

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ARNOLD Rechtsanwälte GmbH, Wipplingerstraße 10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 14. März 2019 gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12. Februar 2019 mit Erfassungsnummer ***BF1ENr1*** zu Steuernummer ***BF1StNr1*** betreffend Bürgschaftsgebühr gemäß § 33 TP 7 GebG zu Recht erkannt:

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

Strittige Punkte

Bürgschaft oder Erfolgszusage gemäß § 880a (zweiter Fall) ABGB?

Strittig ist, ob nach dem Vertragswortlaut, dass die Garantin vollumfänglich haftet und daher im Sinne des § 880a (zweiter Fall) ABGB für die Einhaltung sämtlicher Pflichten des Pächters aus diesem Vertrag garantiert, eine gebührenfreie Zusage der Leistung eines Dritten (Erfolgszusage) oder eine Bürgschaft iSd § 33 TP 7 GebG zu einem Bestandvertrag vorliegt.

1. Verfahrensgang

1.1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.1.1. Anzeige gemäß § 31 GebG

Mit Schreiben vom 8. Juli 2018 zeigte die Hausverwaltung der Bf. als Verpächterin einen Hotelpachtvertrag beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel an. Sie wies darauf hin, dass ein vom Umsatz abhängiger Pachtzins vereinbart worden war, weshalb die Verpflichtung zur Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 5 Z 1 iVm Z 2 GebG aufgrund § 4 der Verordnung über die Ausnahmen von der Verpflichtung des Bestandgebers zur Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr BGBl. II 1999/241 entfällt.

1.1.2. Garantieerklärung in Punkt 7.5. des Bestandvertrages

Mit Hotelpachtvertrag vom 27. Juni 2018 verpachtete die Bf., *****Bf1***** als Nachfolgerin der *****Bf1alt*****, der Pächterin *****P1***** das Hotel inklusive PKW- und Motorradstellplätze auf dem Grundstück *****Grdstk1*****.

Der Hotelpachtvertrag wurde von der ***G1***** „als Garantin“ mitunterfertigt.**

In Punkt 7. „Sicherheiten“ des Hotelpachtvertrages wurde folgendes vereinbart:

******G1kurz***** haftet vollumfänglich als Garantin und garantiert daher im Sinne des § 880a (zweiter Fall) ABGB für die Einhaltung sämtlicher Pflichten des Pächters aus diesem Vertrag (Punkt 7.5. des Hotelpachtvertrages).*

Hinsichtlich der Dauer des Bestandvertrages wurde folgendes vereinbart:

Laut Punkt 3.2 wird das Pachtverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann unter Einhaltung einer 12-monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonats ordentlich aufgekündigt werden.

Verpächter: Nach Punkt 3.2.1. kann der Verpächter das Pachtverhältnis frühestens zum Ende des dritten Jahres kündigen. Nach Punkt 3.2.2. kann der Verpächter aus den Gründen des § 1118 ABGB und aus den Gründen des § 30 MRG jederzeit kündigen. Außerdem kann der Verpächter nach den in Punkt 3.2.2 lit. a-j angeführten Gründen jederzeit kündigen.

Pächter: Nach Punkt 3.2.3. verzichtet der Pächter für die Dauer von 20 Jahren auf die ordentliche Kündigung.

Hinsichtlich des Entgelts des Bestandvertrages wurde folgendes vereinbart:

Das Entgelt für die Überlassung des Pachtobjektes setzt sich zusammen aus dem monatlichen Pachtzins und den jeweiligen monatlichen Betriebs- und Nebenkosten nach Punkt 6. des Vertrages. Der monatliche Pachtzins für das Pachtobjekt setzt sich zusammen aus der Fixpacht und der variablen Pacht.

1.1.3. Bürgschaftsgebührenverfahren

Mit **vorläufigem Bescheid vom 12. Februar 2019** setzte das Finanzamt gegenüber der Bf., der Verpächterin, die Bürgschaftsgebühr gemäß § 33 TP 7 GebG in Höhe von 187.292,85 Euro fest. Dabei ging das Finanzamt von der für den Bestandvertrag vereinbarten Dauer, nämlich einer Kombination von bestimmter Zeit von 3 Jahren und unbestimmter Dauer (= 6 Jahre) aus. Hinsichtlich des Entgeltes ging das Finanzamt vorläufig von der für den Bestandvertrag vereinbarten Fixpacht und von den Betriebskosten aus.

