbehörde gelegt, an welchen Gesamtschuldner sie sich halten will. Dies entspricht grundsätzlich dem Wesen der solidarischen Haftung (VfGH 16.12.1961, G 14/61, 26.9.1969, B 213/68, 7.3.1984, B 399, 400/82, B 401, 402/82, VwGH 1.4.1971, 1805/69).

Die in Verträgen oftmals getroffene Vereinbarung, wer von den Parteien die Gebühr zu entrichten hat, berührt nur das Innenverhältnis der Vertragsteile, kann aber nicht gegenüber dem Abgabengläubiger geltend gemacht werden. Eine solche Vereinbarung über die Bezahlung der Rechtsgebühr unter den Vertragspartnern sichert demjenigen, der vom Finanzamt zur Zahlung herangezogen wird, nur einen zivilrechtlich verfolgbaren Regressanspruch, wenn die Gebühr nach dem Vertrag vom anderen zu tragen ist. Der Gebührenanspruch des Staates erfließt aus dem öffentlichen Recht, das zwingender Natur ist und daher keiner Abänderung durch eine rechtsgeschäftliche Vereinbarung unterliegt (VwGH 30.5.1961, 2164/60).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt es im Ermessen der Behörde – im Sinne des § 20 Bundesabgabenordnung (BAO) – ob sie das Leistungsgebot (den Abgabenbescheid) nur an einen der Gesamtschuldner richtet und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder alle Gesamtschuldner richten will (VwGH 24.5.1991, 90/16/0011, 21.3.2002, 2001/16/0599).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände

zu treffen (VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606). Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (VwGH 25.3.1992, 90/13/0238, 14.11.1996, 95/16/0082).

Haften für eine Abgabenschuld zwei oder mehrere Gesamtschuldner, so wird sich die Behörde bei im Rahmen ihrer Ermessensübung nicht ohne sachgerechten Grund an jene Partei halten dürfen, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte (VwGH v. 21.3.2002, 2001/16/0555, 0556). Somit dürfen auch solche – nur das Innenverhältnis berührende – besondere Vereinbarungen zwischen den Beteiligten über die dem Abgabengläubiger gegenüber zu erbringenden Leistungen von der Abgabenbehörde nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben. Dies ist einer der Gesichtspunkte, welcher hinsichtlich der Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei und der Vertretbarkeit der Ermessensübung gegenüber dem Einzelnen zu beachten ist.

Im Innenverhältnis haben sich die Bestandnehmer zur Gebührentragung verpflichtet; daher war es sachgerecht, die bescheidmäßige Festsetzung gegenüber dem Berufungswerber vorzunehmen.

Schulden mehrere Personen dieselbe abgabenrechtliche Leistung (hier auf Grund der Bestimmung des § 28 Abs. 1 GebG), so sind sie gemäß § 6 BAO Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB). Liegt ein Gesamtschuldverhältnis vor, so hängt es gemäß § 891 2. Satz ABGB vom Gläubiger ab, ob er von allen oder von einigen Mitschuldnern das Ganze, oder nach von ihm gewählten Anteilen, oder aber das Ganze von einem einzigen fordern will. Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses in Abgabensachen steht daher der Abgabenbehörde die Wahl zu, ob sie alle Gesamtschuldner, oder nur einzelne, im letzteren Fall welche der Gesamtschuldner, die diese Abgabe schulden, zur Leistung heranziehen will. Das Gesetz räumt somit der Abgabenbehörde einen Ermessensspielraum ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung gem. § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen hat. Ist beispielsweise die Forderung bei einem Gebührenschuldner uneinbringlich geworden, so liegt ein Ermessensspielraum in dieser Hinsicht für die Behörde nicht mehr vor (vgl. ua. VwGH 31.10.1991, 90/16/0150). Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist aber auch dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (vgl. VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Wie Stoll in *Ermessen im Steurrecht*², S. 385 und S. 386 ausführt, bedeutet aus dem Blickwinkel der Billigkeit und Zweckmäßigkeit Ermessen des Abgabengläubigers eines

Gesamtschuldverhältnisses nun gewiss das Recht der Ausnutzung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, mit kostensparenden Mitteln, auf dem einfachsten Weg unter Umgehung von vermeidbaren Erschwernissen und Gefährdungen für die Realisierung der Abgabe, hereinzubringen.

Bei den in der Eingabe vom 8.4.2011 dem Finanzamt gemachten Mitteilung über die Vermieter handelt es sich möglicherweise um einen abgabenrechtlich maßgeblichen Sachverhalt, der allerdings im vorliegenden Verfahren nicht zu berücksichtigen ist; verfahrensgegenständlich ist ausschließlich, ob die Abgabenfestsetzung gegenüber dem Berufungswerber im Rahmen des Gesetzes erfolgt ist. Es ist ausschließlich zu beurteilen, ob die Festsetzung an den Berufungswerber zu Recht erfolgt ist und nicht ob sie auch an den Vermieter hätte erfolgen können.

Linz, am 20. Dezember 2012