



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, Adr, vertreten durch Mag. Dr. Gerhard Podovosnik, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Habsburgerg. 6-8/16, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Rechtsgebühren zu ErfNrxxx

- 1) vom 19. November 2003, St.Nr.1 und
- 2) vom 18. Februar 2004, St.Nr.2 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 27. September 2002 schlossen die X-GmbH (deren Firmenwortlaut später in Y-GmbH bzw. Y-GmbH in Liquidation geändert wurde und die mittlerweile im Firmenbuch amtswegig gelöscht wurde – kurz GMBH), Herr A und Herr B mit der Bw (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) einen Schuld- und Pfandbestellungvertrag ab. Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses waren Herr A und Herr B die einzigen Gesellschafter der GMBH, Herr B war außerdem der Geschäftsführer der GMBH.

Im Punkt Erstens des Vertrages bestätigte die GMBH der Bw. aus einem am gleichen Tag abgeschlossenen Nachtrag zu einem Kaufvertrag vom 17. Juli 2002 einen Betrag von € 200.000,00 schuldig zu sein und wurde festgelegt, in welchen Raten die Rückzahlung fällig ist und welcher Zinssatz auf den aushaftenden Betrag zur Anwendung kommt.

Zur Sicherung dieser Forderung samt Anhang bis zum Höchstbetrag von € 60.000,00 bestellten im Punkt Zweitens des Vertrages als Pfand

a) die GMBH

aa) die ihr allein gehörigen 195/2605 Anteile der EZ-1 (Top 10/11),

bb) die ihr zur Gänze gehörigen Liegenschaften EZ-2

b) Herr B

cc) die ihm allein gehörigen 28/2605 Anteile der EZ-1 (Magazin 1),

dd) die ihm allein gehörigen 150/2605 Anteile der EZ-1 (Werkstätte 2),

ee) die ihm allein gehörigen 85/2605 Anteile der EZ-1 (Top 23),

ff) die ihm allein gehörigen 1/2 Anteile der EZ-3

gg) die ihm allein gehörigen 1/2 Anteile der EZ-4

c) Herr A

hh) die ihm allein gehörigen 106/2605 Anteile der EZ-1 (Top 7/8),

ii) die ihm allein gehörigen 109/2605 Anteile der EZ-1 (Top 20),

jj) die ihm allein gehörigen 85/2605 Anteile der EZ-1 (Top 25),

kk) die ihm allein gehörigen 1/2 Anteile der EZ-3

ll) die ihm allein gehörigen 1/2 Anteile der EZ-4 ,

wobei die EZ-1 (top 10/11) als Haupteinlage und die übrigen Liegenschaften als Nebeneinlage dienen sollten.

In Punkt Drittens des Schuld- und Pfandbestellungsvertrages verpflichteten sich die Pfandbesteller sämtliche mit der Errichtung und Hinterlegung dieser Schulderklärung verbundenen Kosten, Gebühren und Auslagen aller Art, insbesondere der Vergebühung und der Grundbuchseintragung, zu tragen.

Am 18. Februar 2003 erließ das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien zu St.Nr.2 gegenüber der GMBH einen Haftungsbescheid, mit dem die GMBH als Haftungspflichtigen für die Gebühr nach § 33 TP 18 Abs. 1 GebG in Höhe von € 7.800,00 (1 % von € 780.000,00) in Anspruch genommen wurde. Auf Grund der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung änderte das Finanzamt mit – rechtskräftiger - Berufungsentscheidung vom 7. April 2003 den Haftungsbescheid hinsichtlich der zu entrichtenden Abgabenschuldigkeit auf den Betrag von € 2.600,00 (1 % von € 260.000,00 ab) und führte zur Begründung Folgendes aus:

