



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des X.X., Adresse, vom 21. Mai 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 22. April 2003 betreffend Gebühr nach der am 20. Oktober 2005 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert.

Ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 977.512,12 € (13.450.860 S) wird gemäß § 33 TP 9 GebG die 2% -ige Rechtsgebühr in Höhe von 19.550,24 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Am 16. Dezember 1993 schlossen X.X., Adresse und die X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH, Adresse, vertreten durch den Geschäftsführer X.X. ebendort, einen Dienstbarkeitsvertrag mit folgendem Inhalt ab:

I.

Herr X.X. ist Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ X Grundbuch Y bestehend aus Gst 545. Auf diesem Grundstück soll ein Wohn- und Geschäftshaus errichtet und Wohnungseigentum begründet werden.

Die X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH errichtet den Geschäftsbereich lt. beiliegendem Plänen des Arch. N.N.. Dieser Plan ist integrierender Bestandteil dieses Vertrages.

II.

Herr X.X. räumt für sich und seine Rechtsnachfolger im Eigentum des Gst 545 in EZ X Grundbuch Y der X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH hinsichtlich jenes Teiles der Liegenschaft, auf der diese Geschäftseinheit lt. beigeschlossenem Plan errichtet wird, für die Dauer von 25 Jahren ein grundbücherlich sicherzustellendes Fruchtgenußrecht gem. § 509 ABGB ein. Die Fruchtgenußberechtigte hat bei Beendigung dieses Vertrages – aus welchen Gründen immer- keinen

Anspruch auf Abgeltung der von ihr geleisteten Investitionen.

Die X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH nimmt diese Rechtseinräumung an.

III.

Herr X.X. ist berechtigt, diesen Vertrag sofort aufzulösen, sollte gegen die Fruchtgenußberechtigte ein Insolvenzverfahren eröffnet oder ein solches mangels Vermögens abgewiesen werden.

Die Kosten der Errichtung, Genehmigung, Vergebührung und grundbücherliche Durchführung dieses Vertrages übernimmt die X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH.

Die Vertragspartner beauftragen und bevollmächtigen Herrn Y.Y., Rechtsanwalt in Adresse2, diesen Vertrag zur Gebührenbemessung anzuzeigen, die grundbücherliche Durchführung zu beantragen und Grundbuchsbeschlüsse für die Vertragsteile in Empfang zu nehmen sowie im Namen der Vertragsschließenden Rechtsmittel zu erheben oder darauf zu verzichten.

IV.

Alle Rechte und Verbindlichkeiten aus diesem Vertrag gehen auf allfällige Rechtsnachfolger über.

Die einvernehmliche Abänderung, Aufhebung oder Ergänzung dieses Vertrages bedarf zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform.

V.

Beide Vertragsteile erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung, daß über nur einseitigen Antrag eines der Vertragsteile im Grundbuch der Katastralgemeinde Y in EZ X bewilligt wird:

die Einverleibung des Fruchtgenußrechtes gem. Pkt. II dieses Vertrages für die X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH."

Als Ergebnis einer von der Betriebsprüfungsabteilung des zuständigen Finanzamtes vorgenommenen Prüfung der Aufzeichnungen der X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH traf der Prüfer in den Tz 1 und 2 des Berichtes vom 1. August 2000 folgende Feststellungen:

"Tz 1

Mit Dienstbarkeitsvertrag vom 16.12.1993 räumte X.X. der Fa. X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH das Fruchtgenußrecht, an jenem Teil der Liegenschaft des Gst 505 in EZ X KG Y auf der die Geschäftseinheit Top 1 in der Anlage S-Gasse2 errichtet wurde, auf die Dauer von 25 Jahren ein. Laut Pkt. II des obigen Vertrages hat die Fruchtgenußberechtigte bei Beendigung dieses Vertrages –aus welchen Gründen immer- keinen Anspruch auf Abgeltung der von ihr geleisteten Investitionen. Bemessungsgrundlage der Gebühr ist nicht der Wert der Dienstbarkeit, sondern der Wert des bedungenen Entgeltes.

Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenußrechtes sind die für die Geschäftseinheit angefallenen Investitionskosten (VwGH vom 3.10.1961, Zl. 174/61).