Fristgerecht wurde dagegen am 14. März 2019 Beschwerde erhoben. Die Beschwerde wendet sich in erster Linie gegen die Vorschreibung der Bürgschaftsgebühr, da eine gebührenfreie Garantie vorliege. Die ***G1*** habe diesen Hotelpachtvertrag als Garantin mitunterfertigt, gemäß Punkt 7.5. des Hotelpachtvertrages hafte diese vollumfänglich als Garantin und garantiert iSd § 880a (2. Fall) ABGB für die Einhaltung sämtlicher Pflichten des Pächters aus diesem Vertrag. Von einer Bürgschaft iSd § 33 TP 7 GebG sei im Hotelpachtvertrag keine Rede, Garantien wie die vereinbarte seien gebührenfrei. Der Unterschied liege in der Selbständigkeit des Garantieverprechens gegenüber der Bürgschaft, die akzessorisch sei. Die Selbständigkeit der Erklärung komme durch die Verwendung des Terminus „*vollumfänglich*“ und des Verweises auf § 880a (zweiter Fall) ABGB zum Ausdruck. Dadurch werde die Reichweite des Sicherungsgeschäftes vorgegeben, weil eine Garantie iSd § 880a ABGB abgegeben werde, wenn der Sicherheitengeber ohne Einschränkung für den Erfolg eintreten möchte. Es liege daher eine Leistungsgarantie oder Erfolgszusage vor. Werde der Erfolg nicht durch die primär in Aussicht genommene Leistung des Dritten, im konkreten Fall des Pächters, herbeigeführt, habe der Garant dem Garantiennehmer verschuldensunabhängig das Erfüllungsinteresse zu gewähren. Die Wirksamkeit einer solchen Leistungsgarantie sei – anders als etwa eine Bürgschaft – von der Existenz und Durchsetzbarkeit einer gegen den Dritten gerichteten Forderung unabhängig, die Garantie sei also nicht akzessorisch, sondern abstrakt. Im gegenständlichen Fall liege keine interpretationsbedürftige Willenserklärung vor, die es erforderlich machen würde, sie im Wege der Interpretation entweder als Bürgschaft gemäß § 1346 ABGB, als Schuldbeitritt gemäß § 1347 ABGB oder als Garantie gemäß § 880a ABGB auszulegen. Schon allein durch den klaren Verweis auf § 880a (2. Fall) ABGB sei von den Vertragsteilen zum Ausdruck gebracht worden, dass eine abstrakte Garantie vereinbart werden sollte.

In zweiter Linie wendet sich die Beschwerde gegen die Berechnung der Bürgschaftsgebühr. Der Hotelpachtvertrag sei grundsätzlich auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden. Die Bf. als

Verpächterin könne auch während der Zeit des beiderseitigen Kündigungsverzichtes auf den Zeitraum von 3 Jahren aufgrund der vereinbarten Kündigungsbedingungen jederzeit kündigen, weshalb eine unbestimmte Dauer vorliege.

Gleichzeitig beantragte die Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 25. April 2019** als unbegründet ab. Obwohl auf § 880a (2. Fall) ABGB verwiesen werde und die *****G1***** als Garantin mit vollumfänglicher Haftung bezeichnet werde, lasse die Regelung im Vertrag darauf schließen, dass es sich um eine Bürgschaft iSd § 33 TP 7 GebG handle. Im gegenständlichen Vertrag komme ein umfassender Einwendungsverzicht, wie ihn die Judikatur vorsehe, nicht deutlich zum Ausdruck. Der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung sei, dass die *****G1***** vollumfänglich für die Einhaltung sämtlicher Pflichten des Pächters aus dem Vertrag hafte. Daraus erschließe sich keine darüberhinausgehende Haftung, schon gar nicht für einen gewissen Erfolg oder unabhängig vom gegenständlichen Pachtvertrag. Somit erfülle die Vereinbarung die Voraussetzung der zwingenden Akzessorietät zur Hauptleistung und es liege eine Bürgschaft vor.

Die Bf. stellte den **Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht**.

1.2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben,

- durch Einsicht in die elektronisch vorgelegten der Finanzamtsakten und in die dort einliegenden Unterlagen, wie den Hotelpachtvertrag;
- durch Einsicht in das Firmenbuch der Bf. (*****FN*****);
- durch Internetrecherche (*****www*****);
- durch Vorbereitungsvorhalt vom 19. Juli 2021 an die Bf. und das FA, beiden Parteien wurde die Möglichkeit gegeben, dazu eine schriftliche Stellungnahme abzugeben oder weitere Beweismittel zu nennen.
- Stellungnahme der Bf. vom 16. August 2021 mit der der bereits in der Beschwerde und im Vorlageantrag vorgebrachte Rechtssandpunkt bekräftigt wurde. Gemeinsam mit der Stellungnahme wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung und der Antrag auf Senatsentscheidung zurückgezogen.
- Stellungnahme des Finanzamtes vom 17. August 2021 mit der auf die bisherigen Ausführungen verwiesen wurde.

