



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 27. Februar 2009 betreffend Gebührenerhöhung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 BAO wird im Ausmaß von 20 % von der für den Kreditvertrag vom 23. Jänner 2006 zu entrichtenden Gebühr in Höhe von € 2.200, sohin im Betrag von € 440, festgesetzt.

### **Entscheidungsgründe**

Im Rahmen einer bei der Fa. R-GmbH im Jahr 2008/2009 durchgeführten Betriebsprüfung ist ua. ein am 23. Jänner 2006 abgeschlossener, dh. beidseitig unterfertigter und bislang nicht vergebührter Kreditvertrag hervorgekommen, wonach Herr J (= Berufungswerber, Bw) als Kreditgeber zwecks Finanzierung eines Bauvorhabens der Fa. R-GmbH den Betrag von € 275.000, Zinssatz 10 % p.a., zur Verfügung stellt. Der Kredit ist zum 28. Feber 2009 endfällig zurückzuzahlen. Laut Punkt V. trägt die Kreditnehmerin Fa. R-GmbH sämtliche Kosten und übernimmt insbesondere die Zahlung der Kreditgebühren an das Finanzamt.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheiden vom 27. Feber 2009, StrNr, zum Einen die Kreditvertragsgebühr gem. § 33 TP 19 Gebührengesetz (GebG), BGBl 1957/267, idgF, in Höhe von € 2.200 (= 0,8 % von der Kreditsumme) sowie zum Anderen eine

Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG im Ausmaß von 100 % der für das Rechtsgeschäft zu entrichtenden Gebühr, sohin € 2.200, vorgeschrieben.

In der gegen beide Bescheide erhobenen Berufung wurde eingewendet, laut Vertragsinhalt habe die Kreditnehmerin die zu entrichtende Gebühr samt Anmeldung übernommen. Der Bw sei daher davon ausgegangen, dass die Fa. R-GmbH eine ordnungsgemäße Vergebührung vorgenommen habe. Den Bw treffe jedenfalls keinerlei Schuld, weshalb um ersatzlose Aufhebung der Bescheide sowie darum ersucht werde, sich an der Firma schadlos zu halten.

Mit Berufungsvorentscheidungen wurden beide Berufungen als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

1. Hinsichtlich der Kreditvertragsgebühr bestehe kraft Gesetzes ein Gesamtschuldverhältnis; die Behörde habe im Rahmen des Ermessens zwar primär den Schuldner lt. Innenverhältnis heranzuziehen, wobei jedoch ua. bei Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe kein Ermessensspielraum mehr gegeben und der andere Vertragspartner heranzuziehen sei.
2. Die Gebührenerhöhung sei wegen nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bzw. Gebührenentrichtung festzusetzen. Dabei seien als maßgebliche Umstände zu berücksichtigen, inwieweit das Erkennen der Gebührenpflicht zugemutet werden könne; weiters, ob eine geringfügige oder beträchtliche Verspätung der Anzeige vorliege sowie, ob eine erstmalige oder wiederholte Verletzung der Gebührenbestimmungen gegeben sei.

Der Vorlageantrag richtet sich allein gegen den Bescheid betreffend die Gebührenerhöhung. Hierin wird ergänzend ausgeführt:

Gem. § 9 Abs. 2 GebG sei eine Gebührenerhöhung *höchstens* bis zum Ausmaß der verkürzten Gebühr zulässig. Das Finanzamt habe lediglich pauschal die im Gesetz angeführten Umstände wiedergegeben, diese jedoch nicht gewürdigt und sei in keinster Weise auf die Berufungseinwendungen eingegangen. Der Bw habe aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen vollkommen darauf vertraut, dass seitens der Kreditnehmerin die Vergebührung durchgeführt werde. Dies insbesondere deshalb, weil deren Geschäftsführer selbst Steuerberater und folglich mit den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen vertraut sei. Aus diesen Gründen sei für den Bw nicht erkennbar gewesen, dass der Vertrag nicht zur Anzeige gebracht werde und sei ihm die verspätete Entrichtung nicht vorwerfbar. Der Bw sei nicht mit steuerlichen Angelegenheiten betraut und habe von einer solidarischen Haftung keine Kenntnis. Er habe sich bisher – entgegen der pauschalen Annahme des Finanzamtes – auch keine Verletzung von Gebührenbestimmungen zuschulden kommen lassen. Es sei daher überhaupt von einer Gebührenerhöhung Abstand zu nehmen.