*"Nach § 33 TP 18 (1) GebG unterliegen Hypothekarverschreibungen, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird, einer Gebühr von 1 v.H. nach dem Werte der Verbindlichkeit, für welche die Hypothek eingeräumt ist. Nach § 7 GebG ist die Gebühr nur im einfachen Betrage zu entrichten, wenn zwischen zwei oder mehreren Personen eine solche Rechtsgemeinschaft besteht, dass sie in bezug auf den Gegenstand der Gebühr als eine Person anzusehen sind oder sie ihren Anspruch oder ihre Verpflichtung aus einem gemeinschaftlichen Rechtsgrund ableiten. Die Regelung des § 7 GebG ist nicht auf sachenrechtliche Gemeinschaften oder Titel beschränkt. Nur wenn mehrere Miteigentümer zur*

*Sicherstellung einer Verbindlichkeit ihre Liegenschaften verpfänden, wird die Gebühr nach § 33 TP 18 GebG in Verbindung mit § 7 GebG im einfachen Betrag erhoben, wenn diese Verpfändung sich auf 1 Verbindlichkeit bezieht und in 1 Urkunde erfolgt. Wird die gleiche Verbindlichkeit auf mehreren verschiedenen Liegenschaften, die mehreren verschiedenen Personen gehören, sichergestellt, ist Gebührenpflicht für jede einzelne zum Pfand bestellte Liegenschaft gegeben, da jeder Eigentümer seine Liegenschaft zum Pfand bestellt. Im vorliegenden Fall werden nicht bloß die im Miteigentum aller drei Pfandbesteller stehenden Liegenschaften verpfändet. Die Berufungswerberin haftet nur für die Gebühr für ihre Pfandbestellungen."*

Weiters erließ das Finanzamt am 4. April 2003 zu St.Nr.1 gegenüber Herrn B einen Haftungsbescheid, mit dem dieser als Haftungspflichtigen für die Gebühr nach § 33 TP 18 Abs. 1 GebG in Höhe von € 2.600,00 (1 % von € 260.000) in Anspruch genommen wurde. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Außerdem erließ das Finanzamt am 4. April 2003, wirksam zugestellt am 24. Mai 2004, zu St.Nr.3 gegenüber Herrn A einen Haftungsbescheid, mit dem dieser als Haftungspflichtigen für die Gebühr nach § 33 TP 18 Abs. 1 GebG in Höhe von € 2.600,00 (1 % von € 260.000) in Anspruch genommen wurde. Auf Grund einer Banküberweisung wurde dem Steuerkonto des Herrn A zu St.Nr.3 am 4. August 2003 der Betrag von € 2.600,00 gutgeschrieben, sodass der Saldo dieses Steuerkontos Null beträgt. Bemerkt wird, dass die gegen diesen Bescheid von Herrn A eingebrachte Berufung nicht Gegenstand dieser Berufungsentscheidung ist, sondern darüber gesondert mit Berufungsentscheidung zur GZ. RV/1593-W/06 abgesprochener werden wird.

Hingegen erfolgten durch Herrn B und die GMBH keine Entrichtung der Gebühren bzw blieben auch Versuche die Gebühren bei Herrn B und bei der GMBH zwangsweise einzubringen erfolglos. In der Folge setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. mit Abgabenbescheiden

- 1) vom 19. November 2003 zu St.Nr.1 für den "Schuld- und Pfandbestellungsvertrag mit B" und

- 2) vom 18. Februar 2004 zu St.Nr.2 für den "Schuld- und Pfandbestellungsvertrag mit der GMBH"

jeweils Gebühr gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG mit 1 % von € 260.000,00 = € 2.600,00 fest.

In den gegen diese beiden Abgabenbescheide eingebrachten Berufungen wird im Wesentlichen gerügt, dass dieselbe Rechtsgeschäftsgebühr wiederholt vorgeschrieben werde. Der Begriff der Rechtsgemeinschaft im Sinne des § 7 GebG beziehe sich nicht nur auf die Gemeinschaft an dinglichen Rechten, sondern auch auf Schuld- und Forderungsgemeinschaften. Überdies liege nach der Rechtsprechung des VwGH ein gemeinschaftlicher Rechtsgrund iSd § 7 GebG vor, wenn mehrere Personen gemeinsam berechtigt oder verpflichtet werden (VwGH 5.3.1990, 89/15/0015). Gerade dies liege im Fall der Mitbürgschaft iSd § 1359 ABGB vor, welche durch die Ausgestaltung der gemeinsamen

Schuld- und Pfandbestellungsurkunde zum Ausdruck gebracht worden sei, die nur einmal zu vergebühren sei, weil es sich um eine solidarische Verpflichtung aus dem Mitbürgschaftsverhältnis handle. Durch die Bezahlung der Schuld durch die Einzahlung von A sei die Zahlungspflicht sämtlicher anderer Soldarschuldner erloschen.

