

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 1. Juni 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27. April 2016 betreffend Festsetzung Gebühr gemäß § 33 TP 7 GebG 1957 für Hotel-Pachtvertrag mit ***AB GmbH*** vom 30. November 2015 zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 27. April 2016, der Beschwerdeführerin per Post zugegangen am 4. Mai 2016, setzte die belangte Behörde für den am 30. November 2015 zwischen der Beschwerdeführerin und der ***AB GmbH*** unter Beitritt der ***BC AG*** schriftlich geschlossenen Pachtvertrag gemäß § 33 TP 7 Abs 1 GebG eine Gebühr im Betrag von 43.480,- Euro fest. Aufgrund von im Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht feststehenden Nebenkosten erfolgte die Vorschreibung vorläufig iSd § 200 Abs 1 BAO.

Mit Beschwerde vom 1. Juni 2016, bei der belangten Behörde eingelangt am 6. Juni 2016, wurde beantragt, den vorgenannten Bescheid ersatzlos aufzuheben. Begründend wurde dazu zusammengefasst vorgebracht, dass die in Punkt 4.6. des dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Pachtvertrages enthaltene Haftungserklärung der ***BC AG*** aufgrund der aus der Vereinbarung abzuleitenden Selbständigkeit der Haftungsverpflichtung vom

Grundgeschäft (Pachtvertrag) als nicht gebührenpflichtige Garantieerklärung – und nicht als Bürgschaft iSd § 33 TP 7 Abs 1 GebG – zu qualifizieren sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 10. Juni 2016 wurde die oa Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ergangenen Begründung, die am 13. Juni an die Beschwerdeführerin per Post versendet wurde, wurde dazu zusammengefasst ausgeführt, dass sich aus der Formulierung der gegenständlichen Vereinbarung entgegen dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen eine Akzessorietät zum Hauptgeschäft ergebe, sodass eine Bürgschaft vorliege. Dabei verwies die belangte Behörde auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.12.1991, 90/15/0142.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2016 wurde ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht eingebracht. Darin wurde unter anderem vorgebracht, dass dem von der belangten Behörde ins Treffen geführten Erkenntnis des VwGH vom 16.12.1991, 90/15/0142, ein mit dem Beschwerdefall nicht vergleichbarer Sachverhalt zugrunde lag. Zudem wurde auf die Entscheidung des UFS vom 6.2.2006, RV/0169-K/04, und die dort wiedergegebene Rsp des OGH verwiesen. Dieser Rsp zufolge sei für die zivilrechtliche Einordnung der Vereinbarung auf die Absicht der Parteien abzustellen. Zum Nachweis, dass die nach § 914 ABGB zu ermittelnde Absicht der Vertragsparteien darauf gerichtet gewesen sei, eine nicht akzessorische Haftung der ***BC AG*** zu begründen, somit ohne dass diese Einwendungen aus dem Pachtvertrag einwenden könnte, wurden dem Vorlageantrag zwei dies bestätigende schriftliche Stellungnahmen von an den Vertragsverhandlungen beteiligten Personen beigelegt.

Am 19. August 2016 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Am 30. November 2015 schlossen die Beschwerdeführerin als Verpächterin und die ***AB GmbH*** als Pächterin schriftlich einen Hotel-Pachtvertrag ab. Der Vertragsabschluss erfolgte unter Beitritt der ***BC AG***, der im Vertrag als „Garant“ bezeichneten Muttergesellschaft der ***AB GmbH***.

Punkt 4.6. des Hotel-Pachtvertrages lautet:

„Der Garant garantiert hiermit iSd § 880a 2. Fall ABGB dem Verpächter für sämtliche Zahlungspflichten des Pächters aus diesem Pachtvertrag für den Fall, dass der Pächter trotz schriftlicher Aufforderung und Fristsetzung von 4 Wochen seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag nicht nachkommt. Insbesondere steht der Garant dem Verpächter auf erste schriftliche Aufforderung für die Zahlungspflichten des Pächters gemäß Punkt 4 (Pachtzins), Punkt 6 (Betriebs- und Nebenkosten), Punkt 7 (Wartung / Instandhaltung / Erneuerung) sowie Punkt 8 (Reserve für FF&E sowie Dach und Fach) dieses Pachtvertrages ein. Der Garant kann durch den Verpächter jedoch erst nach ergebnislosem Verstreichen der obigen vierwöchigen Frist in Anspruch genommen werden.“