2. Gesetzliche Grundlagen

2.1. Gebührengesetz

§ 15 Abs. 1 GebG lautet: *Rechtsgeschäfte sind nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.*

§ 17 Abs. 1 GebG lautet: *Für die Festsetzung der Gebühren ist 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.*

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

§ 33 TP 7 Abs. 1 GebG lautet: *Bürgschaftserklärungen; der Bürgschaftserklärung steht die Erklärung gleich, durch die jemand einer Verbindlichkeit als Mitschuldner beitrifft (§ 1347 ABGB), nach dem Werte der verbürgten Verbindlichkeit 1 vH.*

§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG lautet: *Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert 1. im allgemeinen 1 v.H.*

2.2. ABGB

§ 880a ABGB lautet: *Hat jemand einem andern 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.*

Als Bürge; § 1346 ABGB lautet: Abs. 1 *Wer sich zur Befriedigung des Gläubigers auf den Fall verpflichtet, daß der erste Schuldner die Verbindlichkeit nicht erfülle, wird ein Bürge, und das zwischen ihm und dem Gläubiger getroffene Übereinkommen ein Bürgschaftsvertrag genannt. Hier bleibt der erste Schuldner noch immer der Hauptschuldner, und der Bürge kommt nur als Nachschuldner hinzu.*

Abs. 2: *Zur Gültigkeit des Bürgschaftsvertrags ist erforderlich, daß die Verpflichtungserklärung des Bürgen schriftlich abgegeben wird.*

Als Mitschuldner; § 1347 ABGB lautet: *Wenn jemand, ohne die den Bürgen zu Statten kommende Bedingung, einer Verbindlichkeit als Mitschuldner beitrifft; so entsteht eine*

Gemeinschaft mehrerer Mitschuldner; deren rechtliche Folgen nach den in dem Hauptstücke von Verträgen überhaupt gegebenen Vorschriften zu beurtheilen sind (§§. 888 – 896).

3. Festgestellter Sachverhalt

Das gepachtete Hotel wurde 2007 eröffnet. Die Pächterin ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der Garantin.

4. Erwägungen

Nach Ansicht der Bf. liegt in dem Vertragswortlaut, wonach die Garantin *vollumfänglich haftet und daher im Sinne des § 880a (zweiter Fall) ABGB für die Einhaltung sämtlicher Pflichten des Pächters aus dem Hotelpachtvertrag garantiert*, ein nicht mehr auslegungsbedürftiger gebührenfreier Garantievertrag.

Nach Ansicht des Finanzamtes liegt in dem Vertragswortlaut, wonach die Garantin *vollumfänglich haftet und daher im Sinne des § 880a (zweiter Fall) ABGB für die Einhaltung sämtlicher Pflichten des Pächters aus dem Hotelpachtvertrag garantiert*, nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt eine Bürgschaft iSd § 33 TP 7 GebG zu einem Bestandvertrag vor, da eine Akzessorietät und keine darüberhinausgehende Haftung vorliegt, was auf eine Bürgschaft schließen lasse.

Es ist daher zu untersuchen, ob der genannte Passus in Punkt 7.5. des Hotelpachtvertrages als Bürgschaft dem § 33 TP 7 GebG unterliegt oder nicht.

Die Ansichten der Bf. und des Finanzamtes zielen auf die Frage der Auslegung ab, wobei die Bf. die Vertragsauslegung im Blick hat, das Finanzamt eher die Gesetzesauslegung. Angesprochen wurde der Inhalt von § 21 Abs. 1 BAO, dass „*in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend*“ ist. Nach den Fachliteraturmeinungen wird darin sowohl eine Gesetzesauslegungsregel als auch ein Maßstab für die Sachverhaltsbeurteilung gesehen. Als Auslegungsregel ist sie eine Form der teleologischen Interpretation. (*Potacs* in WiR – Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht (Hrsg), *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und juristische Methodik*, 32). Es geht um die Frage, ob die in § 33 TP 7 GebG verwendeten Rechtsbegriffe so zu verstehen sind, wie in der Heimatdisziplin – im bürgerlichen Recht – oder nicht, dann ist die wirtschaftliche Bedeutung des Sachverhaltes zu ermitteln. (z.B. VwGH 6.5.1985, 84/15/0194; *Fellner*, *Gebühren und Verkehrssteuern I*, Stempel- und Rechtsgebühren § 1 Rz 31).