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 31. März 2004 verwies das Finanzamt ua. darauf, dass nach § 17 Abs. 1 GebG für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend sei. Eine in der Berufung genannte Mitbürgschaft enthalte die Urkunde nicht. Durch die Verpfändung der Liegenschaften werde weder eine Bürgschaft begründet noch eine bestehende Bürgschaft zum Ausdruck gebracht. Nur wenn mehrer Miteigentümer zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit ihre (im gemeinsamen Miteigentum befindlichen) Liegenschaften verpfänden, werde die Gebühr nach § 33 TP 18 GebG iVm § 7 GebG im einfachen Betrag erhoben, wenn diese Verpfändung sich auf 1 Verbindlichkeit beziehe und in 1 Urkunde erfolge. Werde die gleiche Verbindlichkeit auf mehreren verschiedenen Liegenschaften, die mehreren verschiedenen Personen gehören, sichergestellt, sei Gebührenpflicht für jede einzelne zum Pfand bestellte Liegenschaft gegeben, da jeder Eigentümer seine Liegenschaft zum Pfand bestelle. Im vorliegenden Fall würden nicht bloß die im Miteigentum aller drei Pfandbesteller stehenden Liegenschaften verpfändet. Eine Erlassung des Bescheides zum 2. Mal liege nicht vor. Der Bescheid zu ErfNrxxx, St.Nr.1 betreffe die Verpfändung durch Herrn B, während der Bescheid ErfNrxxx, St.Nr.2 die Verpfändung durch die GMBH betreffe. Das seien zwei verschiedene gebührenpflichtige Vorgänge.

In den Anträgen auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde vom Bw. nochmals eingewandt, dass die Berufungsvorentscheidungen im Gegensatz zur ständigen Rechtsprechung des VwGH stünde, aber kein weiteres Vorbringen erstattet.

Über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 8. Mai 2006 legte die Bw. nach mehrmaliger Fristerstreckung mit Schreiben vom 31. Oktober 2006 die Kopie einer von der GMBH, von Herrn B und Herrn A am 6. bzw. 9. August 2004 unterzeichneten Urkunde vor, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

*"1.) Präambel*

*Zwischen der Y-GmbH in Liquidation, A, B und der Bw (im folgenden erklärende Parteien genannt) wurde im September 2002 aus einem einheitlichen Rechtsgrund, nämlich der gemeinsamen solidarischen Haftung der erklärenden Partei A, B als Gesellschafter der Y-GmbH in Liquidation für die Y-GmbH in Liquidation und der Bw aus einem Asset Deal mit dem wirtschaftlichen Stichtag 31.08.2002 eine Schuld- und Pfandbestellungsurkunde vom September 2002 zur Sicherung einer Forderung der Bw gegen die Y-GmbH in Liquidation abgeschlossen. Es handelt sich hierbei um ein einheitliches Rechtsgeschäft, aus welchem die erklärenden Parteien gemeinsam solidarisch haften, weil sie eine Mitbürgschaft gegenüber der Bw abgegeben haben.*

## 2.) Erklärung

*A, B und die Y-GmbH in Liquidation geben im folgenden die nachstehende Erklärung ab. Ziel und Zweck dieser Schuld- und Pfandbestellungsurkunde war es, dass A und B als Gesellschafter der Y-GmbH für die Schuld nur in Form einer Gesamthandschaft für die Y-GmbH die in ihrem Eigentum stehenden Wohnungen und Liegenschaften zu Gunsten der Y-GmbH aus einem einheitlichen Rechtsgrund nämlich aus einer Mitbürgschaftserklärung der beiden Gesellschafter mit der Y-GmbH an die Bw verpfänden."*