Die Umsatzsteuer ist Teil der Bemessungsgrundlage (VwGH vom 8.10.1975, Zl. 1559-1563/75).

Investitionskosten lt. Anlageverzeichnis 1998	13,450.860,00	
20 % UST	2,690.172,00	
	16,141.032,00	2 % 322.821,00
100 % Erhöhung (§ 9 Abs. 2 GebG)		322.821,00
		645.641,00
2 Vollmachten		240,00
50 % Erhöhung		120,00
		646,001,00

Tz. 2

Gemäß § 9 Abs. 2 GebG kann das Finanzamt zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften, bei nicht ordnungsgemäßer Anzeige, eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten Gebühr erheben. Begründung:

- Gemäß Pkt. III wurde Herr Y.Y. von den Vertragspartnern bevollmächtigt den Vertrag zur Gebührenbemessung anzuzeigen.
- Auch der Mietvertrag vom 15.4.1997 zwischen X.X. und Y.Y. wurde nicht angezeigt."

Das Finanzamt folgte mit den beiden an die X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH gerichteten Bescheiden vom 9. August 2000 den Prüfungsfeststellungen und setzte für diesen Dienstbarkeitsvertrag mit dem Gebührenbescheid ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 16,141.032,00 S gemäß § 33 TP 9 GebG die 2 %ige Gebühr in Höhe von 322.821 S und mit dem Bescheid über die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG von der zu entrichtenden Gebühr die 100 %ige- Gebührenerhöhung mit 322.821 S fest. Mit den Berufungsentscheidungen vom 13. März 2001 wurden die Berufung gegen den Gebührenbescheid abgewiesen und der Berufung gegen den Erhöhungsbescheid teilweise stattgegeben, wobei die Gebührenerhöhung mit 193.693 S (= 60 % von 322.821 S) festgesetzt wurde.

Nachdem diese fälligen und vollstreckbaren Vorschreibungen von der Gebührenschuldnerin X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Gebührenschuld tragen sollte, nicht hereingebracht werden konnte, wurde gegenüber dem X.X. mit den Bescheiden vom 22. April 2003 die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG von der Bemessungsgrundlage von 16,141.032 S in Höhe von 23.460,32 € (= 322.821 S) und die Gebührenerhöhung mit 14.076,22 € (= 60 % von 322.821 S) festgesetzt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Bemessung liege das Ergebnis der durchgeführten Prüfung zugrunde. Da für den gegenständlichen Dienstbarkeitsvertrag die Gebühr beim Dienstbarkeitsnehmer trotz Setzung von Einbringungsmaßnahmen nicht einbringlich sei, sei unter Bedachtnahme auf § 28 Abs. 1 Z 1 GebG die Gebühr (samt Erhöhung) beim Dienstbarkeitsgeber X.X. zu erheben.

Mit der gegenständlichen Berufung bekämpfte X.X. (im Folgenden: Bw) den Rechtsgebührenbescheid und den Gebührenerhöhungsbescheid mit dem Argument, für ihn sei die Berechnung der im Bescheid angegebenen Bemessungsgrundlage von 16,141.032 S nicht nachvollziehbar, werde doch darin lediglich angeführt, dass der Bemessung das Ergebnis der durchgeführten Prüfung zugrunde gelegt worden sei. Abgesehen davon, dass für ihn nicht ersichtlich sei, um welche Prüfung es sich dabei gehandelt haben soll, sei die Bescheidbegründung diesbezüglich mangelhaft. Falls der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Mietzinseinnahmen zugrunde liegen sollten, so sei dies offensichtlich unrichtig, weil die Finanzierungskosten unberücksichtigt geblieben seien.

Das Finanzamt entschied über diese Berufung mit abweisender Berufungsvorentscheidung und begründete diese wie folgt:

"Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Fa. X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH wurde folgendes festgestellt: Mit Dienstbarkeitsvertrag vom 16.12.1993 räumte X.X. der X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH das Fruchtgenussrecht, an jenem Teil der Liegenschaft des Gst 505 in EZ X KG Y auf der die Geschäftseinheit Top 1 in der Anlage S-Gasse2 errichtet wurde, auf die Dauer von 25 Jahren ein. Laut Punkt II. des obigen Vertrages hat die Fruchtgenussberechtigte bei Beendigung dieses

Vertrages - aus welchen Gründen immer - keinen Anspruch auf Abgeltung der von ihr geleisteten Investitionen.