Laut Einsichtnahme in das Firmenbuch wurde über die Fa. R-GmbH mit Gerichtsbeschluss vom 9. Mai 2008 der Konkurs eröffnet; die Gesellschaft ist infolgedessen aufgelöst.

In Beantwortung eines Vorhaltschreibens des UFS, worin ua. um Darlegung der gem. § 9 Abs. 2 GebG zu berücksichtigenden Umstände im Einzelnen ersucht wurde, welche hier nach dem Dafürhalten des Finanzamtes die Festsetzung der höchstzulässigen Gebührenerhöhung rechtfertigen würden, hat das Finanzamt am 10. August 2010 wie folgt Stellung genommen:

*"Der gegenständliche Kreditvertrag wurde im Zuge einer ertragsteuerlichen Prüfung (geprüfte Firma R-GmbH) des Finanzamtes Kufstein (Prüfer XY) "entdeckt" und sofort dem zuständigen Finanzamt, in diesem Fall Finanzamt Innsbruck, zur Gebührenbemessung weitergeleitet. Aus den oa. Gegebenheiten erachtet das ho. Finanzamt die Verhängung einer 100 % Erhöhung gem. § 9 Abs. 2 GebG als klare Schlussfolgerung ! Es kann davon ausgegangen werden, dass dieses gebührenpflichtige Rechtsgeschäft nie den "Weg" zu einer Finanzbehörde gefunden hätte."*

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

#### **1.) Gesamtschuld:**

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften – wie etwa dem Kreditvertrag –, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt wird, die Unterzeichner der Urkunde zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet.

Nach § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (§ 891 ABGB).

Wenn ein Gesamtschuldverhältnis wie hier nach § 28 GebG unmittelbar kraft Gesetzes entstanden ist, ist es ohne Bedeutung, an welchen der Gesamtschuldner die Abgabenbehörde ihr Leistungsgebot richtet; dies liegt im Ermessen der Behörde iSd § 20 BAO. Die Behörde wird sich dabei im Rahmen der Ermessensübung primär an jene Partei halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast tragen soll. Liegen jedoch sachgerechte Gründe vor, die der Behörde keinen Ermessensspielraum belassen, wie zB die Gefährdung der Einbringlichkeit, wird es nahe liegen, den anderen Vertragspartner zur Entrichtung heranzuziehen (vgl. VwGH 14.2.1991, 89/16/0218). Wenn daher die Abgabeforderung bei einem inzwischen in Konkurs geratenen Gesamtschuldner offenbar uneinbringlich geworden ist bzw. die Einhebung bei diesem zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden sein wird, liegt ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor. Die Behörde ist auch nicht gehalten, zu versuchen, die Abgabe im Rahmen des Konkursverfahrens noch einzutreiben (siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz. 21 ff. zu § 28 GebG mit einer Vielzahl an Judikatur).

Zur Klarstellung wird daher zunächst festgehalten, dass das Finanzamt im Hinblick auf das über die Fa. R-GmbH im Mai 2008 eröffnete Konkursverfahren und die damit zumindest verbundene erhebliche Schwierigkeit bzw. Gefährdung der Einbringung der Rechtsgebühr bei

dieser Vertragspartei völlig zu Recht dem Bw als (weiterem) Gesamtschuldner die Kreditvertragsgebühr gem. § 33 TP 19 GebG vorgeschrieben hat.

## **2.) Entstehung der Gebührenschuld und Anzeigepflicht:**

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.

Nach **§ 31 Abs. 2 GebG** sind ua. die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen (Vertragsteile) *zur Gebührenanzeige verpflichtet*.

Sind mehrere Personen zur Gebührenanzeige verpflichtet, kann diese Verpflichtung durch eine privatrechtliche Vereinbarung (wer nun im Einzelnen die Gebührenanzeige vorzunehmen hat) *nicht beseitigt werden*. Nur dann, wenn eine dieser Personen ihrer Anzeigeverpflichtung nachkommt, würde die Anzeigepflicht für die übrigen Personen entfallen (vgl. dazu VwGH 23.11.2006, 2006/16/0100).