Diese Urkunde nehme sowohl auf das Grundgeschäft, nämlich den Assetdealvertrag als auch auf die Pfandbestellungsurkunde vom 27. September 2002 Bezug, stelle also eine Bezugnahme zum jeweiligen Rechtsgeschäft her oder gebe sie ab, und sei somit als relevante Urkunde zu betrachten. Beim Assetdealvertrag sowie der Pfandbestellungsurkunde handle es sich um ein einheitliches Rechtsgeschäft iSd § 7 GebG und sei diesbezüglich die Gebühr auch nur einmal vorzuschreiben.

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

Hypothekarverschreibungen, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird, unterliegen gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG nach dem Wert der Verbindlichkeit, für welche die Hypothek eingeräumt wird, einer Rechtsgebühr von 1 %.

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. Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird gemäß § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Nach dem Inhalt des Schuld- und Pfandbestellungsvertrages vom 27. September 2002 schuldete nur die GMBH der Bw aus einem am gleichen Tag abgeschlossenen Nachtrag zu einem Kaufvertrag vom 17. Juli 2002 einen Betrag von € 200.000,00 und enthält die Urkunde keinen Hinweis darauf, dass auch Herr A und Herr B Schuldner dieses Betrages waren oder dass diese eine Bürgschaft übernommen hätten.

Mit Vorhalt vom 8. Mai 2006 wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass dem unabhängigen Finanzsenat weder der in der Urkunde erwähnte Nachtrag noch der Kaufvertrag vorliegen und wurde die Bw., für den Fall, dass in den erwähnten Schriften entgegen dem Inhalt des Schuld- und Pfandbestellungsvertrages Verpflichtungserklärungen von Herrn A und Herrn B enthalten sein sollten, um Vorlage des Nachtrages vom 27. September 2002 bzw. des Kaufvertrages vom 17. Juli 2002 gebeten. Dieser Aufforderung kam die Bw. nicht nach und

wurden dem unabhängigen Finanzsenat weder der Nachtrag vom 27. September 2002 noch der Kaufvertrag vom 17. Juli 2002 vorgelegt.

Die nunmehr vorgelegte Erklärung vom August 2004 zählt nicht zum relevanten Urkundeninhalt iSd § 17 Abs. 1 GebG, da auf diese (erst nach dem Entstehen der Gebührenschild errichtete Erklärung) in der Schuld- und Pfandbestellungsurkunde vom 27. September 2002 nicht Bezug genommen wurde. Zum gebührenrechtlich relevanten Urkundeninhalt zählen nur jene Schriften, auf die in der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde (das ist hier der Schuld- und Pfandbestellungsvertrag vom 27. September 2002) Bezug genommen wird, nicht aber umgekehrt später errichtete Schriften, die auf die maßgebliche Urkunde (hier: den Schuld- und Pfandbestellungsvertrag vom 27. September 2002) verweisen.

Im Übrigen steht die nunmehr vorgelegte Erklärung vom August 2004 ohnehin im Einklang mit dem Inhalt der Schuld- und Pfandbestellungsurkunde, als sich auch daraus ergibt, dass Schuldnerin der durch die gegenständlichen Pfandbestellungen besicherten Verbindlichkeit nur die GMBH war und dass Herr B und Herr A für diese Verbindlichkeit lediglich Besicherungen übernommen haben.

Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind, abgeschlossen, so ist die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten (§ 19 Abs 2 Satz 1 GebG). Gemäß § 19 Abs 2 Satz 2 GebG gilt dies aber nicht für die in der Urkunde über das Hauptgeschäft zwischen denselben Vertragsteilen zur Sicherung und Erfüllung des Hauptgeschäftes abgeschlossenen Nebengeschäfte oder Nebenverabredungen, gleichgültig, ob das Hauptgeschäft nach dem Gebührengesetz oder einem Verkehrsteuergesetz einer Gebühr oder Verkehrsteuer unterliegt. Die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 19 Abs 2 Satz 2 GebG ist sohin an folgende Voraussetzungen geknüpft, die alle kumulativ gegeben sein müssen:

- Das Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft muss in derselben Urkunde wie das Hauptgeschäft enthalten sein;
- Das Nebengeschäft muss zur Erfüllung oder Sicherung des Hauptgeschäftes dienen;
- Das Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft muss zwischen denselben Vertragspartnern wie das Hauptgeschäft abgeschlossen werden;
- Das Hauptgeschäft muss einer Gebühr im Sinne des Gebührengesetzes oder einer Verkehrsteuer unterliegen.

Die gegenständlichen Pfandrechtseinräumungen dienten zur Sicherstellung einer Kaufpreisforderung der Bw. gegenüber der GMBH. Weder der Kaufvertrag noch der Nachtrag zum Kaufvertrag sind in der selben Urkunde wie das Sicherungsgeschäft enthalten, sodass die Voraussetzungen für eine Gebührenfreiheit des Sicherungsgeschäftes nach § 19 Abs 2 Satz 2 GebG (auch für die von der GMBH erfolgten Pfandbestellungen) nicht gegeben sind.

Besteht zwischen zwei oder mehreren Personen eine solche Rechtsgemeinschaft, dass sie in Bezug auf den Gegenstand der Gebühr als eine Person anzusehen sind oder leiten sie ihren Anspruch oder ihre Verpflichtung aus einem gemeinschaftlichen Rechtsgrund ab, so ist gemäß § 7 GebG die Gebühr nur im einfachen Betrage zu entrichten.

Räumt ein Kreditnehmer in der Urkunde über den Kreditvertrag zur Sicherung der aus dem Kredit entstehenden Forderung ein Pfandrecht an einer ihm gehörigen Liegenschaft ein und verpfändet in derselben Urkunde eine andere Person zur Sicherung der aus nämlichen Kredit entstehenden Forderungen eine andere Liegenschaft, dann ist die Gebühr nach § 33 TP 18 GebG von jeder der beiden Grundpfandbestellungen gesondert einzuheben, sofern nicht zwischen den Bestellern der Grundpfandrechte eine Rechtsgemeinschaft besteht. Der Umstand, dass in der Urkunde über einen Kreditvertrag sowohl der Kreditnehmer als auch noch eine andere Person jeder für sich eine andere Liegenschaft zur Sicherung der aus dem selben Kredit entstehenden Forderungen verpfändet, begründet für sich allein keine Rechtsgemeinschaft zwischen diesen Personen. Fehlt es an einer Rechtsgemeinschaft, dann unterliegt jede der beiden Hypothekarverschreibungen für sich der Gebühr (vgl. VwGH 18.1.1956, 2275/53). Wird zur Sicherstellung eines Kredites von den beiden Miteigentümern einer Liegenschaft auf dieser eine Hypothek eingeräumt, so stehen diese beiden Personen in Rechtsgemeinschaft und kann die Gebühr nur im einfachen Betrage eingehoben werden (vgl. VwGH 26.11.1958, 504/56).

Im vorliegenden Fall wurden von den drei Pfandbestellern nicht nur in ihrem gemeinsamen Miteigentum stehende Liegenschaften zum Pfand gegeben. Die Verpfändung der EZ-2 erfolgte nur durch die GMBH. Hinsichtlich der Liegenschaften EZ-3 und EZ-4 bestand zwar eine Miteigentümergeinschaft bestehend aus Herrn A und Herrn B. Die beiden genannten Personen gaben aber zusätzlich auch noch im Wohnungseigentum stehende Miteigentumsanteile an der EZ-1 zum Pfand, weshalb im Bezug zur Hypothekarverschreibung der Wohnungseigentumsobjekte keine Rechtsgemeinschaft iSd § 7 GebG gegeben war. Da es sich bei Herrn A und Herrn B um Gesellschafter der GMBH handelt, stellen diese zwar in Bezug auf das Gesellschaftsverhältnis eine Rechtsgemeinschaft dar. Dies ändert jedoch nichts daran, dass sich die beiden Personen in Bezug auf den Gegenstand der Gebühr (= Hypothekarverschreibung) der Wohnungseigentumsobjekte nicht in einer Rechtsgemeinschaft befinden, weil sie über kein gemeinsames Recht an den Wohnungseigentumsobjekten