4.1. Umfang des § 33 TP 7 GebG

Die Gebührentatbestände des § 33 GebG 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 (z.B. VwGH 5.3.1990, 89/15/0014; VwGH 24.6.2010, 2010/1670053; UFS 6.2.2006, RV/0169-K/04; BFG 3.8.2020, RV/6100496/2016).

§ 33 TP 7 Abs. 1 GebG enthält keine Definition der Bürgschaft, es heißt nur **„Bürgschaftserklärungen“**. Nach den einhelligen Kommentarmeinungen ist von § 1346 ABGB auszugehen. Das wurde einerseits aus der Rechtsentwicklung abgeleitet, da § 33 TP 7 Abs. 1 GebG (idF BGBl. 1957/267) noch in der Stammfassung lautete: *„Bürgschaftserklärungen, wodurch sich der Bürge verpflichtet, den Gläubiger für den Fall der Nichterfüllung durch den ersten Schuldner zu befriedigen (§ 1346 ABGB); der Bürgschaftserklärung steht die Erklärung gleich, durch die jemand einer Verbindlichkeit als Mitschuldner beitrifft (§ 1347 ABGB), ...“*. Die Streichung des Einschubes inklusive des Verweises auf § 1346 ABGB erfolgte deshalb, weil der VwGH 16.6.1965, 1561/64 entschieden hatte, dass darunter nicht die Verpflichtung als Bürge und Zahler fällt. Seit der GebG-Novelle 1976 BGBl. 1976/668 hat § 33 TP 7 Abs. 1 GebG die heutige Fassung und unterliegt auch die Verpflichtung als Bürge und Zahler der Bürgschaftsgebühr. (Frotz/Hügel/Popp, GebG § 33 TP 7 B I 1a-c; Bergmann/Wurm in Bergmann/Pinetz, GebG2 § 33 TP 7 Rz 7; Petritz/Kampitsch in Bavenek-Weber/Petritz-Klar/Petritz, GebG § 33 TP 7 Rz 1 (6. Lfg November 2020); Twardosz, GebG7 § 33 TP 7 Rz 1-3). Der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 7 GebG unterliegen alle Formen der Bürgschaft, die Verpflichtung als Bürge und Zahler, die Schadlosbürgschaft, die Entschädigungsbürgschaft, sowie die Rück- und Nachbürgschaft (z.B. Twardosz, GebG7 § 33 TP 7 Rz 7-13).

§ 1346 Abs. 1 ABGB spricht aber von Bürgschaftsvertrag und nicht von Bürgschaftserklärung. Mit der Frage Bürgschaftserklärung-Bürgschaftsvertrag beschäftigte sich auch der **Verfassungsgerichtshof** VfGH 13.10.1992, B 1144/91: *„Abgesehen von dem hier nicht in Betracht kommenden Fall einer Bürgschaft, die zwischen Schuldner und Bürgen zugunsten des Gläubigers als Drittem vereinbart wird, stellt die Bürgschaft einen Vertrag zwischen Bürgen und Gläubiger dar (§ 1346 Abs1 ABGB). Zwar nennt §33 TP7 GebG "Bürgschaftserklärungen" als gebührenpflichtige Rechtsgeschäfte, doch kann darunter schon deshalb nicht die bloße Erklärung des Bürgen ohne Annahme durch den Gläubiger verstanden werden, weil dann der Gläubiger ohne sein Zutun für Akte eines Dritten gebührenpflichtig würde, wofür es keinen vernünftigen Grund gibt. Literatur und Rechtsprechung stimmen auch überein, daß die Verwendung des Wortes "Bürgschaftserklärungen" nur aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes erklärlich, der Sache nach aber der Bürgschaftsvertrag gemeint ist (VwGH vom 16. Mai 1960, Zl. 6622/59 = ÖStZB 1960, 103, vom 29. Juni 1964, Zl. 1435/63 = VwSlg. 3110(F)/164 und vom 17. Februar 1966, Zl. 987/65 = ÖStZB 1966, 116; Arnold, Rechtsgebühren 244; Gaier,*