Der VwGH hat bereits im Erkenntnis vom 25.6.1970, 1715/68, ausgeführt, dass es die Verpflichtung zur Gebührenanzeige *unberührt lässt*, wenn "die Beschwerdeführerin allenfalls wegen Unterlassung der Anzeige gegen andere Personen Regressansprüche geltend machen kann".

Die nicht ordnungsgemäße – dh. verspätete oder zur Gänze unterlassene - Erstattung einer Gebührenanzeige wird nach den Bestimmungen des § 9 GebG durch eine Gebührenerhöhung sanktioniert (vgl. zu vor: *Fellner*, aaO, Rzn. 15-18 zu § 31 GebG).

Entgegen dem Dafürhalten des Bw steht sohin fest, dass auch bei einer – wie im Gegenstandsfalle - im Innenverhältnis getroffenen privatrechtlichen Regelung darüber, wen von den Gesamtschuldnern (Vertragsteilen) primär die Anzeigepflicht treffen soll, den anderen Gesamtschuldner (hier den Bw) *nicht* von der Anzeigepflicht iSd § 31 GebG *entbindet*, sondern lediglich zu einem allfälligen Regressanspruch gegenüber dem primär Verpflichteten führt, wenn dieser die Gebührenanzeige unterlässt. Insoferne kann auch dem Berufungsvorbringen, der Bw habe aufgrund der im Innenverhältnis getroffenen Regelung vollständig auf die von der Kreditnehmerin vorzunehmende Anzeige und Entrichtung der Gebühr vertraut und damit in keinsten Weise die diesbezügliche Verspätung zu vertreten, keine rechtliche Bedeutung zugemessen werden.

### **3.) Gebührenerhöhung:**

§ 9 GebG lautet:

"(1) Wird eine feste Gebühr, die nicht vorschriftsmäßig entrichtet wurde, mit Bescheid festgesetzt, so ist eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 50 vH der verkürzten Gebühr zu erheben.

(2) Das Finanzamt kann zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den im Abs. 1 genannten Gebühren zusätzlich eine Erhöhung bis zu 50 vH, bei den anderen Gebühren eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben. Bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung ist insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung dieses Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde, sowie ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist."

Die Entscheidung über eine Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG ist als Ermessensentscheidung grundsätzlich gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. 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. Nach der speziellen Vorschrift des zweiten Satzes des § 9 Abs. 2 GebG sind bei der Festsetzung dieser Gebührenerhöhung die darin erwähnten Umstände "insbesondere" zu berücksichtigen.

Im vorliegenden Berufungsfall besteht letztlich Streit darüber, ob die erfolgte Gebührenerhöhung im Ausmaß von 100 % rechters ist. Das Finanzamt hat bei der Festsetzung dieser Gebührenerhöhung im Höchstbetrag zwar die bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigenden Kriterien angeführt, ohne diese jedoch abgestellt auf den zu entscheidenden Sachverhalt ausreichend zu konkretisieren.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist Voraussetzung für eine Entscheidung über eine Erhöhung nach § 9 Abs. 2 GebG, dass die Gebühren nicht ordnungsgemäß entrichtet wurden oder dass eine Gebührenanzeige nicht ordnungsgemäß erstattet wurde. Das Zutreffen dieser Tatbestandsvoraussetzungen steht außer Streit.

Was die Frage der bei der Festsetzung der Gebührenerhöhung zu treffenden Ermessensentscheidung anlangt, ist nach der speziellen Vorschrift des zweiten Satzes des § 9 Abs. 2 GebG insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung des Gebührengesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsge-

schäftes zugemutet werden konnte.

Im Hinblick auf die im Kreditvertrag unter Punkt V. vereinbarte konkrete Regelung der Tragung der "Kreditgebühr" kann unzweifelhaft davon ausgegangen werden, dass beide Vertragsteile in Kenntnis der vorliegenden Gebührenpflicht waren.