verfügten. Sie sind daher in Bezug auf die Verpfändung der Wohnungseigentumsobjekt nicht als eine Person anzusehen.

Da auf Grund des Kaufvertrages nur die GMBH Schuldnerin gegenüber der Bw. war, leiten die drei Pfandbesteller hier ihre Verpflichtung auch nicht aus einem gemeinschaftlichen Rechtsgrund ab. Selbst wenn Herr B und Herr A neben den gegenständlichen Pfandbestellungen auch persönliche Haftungen für die Verbindlichkeit der GMBH gegenüber der Bw. übernommen hätten (was aus dem maßgeblichen Urkundeninhalt nicht ersichtlich ist, wofür aber der Inhalt der vorgelegten Erklärung vom August 2004 spricht), so leiten sie ihre Verpflichtung gegenüber der Bw. nicht aus einem gemeinschaftlichen Rechtsgrund mit der GMBH ab. Die Verpflichtungen der GMBH aus dem Kaufvertrag und allfällige Bürgschaften der beiden Gesellschafter haben keinen gemeinsamen Rechtsgrund (selbst wenn die Bürgschaftserklärungen gleich bei Abschluss des Kaufvertrages abgegeben worden wären), sodass die von der GMBH, von Herrn A und Herrn B abgegebenen Hypothekarverschreibungen jeweils gesondert zu vergebühren sind. Es löst daher der gegenständliche Schuld- und Pfandbestellungsvertrag insgesamt dreimal eine Gebühr nach § 33 TP 18 GebG vom Wert der besicherten Forderung in Höhe von € 260.000,00 aus.

Nach § 28 Abs. 1 Z. 2 GebG ist bei einem einseitig verbindlichen Rechtsgeschäft derjenige, in dessen Interesse die Urkunde ausgestellt ist, zur Entrichtung der Gebühren verpflichtet.

Nach § 30 GebG haften für die Gebühr neben den Gebührenschuldern die übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen.

Die Hypothekarverschreibung stellt ein einseitig verbindliches Rechtsgeschäft dar. Die Urkunde über die Hypothekarverschreibung wird im Interesse des Gläubigers ausgestellt. Maßgeblich ist nicht das Interesse am Abschluss oder der Erfüllung des Rechtsgeschäftes, sondern das Interesse an der Errichtung der Urkunde. Als Gebührenschuldner kommt daher im Falle der auf § 33 TP 18 GebG gestützten Rechtsgebühr allein der Gläubiger in Betracht (vgl. VwGH 19.10.1995, 94/16/0100).

Deshalb war Gebührenschuldner der gegenständlichen Hypothekarverschreibungen nur die Bw und können die Pfandbesteller nach § 30 GebG bloß als Haftende für die Gebührenentrichtung herangezogen werden.

Betreffend die Frage, wen die Abgabenbehörde primär heranzuziehen berechtigt ist, und zwar den Hauptschuldner (Gebührensschuldner) oder den Haftenden (als Solidarschuldner), bestehen keine ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen. Diese Frage ist daher aus dem Blickwinkel des Ermessens zu beurteilen, wobei die Subsidiarität der Position des Haftenden sehr wohl eine Komponente darstellt, die im Bereich der Ermessensübung zu würdigen und zu berücksichtigen ist. Auch das vertragliche Innenverhältnis zwischen dem Hauptschuldner und



dem Haftenden kann als Ermessensrichtlinie dienen. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes liegt es im Ermessen der Behörde, ob sie das Leistungsgebot nur an einen der mehreren Gesamtschuldner und an welchen von ihnen richtet oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner (vgl. VwGH 21.3.2002, 2001/16/0599).