Bemessungsgrundlage der Gebühr ist nicht der Wert der Dienstbarkeit, sondern der Wert des bedungenen Entgeltes. Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes sind die für die Geschäftseinheit angefallenen Investitionskosten (VwGH vom 3.10.1961, ZI.174161). Die Umsatzsteuer ist Teil der Bemessungsgrundlage (VwGH vom 8.10.1975, ZI. 1559-1563/75). Die Investitionskosten betrugen lt. Anlageverzeichnis 1998 ATS 16.141.032,-- (inkl. 20 % Ust.).

Mit Bescheid vom 09.08.2000 wurde der Fa. X.X.-Betriebs-Gesellschaft mbH, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von ATS 16.141.032,00 eine Rechtsgeschäftsgebühr im Betrag von ATS 322.821,-- vorgeschrieben (§ 33 TP 9 Gebührengesetz 1957). Gemäß § 9 Abs. 2 Gebührengesetz 1957 wurde - wegen nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bzw. Gebührenentrichtung - eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 100% der verkürzten Gebühr mittels Bescheid festgesetzt. Gegen diese Bescheide wurde seitens des steuerlichen Vertreters - Stb. A.A. - rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Mit Berufungsentscheidung vom 13.03.2001 wurde die eingebrachte Berufung durch die Finanzlandesdirektion für Tirol als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid über die Rechtsgeschäftsgebühr bzw. Gebührenerhöhung ist in Rechtskraft erwachsen, die Abgaben aber bis dato nicht entrichtet. Gemäß § 28(1) Gebührengesetz 1957 sind bei einem zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft beide Vertragsteile (Dienstbarkeitsgeber und Dienstbarkeitsnehmer) zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet. Da für den gegenständlichen Dienstbarkeitsvertrag die Gebühr beim Dienstbarkeitsnehmer trotz Setzung von Einbringungsmaßnahmen nicht einbringlich war, wurde unter Bedachtnahme des § 28 (1) GebG 1957 die Gebühr (samt Erhöhung) Ihnen als weiteren Gesamtschuldner zur Zahlung vorgeschrieben. Ihre Berufung war somit abzuweisen."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begehrte die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung. In der am 20. Oktober 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von den Vertretern des Finanzamtes die Begründung nachgereicht, warum bei dieser Gebühr von hinterzogen Abgaben ausgegangen wurde, und vom Bw. wurde im Wesentlichen eingewendet, dass zum einen in die Bemessungsgrundlage der Rechtsgebühr nur der Nettobetrag der Baukosten einzubeziehen und zum anderen der bei der Ermessensübung angewendete Satz von 60 v. H. sachlich nicht angemessen sei. Unter Verzicht auf die Anberaumung einer nochmaligen mündlichen Verhandlung wurde vom Bw. ein ergänzender Schriftsatz, worin er insbesondere auf die Frage der Verjährung noch eingehen wollte, bis längstens 10. November 2005 angekündigt. In diesem Schreiben führte der Bw. im Wesentlichen an, dass "die Gebühr der Höhe nach unrichtig bemessen" und "ein allfälliger Gebührenanspruch schon längst verjährt ist."

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 33 TP 9 Gebührengesetz (GebG) 1957, BGBl. Nr. 267/1957 idgF. unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemand der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, einer Gebühr von 2 von Hundert von dem Werte des bedungenen Entgeltes.

Voraussetzung der Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG ist es, dass die Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt wird. Soll nach dem Willen der Vertragsparteien die eine

Leistung durch die andere "vergolten" werden, so liegt damit eine "subjektive Äquivalenz" und Entgeltlichkeit vor (VwGH 18.2.1983, 81/17/0030, VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126, VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143 und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 12 zu § 33 TP 9 GebG). Auf das Vorliegen einer solchen Äquivalenz kann auch aus dem Sachverhalt geschlossen werden (vgl. nochmals VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143). Laut Punkt I des Dienstbarkeitsvertrages errichtete die X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH (= Fruchtgenussberechtigte) auf einem im Alleineigentum des X.X. (Gesellschafter zusammen mit seiner Ehefrau und Geschäftsführer der X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH) stehenden Grundstück eine Geschäftseinheit lt. den beiliegenden Plänen. Nach Punkt II räumte X.X. für sich und seine Rechtsnachfolger im Eigentum dieser Liegenschaft der X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH hinsichtlich jenes Teiles der Liegenschaft, auf der diese auf ihre Kosten diese Geschäftseinheit lt. beigeschlossenen Plan errichtete, für die Dauer von 25 Jahren ein grundbücherlich sicherzustellendes Fruchtgenussrecht gemäß § 509 ABGB ein. Die Fruchtgenussberechtigte hatte bei Beendigung dieses Vertrages- aus welchen Gründen immer- keinen Anspruch auf Abgeltung der von ihr geleisteten Investitionen.