2. Beweiswürdigung

Die obigen unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und können somit gemäß [§ 167 Abs 2 BAO](#) als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß [§ 33 TP 7 Abs 1 GebG](#) 1957 unterliegen Bürgschaftserklärungen mit 1 vH nach dem Wert der verbürgten Verbindlichkeit einer Rechtsgebühr; der Bürgschaftserklärung steht die Erklärung gleich, durch die jemand einer Verbindlichkeit als Mitschuldner beitrifft ([§ 1347 ABGB](#)).

Gemäß [§ 15 Abs 1 GebG](#) 1957 sind nur Rechtsgeschäfte gebührenpflichtig, über die eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass im Gebührengesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind, abgeschlossen, so ist gemäß [§ 19 Abs 2 erster Satz GebG](#) 1957 die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die in Punkt 4.6. des gegenständlichen Hotel-Pachtvertrages umschriebene Haftungserklärung der ***BC AG*** als gemäß [§ 33 TP 7 Abs 1 GebG](#) 1957 der Rechtsgebühr unterliegende Bürgschaftserklärung oder als – keinen Tatbestand des [§ 33 GebG](#) 1957 erfüllende – Garantiezusage qualifiziert.

Die Gebührentatbestände des [§ 33 GebG](#) 1957 verwenden im Allgemeinen die Begriffe des Zivilrechtes. Für die Abgrenzung zwischen gebührenpflichtigen und nicht den Rechtsgebühren

unterliegenden Vertragstypen sowie für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend (vgl zB VwGH 24.6.2010, [2010/16/0053](#)).

Bürge im Sinne des [§ 1346 ABGB](#) erster Satz ist, wer sich zur Befriedigung des Gläubigers eines anderen auf den Fall verpflichtet, dass der erste Schuldner nicht leistet. Mit dem Garantievertrag übernimmt der Garant hingegen eine gegenüber der Hauptschuld selbständige – und damit von deren Bestehen unabhängige (nicht akzessorische) – Haftung für die Leistung durch einen Dritten. In dieser Selbständigkeit des Garantieverprechens liegt der dogmatische Unterschied zur Bürgschaft, welche in ihrem Bestand von der Existenz der Hauptschuld abhängig (akzessorisch) ist (vgl zum Ganzen VwGH 16.12.1991, [90/15/0142](#), und die dort angeführten Nachweise; vgl auch *Neumayer/Rabl in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.05} § 1347 Rz 74 mwN). Wesentlich für das Vorliegen einer Garantie ist demnach, dass in der Erklärung die Selbständigkeit in Form eines umfassenden Einwendungsverzichts zum Ausdruck kommt (*Dullinger in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 880a ABGB Rz 11; VwGH 16.12.1991, [90/15/0142](#)).

Die Frage, ob in einer Haftungserklärung eine vom Grundgeschäft losgelöste Garantiezusage zu sehen ist, ist – unabhängig von der Bezeichnung in der Erklärung – im Wege der Vertragsauslegung zu klären (VwGH 16.12.1991, [90/15/0142](#); *Neumayer/Rabl in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.05} § 1347 Rz 76). Gemäß [§ 914 ABGB](#) ist bei der Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdruckes zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Unter „Absicht der Parteien“ im Sinne dieser Gesetzesstelle ist nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragschließenden Teile redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss (VwGH 9.10.1991, [89/13/0098](#), unter Verweis auf die Rsp des OGH; *Neumayer/Rabl in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.05} § 1347 Rz 76). Nach [§ 914 ABGB](#) ist somit nicht zu erforschen, welchen subjektiven, dem Partner uU nicht erkennbaren Willen die erklärende Partei hatte, sondern nur, wie der andere Vertragsteil die Erklärung verstehen musste (vgl VwGH 25.2.1993, [92/16/0159](#), unter Verweis auf OGH 13.2.1979, [2 Ob 578/78](#), JBl 1979, 596). Zudem ist auch im Hinblick darauf, dass nach [§ 17 Abs 1 GebG](#) 1957 für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgebend ist, ein vom Urkundeninhalt allenfalls abweichender Wille der Parteien grundsätzlich nicht zu erforschen (vgl VwGH 25.2.1993, [92/16/0159](#); VwGH 26.11.1995, [94/16/0057](#)).