Kommentar zum Gebührengesetz 248; *Frotz/Hügl/Popp*, Kommentar zu §33 TP7 S. 2-4; aM ohne Begründung *Warnung-Dorazil*, Die Stempel- und Rechtsgebühren 221).“

Ebenso geht die Judikatur des **Verwaltungsgerichtshofes** nicht von einer (einseitigen) Erklärung aus, sondern vom Bürgschaftsvertrag. Laut VwGH 16.5.1960, 2622/59 ist die Übernahme einer Bürgschaft ein einseitig verbindlicher Vertrag. Laut VwGH 17.2.1966, 987/65 lösen schriftliche Bürgschaftserklärungen, die stillschweigend angenommen wurden, keine Gebührenpflicht aus. Nach dem Sachverhalt VwGH 29.6.1964, 1435/63 hatte das Finanzamt aus dem Wort „Bürgschaftserklärungen“ abgeleitet, dass damit nicht Bürgschaftsverträge gemeint sein können; ein rechtsverbindliches Anbot des Bürgen zu einem Bürgschaftsvertrag erfülle, da es die als einseitiges Rechtsgeschäft zu wertende rechtsverbindlich abgegebene Erklärung des Verpflichteten enthalte, allein schon den Tatbestand des § 33 TP 7 GebG. Der Verwaltungsgerichtshof erwog dazu, dass der Tatbestand des § 33 TP 7 GebG nicht als einseitiges, schon durch Erklärung des Verpflichteten verbindliches Rechtsgeschäft gewertet werden kann, sondern als ein einseitig verbindliches Rechtsgeschäft. Zu bemerken ist, dass damals § 33 TP 7 GebG noch ausdrücklich auf § 1346 ABGB hinwies. Doch auch nach dem Wegfall des ausdrücklichen Verweises auf § 1346 ABGB in § 33 TP 7 GebG ging der VwGH 16.12.1991, 90/15/0142 bei der Bürgschaftsgebühr vom Bürgschaftsvertrag des § 1346 Abs. 1 ABGB aus.

Nach dem **Schrifttum** ist die Bürgschaft ein Vertrag zwischen dem Gläubiger und dem Bürgen, in welchem sich dieser verpflichtet, den Gläubiger zu befriedigen, wenn der Schuldner nicht zahlt (§§ 1346 ff ABGB; *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 658). Als Bürgen bezeichnet das Gesetz denjenigen, der sich zur Befriedigung des Gläubigers eines anderen als Nachschuldner, d.i. für den Fall verpflichtet, dass der andere, der Hauptschuldner, seine Verbindlichkeit nicht erfüllt. Zweierlei kennzeichnet somit die Bürgschaft gegenüber anderen Gutstehungen (Interzessionen: § 1344 ABGB):

a) Die Verpflichtung, die Schuld eines anderen zu erfüllen. Der Bürge übernimmt also nicht die Schuld des Hauptschuldners, er erstreckt sie auch nicht auf sich oder tritt ihr als Mitschuldner bei, sondern er verspricht, sie zu erfüllen; das heißt, das zu leisten, was der Hauptschuldner zu leisten hätte. Daraus ergibt sich die strenge Abhängigkeit der Bürgschaft von der Hauptschuld (Akzessorietät); die Verpflichtung des Bürgen besteht nur dann und soweit, als die Hauptschuld besteht, deren Erfüllung der Bürge zugesagt hat.

b) Die Verpflichtung zur Erfüllung der fremden Schuld obliegt aber dem Bürgen nur für den Fall, dass der Hauptschuldner nicht erfüllt; der Bürge haftet daher nicht in erster Linie (primär), sondern [grundsätzlich] nur aushilfsweise (subsidiär). (*Ohmeyer-Klang* in Klang, ABGB VI², 201).

§ 33 TP 7 GebG stellt den Bürgschaftserklärungen den Schuldbeitritt gleich. Bei einem Schuldbeitritt iSd § 1347 ABGB entsteht eine Gesamtschuld, jeder schuldet das Ganze (*Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 621-622).