Da das Gebäude unselbständiger Bestandteil des Grundstückes wird und nach der Regel "superficies solo cedit" das Eigentum am Gebäude dem Eigentum am Grundstück folgt, erlangte der Bw. unbestrittenermaßen als Alleineigentümer der Liegenschaft auch das Eigentum am darauf von der Dienstbarkeitsberechtigten auf deren Kosten errichteten Geschäftseinheit. Da ausdrücklich vereinbart war, dass bei Beendigung dieses Rechtsgeschäftes- aus welchen Gründen immer- der Fruchtgenussberechtigten kein Anspruch auf Abgeltung der von ihr geleisteten Investitionen zukam, im Dienstbarkeitsvertrag aber auch nicht ausdrücklich festgehalten wurde, dass die Dienstbarkeit unentgeltlich eingeräumt worden sei, kann aus dieser Vertrags- und Rechtslage auf den Willen der Vertragsparteien geschlossen werden, dass als wirtschaftliches Äquivalent für die Einräumung der Dienstbarkeit die Fruchtgenussberechtigte die Verpflichtung übernahm, ohne Anspruch auf Abgeltung der Investitionskosten jene Geschäftseinheit zu errichten, an der ihr das Fruchtgenussrecht zukam. Nach dem Willen der Vertragsparteien sollte die eine Leistung (Einräumung der Dienstbarkeit) im Sinne einer subjektiven Äquivalenz durch die andere (Errichtung der Geschäftseinheit ohne Abgeltung der Investitionskosten) vergolten werden. Die Einräumung der Dienstbarkeit erfolgte somit durch ein entgeltliches Rechtsgeschäft und erfüllt damit den Tatbestand des § 33 TP 9 GebG.

Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG ist nicht der Wert der Dienstbarkeit, sondern der Wert des bedungenen Entgeltes. Zur Auslegung des Begriffs des Wertes des bedungenen Entgeltes können grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für den "Wert" im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG gelten (VwGH vom 3. Oktober 1961, 174/61), ohne dass

aber die Sonderbestimmungen insbesondere der Abs. 2 und 3 des § 33 TP 5 GebG zur Anwendung gelangen könnten (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 14 zu § 33 TP 9 GebG). Zum "Wert", von dem die Gebühr zu berechnen ist, zählen somit alle Leistungen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Dienstbarkeitsrechtes vom Dienstbarkeitsberechtigten zu erbringen waren. In diesem Sinne stellen nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 3.10.1961, 174/61) Aufwendungen für den Ausbau von bisher unbewohnbaren Räumen eine Gegenleistung für die Einräumung der Dienstbarkeit dar, auch wenn der in Rede stehende Betrag nicht unmittelbar an den Hauseigentümer bezahlt wurde.

Das Berufungsbegehren, "dass die Rechtsgeschäftsgebühr auf einer dem Gesetz entsprechenden Bemessungsgrundlage berechnet und vorgeschrieben wird" begründete der Bw. mit dem ausschließlichen Argument, ihm sei die Berechnung der angesetzten Bemessungsgrundlage von 16,141.032 S "nicht nachvollziehbar". Nachdem ihm mit der Begründung der Berufungsvorentscheidung die Bemessungsgrundlage entsprechend dargelegt und überdies mit Vorhalt vom 4. Juli 2005 der dieser Vorschreibung zugrunde liegende Betriebsprüfungsbericht vom 1. August 2000 nachweislich zur Kenntnis gebracht worden war, war bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles an Sachverhalt nunmehr unbedenklich davon auszugehen, dass dem Bw. die angesetzte Bemessungsgrundlage durchaus "nachvollziehbar" dargelegt worden ist. Gegen die betragsmäßige Richtigkeit dieser aus dem Anlagenverzeichnis sich ergebenden Investitionskosten wurden in der Folge keine Einwände erhoben. In diesem Zusammenhang bleibt noch festzuhalten, dass der Bw. seit 13.5.1991 der alleinige Geschäftsführer der X.X.-Betriebs-Gesellschaft mbH ist und diese Gesellschaft selbständig vertritt. Schon auf Grund dieser gesellschaftsrechtlichen Funktion mussten ihm die Investitionskosten lt. Anlagenverzeichnis 1998 der X.X.-Betriebs-Gesellschaft mbH jedenfalls bekannt sein.