In der im Beschwerdefall maßgeblichen Vertragsklausel wird die ***BC AG*** als „Garant“ bezeichnet und es erfolgt dabei eine ausdrückliche Bezugnahme auf § 880a 2. Fall ABGB. [§ 880a ABGB](#) lautet: „*Hat jemand einem anderen eine Leistung eines Dritten versprochen, so gilt dies als Zusage seiner Verwendung bei dem Dritten; ist er aber für den Erfolg eingestanden, so haftet er für volle Genugtuung, wenn die Leistung des Dritten ausbleibt.*“ Die im 2. Halbsatz des [§ 880a ABGB](#) angesprochene Erfolgsszusage stellt einen Spezialfall des ansonsten im ABGB nicht

ausdrücklich geregelten Garantievertrages dar (*Graf in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.05} § 880a Rz 6).

Die ausdrückliche Bezugnahme auf § 880a 2. Fall ABGB sowie die Verwendung des Wortes „Garantie“ indizieren somit das Vorliegen einer nicht akzessorischen Garantieerklärung (vgl idZ zB OGH 24.10.2000, [1 Ob 163/00b](#), mit Verweis auf *P. Bydlinski*, Glosse zu ÖBA 1991, 210). Hinzu kommt, dass das in der gegenständlichen Haftungserklärung enthaltene Zahlungsversprechen „auf erste schriftliche Aufforderung“ nach der Rsp des OGH „in aller Regel eine eindeutige Auslegung in dem Sinn [bedeutet], dass dem Begünstigten eine abstrakte Rechtsposition eingeräumt werden soll, also eine Garantie vorliegt“ (OGH 14.3.2012, [3 Ob 13/12a](#); RIS-Justiz RS0017012; RS0016992; RS0032166 [T5]). Der Rsp des OGH zufolge kommt im Beschwerdefall somit – im Unterschied zu dem vom VwGH (E vom 16.12.1991, 90/15/0142) entschiedenen Fall einer Übernahme des Ausfalles der Zahlungsunfähigkeit des Hauptschuldners, ohne dass dabei ein (auch nur teilweiser) Verzicht auf Einreden aus dem Grundgeschäft erklärt worden wäre bzw ohne dass die Auslegung der strittigen Erklärung Anhaltspunkte für einen solchen Einredeverzicht ergeben hätte – in der Erklärung die für das Vorliegen einer Garantie erforderliche Selbständigkeit in Form eines umfassenden Einwendungsverzichts zum Ausdruck (vgl dazu zB auch *Neumayer/Rabl in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.05} § 1347 Rz 79 und die sub Rz 77 angeführten Nachweise der Rsp des OGH).

Die belangte Behörde leitet demgegenüber aus der in der gegenständlichen Haftungserklärung vorgenommenen Bezugnahme auf die Nichterfüllung von sich aus dem Hotel-Pachtvertrag ergebenden Verpflichtungen des Pächters eine akzessorische Haftung ab. Dazu ist wie folgt auszuführen:

Wirksamkeitsvoraussetzung einer Garantie ist nach der Rsp des OGH neben der Bestimmtheit des Begünstigten, des Garanten und des Dritten auch die Bestimmtheit des Erfolgs, für dessen Ausbleiben gehaftet wird (*Faber in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ § 1346 ABGB Rz 59). Soweit im Garantievertrag eine Bezugnahme auf jene Leistung fehlt, deren Erhalt dem Begünstigten garantiert wird, liegt ein ungültiges abstraktes Schuldverhältnis vor (OGH 23.5.2000, [4 Ob 124/00i](#)). Aus der in Garantieerklärungen regelmäßig erfolgenden Bezugnahme auf das Valutaverhältnis allein kann somit nicht auf eine akzessorische Haftung geschlossen werden (*Graf in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.05} § 880a Rz 26).

Insbesondere hat der OGH in diesem Zusammenhang etwa auch die Wendung „... übernehme ich die Garantie für die ordnungsgemäße Erfüllung sämtlicher sich aus dem Vertrag ergebenden Zahlungsverpflichtungen“ als allgemein übliche Beschreibung der Garantieleistung bezeichnet und folglich eine nicht akzessorische Haftung angenommen (OGH 24.10.2000, [1 Ob 163/00b](#)).