Zum Umfang der Gebührenpflicht für den Schuldbeitritt sind mehrere Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes ergangen: Nach dem Sachverhalt zu VwGH 17.12.1962, 354/62 übergab der Übergeber seiner Tochter und deren Ehemann seinen landwirtschaftlichen Betrieb, wofür sich die beiden Übernehmer verpflichteten, zur ungeteilten Hand ein Ausgedinge zu leisten, aufgrund dessen das Finanzamt von einer Mitschuldnererklärung ausging. Der VwGH erwog dazu: **Durch den ausdrücklichen Hinweis auf die Vorschrift des § 1347 ABGB im Wortlaut des § 33 TP 7 GebG hat der Gesetzgeber erkennen lassen, dass er nicht jeden Beitritt als Mitschuldner der Gebühr unterziehen wollte, sondern nur den in § 1347 ABGB geregelten Fall der Bürgschaftserklärung gleichstellen wollte.** Das hat seinen guten Grund offenbar darin, dass der Gesetzgeber Bürgschaft und Übernahme der Mitschuld, die beide im ersten Hauptstück des dritten Teiles des ABGB ihre Regelung gefunden haben, nicht ungleich behandeln wollte. **Dieses Hauptstück handelt von der Befestigung der Rechte und Verbindlichkeiten** und umfasst 1.) unter der Bezeichnung der Befestigung durch Verpflichtung eines Dritten die Bürgschaft und die Übernahme der Mitschuld und 2.) unter der Bezeichnung der Befestigung durch Pfandvertrag den Pfandvertrag. Aus der Aufzählung dieser Rechtseinrichtungen ergibt sich zunächst schon, dass dieses Hauptstück das Eintreten einer Person für eine fremde Schuld regelt. Wenn somit § 33 TP 7 GebG eine Rechtsgeschäftsgebühr für eine Bürgschaftserklärung und für den beurkundeten Beitritt als Mitschuldner festsetzt, so ergibt sich weiter – schon wegen der gleichen Behandlung ähnlicher Tatbestände, dass auch im Falle des Beitrittes als Mitschuldner (so wie dies bei der Bürgschaftserklärung ohne Zweifel der Fall ist) die Gebührenpflicht nur für den Fall gerechtfertigt ist, dass jemand einer ihm fremden Schuld beitritt. Wenngleich zufolge § 1347 ABGB aufgrund der Erklärung einer Person, der Verbindlichkeit eines anderen als Mitschuldner beizutreten, die Vorschriften der §§ 888 bis 896 ABGB anzuwenden sind, so besteht doch zwischen dem Beitritt zu einer fremden Schuld als Mitschuldner und der Vereinbarung der Korrealität nach § 891 ABGB bei der ursprünglichen Begründung eines Schuldverhältnisses ein wesentlicher Unterschied. Im letztgenannten Fall verpflichten sich zwei oder mehrere Personen zur ungeteilten Zahlung der gleichen Schuld, im erstgenannten Fall tritt jemand der Schuld eines anderen als Mitschuldner (sei es zur geteilten oder auch zur ungeteilten Hand) bei. Die Übernahme der Mitschuld ist im Übrigen rein akzessorischer Natur, sie setzt eine Hauptschuld voraus. Im Fall der Korrealität gibt es keine Haupt- und keine Nebenschuld, sondern nur eine Hauptschuld, die zwei oder mehrere Personen zur ungeteilten Hand schulden. Die Gebühr kann nach § 33 TP 7 GebG nur in der Übernahme einer Bürgschaft oder des Beitrittes als Schuldner für eine fremde Verbindlichkeit erhoben werden. (VwGH 17.12.1962, 354/62). Fehlt es bei dem durch die Käufer eines Grundstücks abgegebenen Versprechen, die Kaufpreisrestforderung zur ungeteilten Hand zu berichtigen, an einer Befestigung einer Verbindlichkeit iSd §§ 1346 und 1347 ABGB, dann kann eine Gebühr gemäß § 33 TP 7 GebG, die nur Rechtsbefestigungen der besagten Art der Gebühr unterwirft, nicht vorgeschrieben werden. Aus der Fassung von § 33 TP 7 GebG und dem Hinweis auf die Bestimmungen der §§ 1346 und 1347 ABGB ergibt sich, dass die persönliche Befestigung von Rechten bzw. Verbindlichkeiten einer Gebühr unterliegen soll. **Eine**

Befestigung von Rechten bzw. Verbindlichkeiten setzt aber das Bestehen eines Rechtes bzw. einer Verbindlichkeit voraus, die eine Stärkung erfahren soll, das heißt, die Befestigung dieser Rechte bzw. Verbindlichkeiten schafft ein lediglich akzessorisches Rechtsverhältnis. Nur solche akzessorischen Rechtsverhältnisse unterliegen daher der § 33 TP 7 GebG. Die Vereinbarung einer Gesamtschuld iSd § 891 ABGB schafft aber keine akzessorischen Rechtsverhältnisse. Vielmehr handelt es sich bei dem Versprechen mehrerer Personen eine Schuld zur ungeteilten Hand zu entrichten, um eine Schuld die jeder der Schuldner zur Gänze zu entrichten verpflichtet ist. (VwGH 17.12.1962, 552/62; VwGH 27.6.1963, 1364/62).