Nach § 9 Abs. 2 zweiter Satz GebG ist weiters auf die Dauer der Verspätung der Gebührenanzeige abzustellen. Wenn auch dieser Umstand nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt ist, kommt der Unterlassung der Gebührenanzeige überhaupt, also etwa die Feststellung eines gebührenpflichtigen Tatbestandes erst im Zuge einer behördlichen Erhebung (im Streitfall aufgrund einer durchgeführten Betriebsprüfung), für das Ausmaß der Gebührenerhöhung entscheidende Bedeutung zu (*Fellner*, aaO, Rz 21 zu § 9 GebG).

Unter Beachtung der bislang bereits verstrichenen Zeit ab Vertragsabschluss ist unbedenklich davon auszugehen, dass von Seiten der Gebührenschuldner eine Gebührenentrichtung und eine Gebührenanzeige nie vorgenommen worden wäre, sondern die Festsetzung des gegenständlichen Gebührenfalles allein auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung 2008/2009 zurückzuführen ist. Weiters gilt zu bedenken, dass die Gebührenschuld für diesen Kreditvertrag im Jänner 2006 entstanden ist und das Rechtsgeschäft bis zum 15. des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats (di. der 15. März 2006) dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen gewesen wäre. Als Folge der nicht ordnungsgemäßen Anzeige verspätete sich die Gebührenvorschreibung und Gebührenentrichtung um rund 3 Jahre.

Außerdem ist nach § 9 Abs. 2 zweiter Satz GebG bei der Gebührenerhöhung auf den Umstand abzustellen, ob eine Gebührenverletzung erstmalig oder wiederholt erfolgt ist. Dabei können zur Begründung wiederholter Gebührenverkürzungen nur solche herangezogen werden, die zeitlich vor Entstehung der gegenständlichen Gebührenschuld gelegen sind. Hat aber das Finanzamt, obwohl dies eines der entscheidenden Ermessenskriterien bildete, keine konkreten Ausführungen darüber getroffen, "ob eine Verletzung der Gebührenbestimmung erstmalig oder wiederholt erfolgt ist", dann darf die Abgabenbehörde zweiter Instanz in freier Beweiswürdigung davon ausgehen, dass vom Finanzamt keine früheren Gebührenverletzungen festgestellt werden konnten und somit zu unterstellen ist, dass die gegenständliche Nichtentrichtung erstmalig war. Trotz dezidierter Nachfrage hat das Finanzamt auch im Antwortschreiben vom 10. August 2010 dazu nicht Stellung genommen. Unter Abwägung der nach § 9 Abs. 2 zweiter Satz bei der Festsetzung der Gebührenerhöhung "insbesondere" zu berücksichtigenden Umstände des Gegenstandsfalles spricht jedenfalls dieser Umstand dagegen, dass bei der zu treffenden Ermessensentscheidung das höchstmögliche Ausmaß der Gebührenerhöhung von 100 % als sachlich angemessen und gerechtfertigt erscheint. Das

Finanzamt hat folglich mit der Festsetzung der Gebührenerhöhung im Ausmaß von 100 % der nichtentrichteten Gebühr das Ermessen nicht gesetzeskonform angewandt.

Der UFS kommt daher bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles zum Ergebnis, dass auf Grund der oben dargelegten Tatumstände die Vorschreibung der Gebührenerhöhung dem Grunde nach gerechtfertigt war, allerdings spricht bei deren prozentuellen Ausmessung die (unterstellte) Erstmaligkeit der Gebührenverletzung gegen den erfolgten höchstmöglichen Ansatz. Abstellend auf die oben besprochenen anderen "insbesondere" zu berücksichtigenden Ermessenskriterien (hier Zeitfaktor: 3 Jahre) sowie andererseits auch auf den Umstand, dass nach der hier gegebenen Konstellation – allerdings lediglich im Innenverhältnis der Vertragsparteien - primär der andere Gesamtschuldner zur Gebührenanzeige und Entrichtung verpflichtet gewesen wäre, erscheint im Berufungsfall eine Gebührenerhöhung von 20 % als sachlich angemessen.

Der Berufung ist daher unter Festlegung einer Gebührenerhöhung im Ausmaß von 20 % der verkürzten Gebühr teilweise stattzugeben und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. August 2010