Vor diesem Hintergrund kann die in der im Beschwerdefall vereinbarte Bedingung der Inanspruchnahme der ***BC AG***, „dass der Pächter trotz schriftlicher Aufforderung und Fristsetzung von 4 Wochen seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag nicht nachkommt“, nicht

dahingehend ausgelegt werden, dass der ***BC AG*** – entgegen des im zweiten Satz der Haftungserklärung zum Ausdruck kommenden umfassenden Einwendungsverzichts (siehe dazu oben) – die Einwendung des nicht gültigen Zustandekommens des Pachtvertrages zustünde. Vielmehr dient die Bezugnahme auf die Nichterfüllung der „*Verpflichtungen aus dem Vertrag*“ lediglich der für die Gültigkeit des Garantieverprechens erforderlichen Definition jener Leistung, deren Erhalt dem Begünstigten garantiert wird.

Gegen eine Inanspruchnahme als Garantin kann die ***BC AG*** somit allenfalls die nichterfolgte schriftliche Zahlungsaufforderung an die Pächterin, die Erfüllung der Zahlungsverpflichtung durch die Pächterin innerhalb von 4 Wochen nach erfolgter schriftlicher Aufforderung oder den Nichtablauf der 4-wöchigen Frist einwenden. Derartige Einwendungen gegen die Inanspruchnahme durch den Gläubiger, die sich aus der Auslegung des Garantietextes selbst ergeben, sind der Selbständigkeit des Garantieverprechens in keiner Weise abträglich (vgl. *Gamerith in Rummel*, ABGB³ § 1346 ABGB Rz 3 mit Verweis auf JBl 1990, 177; SZ 66/140 = ÖBA 1994/432, 320 = RdW 1994, 141).

Wie auch bereits der UFS in seiner Entscheidung vom 6.2.2006, RV/0169-K/04, ausgeführt hat, bezieht sich die Selbständigkeit bei einem Garantievertrag nach der Rsp des OGH (vgl. RIS-Justiz RS0017003) nur auf die Verpflichtung des Garanten und nicht auf das Vorliegen von Tatsachen, die für das andere Rechtsverhältnis von Bedeutung sind, das durch die Garantie gesichert werden soll. Es entspricht vielmehr dem Zweck der Garantie, wenn sie in der Regel vom Bestehen bestimmter Tatsachen die zu einem anderen Rechtsverhältnis zählen, abhängig ist (zB vom Nachweis der Lieferung der Ware, die Gegenstand eines Lieferungsvertrages zwischen dem Begünstigten und dem Garantieauftraggeber ist). Durch eine solche Abhängigkeit wird eine Akzessorietät der Verpflichtung des Garanten aber nicht begründet, weil der Garant damit im Allgemeinen seine Zahlungspflicht lediglich an die Erfüllung einer der Absicherung dem Auftraggeber gegenüber dienenden Bedingung (sog. „Effektivklausel“) knüpft (OGH 24.10.2000, 1 Ob 163/00b).

Die Auslegung der im Beschwerdefall strittigen Vertragsklausel führt vor dem Hintergrund obiger Ausführungen somit zu dem Ergebnis, dass die ***BC AG*** eine vom Bestehen der besicherten Hauptschuld unabhängige Haftungspflicht trifft und insoweit somit eine nicht der Gebührenpflicht unterliegende Garantieerklärung vorliegt.

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

Gemäß [§ 25a Abs 1 VwGG](#) hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß [Art 133 Abs 4 B-VG](#) zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß [Art 133 Abs 4 B-VG](#) die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zudem kommt einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung im Sinne des [Art 133 Abs 4 B-VG](#) zu, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet. Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalls allenfalls auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt folglich in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl VwGH 7.5.2020, [Ra 2018/16/0089](#); VwGH 27.11.2019, [Ra 2019/16/0179](#)). Die im Beschwerdefall vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Auslegung des der gebührenrechtlichen Beurteilung zugrundeliegenden Vertrages wirft somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des [Art 133 Abs 4 B-VG](#) auf, weshalb gemäß [§ 25a Abs 1 VwGG](#) spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 3. August 2020