Wenn allerdings die Betriebsprüfung und dieser folgend das Finanzamt zu den im Anlageverzeichnis ausgewiesenen Nettoinvestitionskosten von 13.450.860 S noch 20 % Umsatzsteuer hinzugerechnet hat und damit zu der angesetzten Bemessungsgrundlage von 16.141.032 S kommt, dann ist dieser Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage entgegenzuhalten, dass für die Gebührenbemessung der Wert der Gegenleistung, die für die Einräumung der Dienstbarkeit versprochen wird, maßgebend ist. Hatte im Streitfall als wirtschaftliches Äquivalent für die Einräumung von Dienstbarkeiten der Dienstbarkeitsberechtigte die Errichtung des Geschäftsobjektes aus eigenem zu tragen, dann bildete dies die Gegenleistung. Da aber bei Errichtung des Geschäftsgebäudes durch den Fruchtgenussberechtigten von diesem unbestrittenermaßen die Vorsteuer abgezogen worden war und die Vertragsparteien beim Vertragsabschluss wohl unzweifelhaft von den

Nettoerrichtungskosten als "vergeltendes" Äquivalent für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes ausgingen, war der versprochene Wert des bedungenen Entgeltes der Nettobetrag der Errichtungskosten.

Blieb an Sachverhalt unbestritten, dass von der X.X.-Betriebs-GesellschaftmbH Investitionskosten in Höhe von netto 13.450.860 S für die Errichtung der Geschäftseinheit aufgewendet wurden, dann bilden diese Investitionskosten die Gegenleistung für die Einräumung der Dienstbarkeit. Von diesem bedungenen Wert von 13.450.860 S (entspricht 977.512,12 €) war die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG in Höhe von 19.550,24 € vorzuschreiben.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung (Bemessungsverjährung).

Nach § 207 Abs. 2 erster Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist für Rechtsgebühren (da zu den "übrigen Abgaben" der zitierten Gesetzesstelle zählend) fünf Jahre. Gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO in der im anhängigen Rechtsmittelverfahren (§ 323 Abs. 18 BAO) noch anzuwendenden Fassung vor dem StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004 beträgt bei hinterzogenen Abgaben die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der für den Streitfall noch anzuwendenden Fassung wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährung neu zu laufen. Die Verjährung wird durch abgabenbehördliche Prüfungen unterbrochen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Rz 13-18 zu § 209 BAO und die dort angeführte hg. Rechtsprechung).

Da der dieser Gebührenvorschreibung zugrunde liegende Dienstbarkeitsvertrag am 16. Dezember 1993 von den Vertragsteilen unterfertigt worden war und damit gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG im Zeitpunkt der Unterzeichnung die Gebührenschuld entstanden war, begann nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1993 zu laufen. Die Betriebsprüfung (erste Unterbrechungshandlung gemäß § 209 Abs. 1 BAO) fand im Jahr 2000 statt. Demzufolge stand unter Beachtung der sich aus § 209 Abs. 1 BAO ergebenden Rechtslage der mit gegenständlichem Bescheid vorgenommenen Festsetzung dann die Verjährung nicht entgegen, wenn die Gebühr als hinterzogene Abgabe zu werten und damit die zehnjährige Verjährungsfrist anzuwenden war.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus, und dies auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde, zumal Verjährung im Abgabenverfahren von Amts wegen wahrzunehmen ist. Aus der Begründung des Abgabenbescheides muss sich ergeben, auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist.