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis VwGH 16.6.1965, 1561/64 einen Bescheid auf, mit welchem das Finanzamt für einen Beitritt als Bürge und Zahler iSd § 1357 ABGB die Bürgschaftsgebühr gemäß § 33 TP 7 GebG a.F. vorgeschrieben hatte. Der VwGH erwog, dass diese Gesetzesstelle in ihrer damaligen Fassung nicht alle Arten von Bürgschaftserklärungen erfasste, sondern nur solche nach § 1346 ABGB. *„Angesichts dieses eindeutigen Wortlautes der nur die zivilrechtlichen Tatbestände der §§ 1346 und 1347 ABGB umfassenden Bestimmung des § 33 TP 7 GebG läßt sich ihr nach den Regeln der Auslegung nicht auch der von diesen verschiedene dritte Tatbestand des § 1357 ABGB unterstellen.“* (VwGH 16.6.1965, 1561/64).

Am Rande sei bemerkt, dass bereits die Vorgängerbestimmungen zu § 33 TP 7 GebG die „Rechtsbefestigung“ Bürgschaft als Hinzutritt eines Dritten als Bürgen oder Mitschuldner iSd §§ 1346, 1347 ABGB, im Blick hatten. (TP 31 GebG 1850; z.B. *Roschnik*, Handbuch des österreichischen Gebührenrechtes 1913, 225). So wie nach der heutigen Regelung unterlagen *„nach TP 31 des Allgemeinen Gebührentarif 1925, BGBl. Nr. 208/1925, Bürgschaftserklärungen ganz allgemein der Gebührenpflicht“* (VwGH 16.6.1965, 1561/64).

Seit der GebG-Novelle 1976 BGBl. 1976/668 hat § 33 TP 7 Abs. 1 GebG die heutige Fassung, die RV 338 BlgNR, 14. GP zu Z 34 lautet: *„Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind auf Grund der geltenden Fassung des § 33 Tarifpost 7 Abs. 1 Bürgschaften als Bürge und Zahler im Hinblick auf die der Definition der Bürgschaft in dieser Tarifbestimmung beigefügte Zitierung des § 1346 ABGB nicht gebührenpflichtig. Nach Streichung der für diese Ansicht maßgeblichen Worte ist nunmehr für eine solche Auslegung kein Raum. **Nach der neuen Fassung unterliegen alle Arten der Bürgschaft, für deren rechtliche Beurteilung die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes maßgeblich sind, der Gebühr.**“*

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass § 33 TP 7 GebG den Bürgschaftsvertrag iSd § 1346 ABGB, sowie die Übernahme der Mitschuld (Schuldbeitritt) iSd § 1347 ABGB der Gebühr von 1% vom Wert der verbürgten Verbindlichkeit unterwirft. Aus der Fassung von § 33 TP 7 GebG und dem Hinweis auf die Bestimmungen des § 1347 ABGB im Zusammenhang mit der höchstgerichtlichen Judikatur ergibt sich, dass die persönliche Befestigung von Rechten bzw. Verbindlichkeiten einer Gebühr unterliegen soll, d.h. die „lupenreinen Rechtsbefestigungen“ unterliegen der Gebühr. Nach der höchstgerichtlichen Judikatur und den parlamentarischen

Materialien zur GebG-Novelle 1976 BGBl. 1976/668 RV 338 BlgNR, 14. GP zu Z 34 hatte der Gebührengesetzgeber, was den Steuergegenstand der Bürgschaftsgebühr betrifft, doch in erster Linie eine bürgerlich- rechtliche Anknüpfung im Auge (Etwas Anderes mag für die Bemessungsgrundlage gelten.).

Dies etwa im Unterschied zur Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 GebG, wonach nicht nur die „klassischen“ ABGB-Bestandverträge, sondern auch andere Verträge, die so ähnlich funktionieren (z.B. Schotterabbau auf Zeit), von der Besteuerung umfasst sind. Das ergibt sich aus dem gegenüber § 33 TP 7 GebG anderen Gesetzeswortlaut des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG, wonach der Bestandvertragsgebühr Verträge iSd §§ 1090 ABGB und sonstige – ähnliche - Verträge, unterliegen.