Durch privatrechtliche Vereinbarungen vermag das abgabenrechtliche Gesamtschuldverhältnis nicht ausgeschlossen zu werden, darüber hinaus kann der Behörde die Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner nicht aufgezwungen werden.

Zahlungsschwierigkeiten eines Gesamtschuldners rechtfertigen es, den einen oder anderen Gesamtschuldner erst gar nicht in Anspruch zu nehmen, ihn also überhaupt nicht bescheidmäßig heranzuziehen, sondern die Schuld bei einem anderen einzufordern. Ist einer der beiden Schuldner zahlungsunfähig geworden, so liegt im Allgemeinen kein Ermessensspielraum mehr vor, die Heranziehung des verbleibenden Schuldners zur Leistung der Gesamtschuld könnte aus dem Blickwinkel der Ermessensübung nicht rechtswidrig sein (vgl. VwGH 29.6.1999, 98/14/0170).

Im vorliegenden Fall verpflichteten sich die Pfandbesteller in Punkt Drittens des Schuld- und Pfandbestellungsvertrages sämtliche mit der Errichtung und Hinterlegung dieser Schulderklärung verbundenen Kosten, Gebühren und Auslagen aller Art, insbesondere der Vergebührung und der Grundbuchseintragung, zu tragen. Deshalb hat das Finanzamt das Ermessen zunächst auch in der Weise ausgeübt, dass sie die GMBH und Herrn B und Herrn A für die Entrichtung der Gebühr in Anspruch nahm.

Auch wenn der gegenüber Herrn A erlassene Haftungsbescheid vom 4. April 2003 zu St.Nr.3 diesem erst am 24. Mai 2004 wirksam zugestellt wurde, so ist dennoch bereits zuvor eine Entrichtung der Gebühr nach § 33 TP 18 Abs. 1 GebG für die von ihm vorgenommene Hypothekarverschreibung erfolgt und besteht kein Grund mehr die Bw. für diese Gebühr in Anspruch zu nehmen.

Hingegen hat sich hinsichtlich der Gebühren für die Hypothekarverschreibungen der GMBH und des Herrn B herausgestellt, dass die Einbringung der Gebühren bei diesen beiden Pfandbestellern zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden, wenn nicht unmöglich ist, weshalb das Finanzamt zu Recht mit Bescheiden

- 1) vom 19. November 2003 zu St.Nr.1 für die Hypothekarverschreibung des Herrn B und
  - 2) vom 18. Februar 2004 zu St.Nr.2 für die Hypothekarverschreibung der GMBH
- die Bw. in Anspruch genommen hat.

Zum Einwand, dass die Gebühr mehrmals vorgeschrieben worden sei, ist zu bemerken, dass Herr A gegenüber dem Finanzamt erklärt hatte, dass ihm der Bescheid vom 4. April 2003 nicht wirksam zugestellt worden sei und deshalb vom Finanzamt im Mai 2004 eine neuerliche

Bescheidzustellung veranlasst wurde. Gegenüber Herrn A ist somit nur einmal wirksam ein Bescheid erlassen worden. Durch die Bescheide gegenüber den Pfandbestellern und gegenüber der Bw. wurde die Gebühr vom Finanzamt nicht mehrmals angefordert, sondern wurde lediglich ein Abgabenzahlungsanspruch, der noch nicht durch Entrichtung erloschen ist, nacheinander gegenüber mehreren Personen geltend gemacht (nämlich zunächst gegenüber den für die Gebühr haftenden Pfandgläubigern und sodann – für jene Hypothekarverschreibungen bei denen keine Entrichtung der Gebühr durch den Pfandbesteller erfolgte - gegenüber der Bw. als Gebührenschuldnerin).

Es waren daher die von der Bw. gegen die Bescheide 1) vom 19. November 2003 zu St.Nr.1 und 2) vom 18. Februar 2004 zu St.Nr.2 eingebrachten Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 16. November 2006