Vom Bw. selbst wurde zwar weder in der Berufung noch im Vorlageantrag eingewendet, dass der gegenständlichen Vorschreibung die (Bemessungs-)Verjährung entgegensteht. Da aber das Finanzamt es im bekämpften Bescheid unterlassen hat das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung durch eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen darzulegen und die Verjährung von Amts wegen in jeder Lage des Verfahrens wahrzunehmen, aufzugreifen und zu berücksichtigen ist, war von der Abgabenbehörde zweiter Instanz von Amts wegen abzuklären, ob hinsichtlich der bekämpften Vorschreibung eventuell Verjährung eingetreten ist. Mit Vorhalt vom 15. September 2005 wurde das Finanzamt aufgefordert jene Feststellungen schriftlich nachzureichen, die nach Ansicht des Finanzamtes für das Vorliegen von hinterzogenen Abgaben gesprochen haben. Im Antwortschreiben wurden die diesbezüglichen Feststellungen angeführt. Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Referenten die Frage der Verjährung ausdrücklich angesprochen, wobei dem Berufungswerber die schriftlichen Ausführungen des Finanzamtes zur (nachgereichten) Begründung der Hinterziehung und eine Niederschrift über die Schlussbesprechung (auf die wurde im Antwortschreiben vom Finanzamt Bezug genommen) ausgehändigt wurden. Der Bw. wollte unter Verzicht auf eine Fortsetzung der mündlichen Verhandlung dazu schriftlich Stellung nehmen. Mit Schreiben vom 10. November 2005 führte er diesbezüglich Folgendes wörtlich aus: *"Ein allfälliger Gebührenanspruch ist schon längst verjährt."*

Die Frage, ob eine Abgabenhinterziehung iSd § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO vorliegt, ist (als Vorfrage) im Abgabenverfahren zu beurteilen. Nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbestand entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (§ 8 Abs. 1 FinStRG). Nach § 31 Abs. 2 GebG sind die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen zur Gebührenanzeige verpflichtet. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass sich der Verpflichtete bei der Ausführung dieser Verpflichtung eines Bevollmächtigten bedienen kann. Außer Streit steht, dass dieser gebührenpflichtige

Dienstbarkeitsvertrag nicht dem Finanzamt angezeigt und damit die Anzeigepflicht des § 31 GebG vom Bw. verletzt worden ist. Bekannt wurde dieser Dienstbarkeitsvertrag dem Finanzamt erst im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung. Dem Bw. war aber augenscheinlich bewusst, dass dieses Rechtsgeschäft gebührenpflichtig war, beauftragten doch die beiden Vertragspartner (der Bw. war gleichzeitig Geschäftsführer der zweiten Vertragspartei) den bevollmächtigten Rechtsanwalt, "diesen Vertrag zur Gebührenbemessung anzuzeigen." Unterblieb aber letztlich die Anzeige und erfolgte über all die Jahre hindurch keine diesbezügliche Gebührenvorschreibung, so war den Vertragsparteien die bislang ausstehende Gebührenfestsetzung jedenfalls aufgefallen. Der Bw. hat damit vorsätzlich oder jedenfalls bedingt vorsätzlich gehandelt, wenn er sich nicht bis längstens Ablauf der Erklärungsfrist davon überzeugt und gesichert abgeklärt hat, ob es zur Gebührenanzeige durch den Rechtsanwalt überhaupt tatsächlich gekommen ist bzw. wenn er das eventuelle Unterbleiben der Anzeige ernstlich für möglich hielt und sich damit abgefunden hat, dass es infolge unterlassener Gebührenanzeige zu keiner Gebührenvorschreibung kommt. Diese Umstände erweisen das Zutreffen der subjektiven und objektiven Hinterziehungstatbestandsmerkmale, steht doch die Schuldform des zumindest bedingten Vorsatzes fest. Die von Amts wegen vorgenommene Beurteilung der Verjährung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte zum Ergebnis, dass im Streitfall die Annahme einer Hinterziehung gerechtfertigt ist. Auch der Bw. vermochte augenscheinlich, nachdem ihm die Feststellungen und Überlegungen des Finanzamtes, warum es im Streitfall von einer hinterzogenen Abgabe ausgegangen ist, im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung nachweislich zur Kenntnis gebracht und damit vorgehalten worden waren, keine Tatumstände und Überlegungsmängel konkret anzuführen, die eine Unsachlichkeit oder Unschlüssigkeit bei der getroffenen rechtlichen Beurteilung durch das Finanzamt, es liege der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben vor, aufgezeigt hätten. Dies lässt die erfolgte Beurteilung der Rechtsgebühr als hinterzogene Abgabe als unbedenklich erscheinen. Bei Anwendung der für hinterzogene Abgaben geltenden zehnjährigen Verjährungsfrist und unter Beachtung der im Lauf des Jahres 2000 stattgefundenen Unterbrechungshandlung steht fest, dass die gegenständliche Gebührenfestsetzung noch vor Ablauf der Verjährungsfrist erfolgt ist. Das Finanzamt ist daher im Ergebnis zu Recht von hinterzogenen Abgaben und damit von einer zehnjährigen Verjährungsfrist ausgegangen. Da die abgabenbehördliche Prüfung im Jahr 2000 eine Unterbrechung der Verjährung (mit den in § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO normierten Wirkungen) herbeiführte, war bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles unbedenklich davon auszugehen, dass der mit Bescheid vom 22. April 2003 vorgenommenen Gebührenfestsetzung nicht der Ablauf der Verjährung entgegensteht.

Weiters wird noch erwähnt, dass nach § 28 Abs. 1 Z 1 lit a GebG bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist, die Unterzeichner der Urkunde zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet sind. Trifft die Verpflichtung zur Gebührenentrichtung zwei oder mehrere Personen, so sind sie gemäß § 28 Abs. 6 GebG zur ungeteilten Hand verpflichtet. Durch privatrechtliche Vereinbarungen kann das abgabenrechtliche Gesamtschuldverhältnis nicht ausgeschlossen werden (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 25 zu § 28 GebG und die dort zitierte hg. Rechtsprechung). Nach Auffassung des VwGH liegt es im Ermessen der Behörde- im Sinne des § 20 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. Der Abgabengläubiger kann daher jeden der Mitschuldner nach seinem Belieben in Anspruch nehmen, bis er die Leistung vollständig erhalten hat. Das Gesetz räumt der Abgabenbehörde sohin einen Ermessensspielraum ein. Haften für eine Abgabenschuld zwei oder mehrere Gesamtschuldner, so wird sich die Behörde hiebei im Rahmen ihrer Ermessensübung nicht ohne sachgerechten Grund an jene Partei halten dürfen, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte. Sachgerechte Gründe, die unter Umständen ein Abgehen vom vertraglichen Innenverhältnis rechtfertigen können, sind in Maßnahmen zu sehen, wodurch dann der Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereingebracht wird. Das Finanzamt hat unter Beachtung des vertraglichen Innenverhältnisses vorerst die Gebührenvorschriften mit den Bescheiden vom 9. August 2000 an die X.X.-Betriebs-Gesellschaft mbH gerichtet. Erst nachdem die rechtskräftig vorgeschriebenen Gebühren (Rechtsgebühr und Gebührenerhöhung) trotz Setzung von Einbringungsmaßnahmen bei dieser Gesamtschuldnerin nicht einbringlich waren, wurden diese Gebühren mit den Bescheiden vom 22. April 2003 gegenüber dem Bw. als den anderen Gesamtschuldner vorgeschrieben. Das Ermessen wurde somit im Sinne des Gesetzes ausgeübt.

Zusammenfassend ergab sich für die Entscheidung des Berufungsfalles, dass der gegenständlichen Gebührenvorschrift der Ablauf der (Bemessungs)Verjährungsfrist nicht entgegenstand, den gegen die betragsmäßige Richtigkeit der Bemessungsgrundlage vorgebrachten Einwänden aber insoweit zu folgen war, dass der Wert des bedungenen Entgeltes für die Einräumung der Dienstbarkeit nicht wie vom Finanzamt angesetzt 1,173.014,54 € (=16.141.032 S), sondern 977.512,12 € (= 13.450.860 S) betrug. Folglich war wie im Spruch ausgeführt der Berufung gegen den Rechtsgebührenbescheid teilweise stattzugeben und ausgehend von der Bemessungsgrundlage von 977.512,12 € gemäß § 33 TP 9 GebG die Gebühr in Höhe von 19.550,24 € festzusetzen.

Innsbruck, am 24. November 2005