4.2. § 33 TP 7 GebG und gebührenfreie Garantieverträge

Die Bf. spricht den gebührenfreien Garantievertrag an, fraglich ist, ob Punkt 7.5. des Hotelpachtvertrages nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt eine Bürgschaft oder ein Garantievertrag ist.

Judikatur und Schrifttum besagen folgendes: Von der Bürgschaft ist der Garantievertrag (auch Gewährvertrag) zu unterscheiden. Dieser Vertrag ist im Gesetz nicht geregelt und kann nach dem Grundsatz der Vertragsfreiheit mit verschiedenem Inhalt geschlossen werden. In der Regel übernimmt der Garantiegeber mit einem solchen selbständigen, oftmals einseitig verbindlichen Vertrag einem anderen gegenüber ganz oder teilweise die Haftung für den Erfolg eines Unternehmens oder für den durch ein Unternehmen entstehenden Schaden. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 7 Rz 16 unter Verweis auf OGH 26.1.1977, 1 Ob 756/76; OGH 21.3.1985, 8 Ob 637/84). Mit dem Garantievertrag übernimmt der Garant eine gegenüber der Hauptschuld selbständige – und damit von deren Bestehen unabhängige (nicht akzessorische) – Haftung für die Leistung durch einen Dritten. In dieser Selbständigkeit des Garantieversprechens liegt der dogmatische Unterschied zur Bürgschaft, welche in ihrem Bestand von der Existenz der Hauptschuld abhängig ist (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 7 Rz 16 unter Verweis auf OGH 10.4.1991, 1 Ob 525/91; OGH 14.7.1992, 1 Ob 595/92; VwGH 16.12.1991, 90/15/0142). Für eine Garantie ist wesentlich, dass in der Erklärung die Selbständigkeit in Form umfassenden Einwendungsverzichts zum Ausdruck kommt; bei nur teilweisem Einwendungsverzicht ist Bürgschaft anzunehmen. (VwGH 16.12.1991, 90/15/0142). Es liegt geradezu im Wesen der Garantiezusage, dass für sie eingestanden werden muss, selbst wenn der garantierte Erfolg durch Zufall nicht eingetreten wäre (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 7 Rz 16 unter Verweis auf OGH 12.2.1997, 7 Ob 2044/96f). Ein solcher Garantievertrag unterliegt nicht der Bürgschaftsgebühr (VwGH 16.12.1991, 90/15/0142).

Punkt 7.5. des Hotelpachtvertrages spricht allerdings nicht von einem Garantievertrag (wie z.B. BFG 3.8.2020, RV/6100496/2016), sondern von § 880a (2. Fall) ABGB, ein Einwendungsverzicht kommt nicht zum Ausdruck.

4.3. Verhältnis der Bürgschaft zu § 880a (2. Fall) ABGB

Im vorliegenden Fall ist daher das Verhältnis Bürgschaft zu § 880a (2. Fall) ABGB fraglich und nicht Bürgschaft zu Garantievertrag.

Gegenstand des § 880a ABGB ist das in eigenem Namen abgegebene Versprechen, ein Dritter werde an den Versprechensempfänger eine bestimmte Leistung erbringen. Ein solches Versprechen kann entweder eine sog. Verwendungszusage (1. Halbsatz) oder aber eine Erfolgszusage (2. Halbsatz) darstellen; der Dritte wird hierdurch nicht verpflichtet. (*Graf* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON^{1.05} § 880a (Stand 1.8.2019, rdb.at) Rz 1). *Gschnitzer* in Klang, ABGB² IV/1, 220, bezeichnet diese Art von Verträgen als Verträge auf Leistung eines Dritten, verpflichtet wird nicht der Dritte, sondern der Versprechende. Verpflichtet er sich zur Leistung eines Dritten, kann er entweder seine Verwendung beim Dritten zusagen (§ 880a, erster Halbsatz) oder für den Erfolg eintreten (§ 880a, zweiter Halbsatz).

Aufgrund des Verweises auf § 880a zweiter (Halb)satz in Punkt 7.5. des Hotelpachtvertrages geht es um die Erfolgszusage. *Gschnitzer* in Klang, ABGB² IV/1, 222, sieht **die Erfolgszusage als Unterart eines Gewährschafts(Garantie)vertrages: der Erfolg ist die Leistung eines Dritten. Auch die Bürgschaft ist eine Unterart des Garantievertrages, und zwar ebenfalls Garantie für die Leistung eines Dritten. Da die §§ 1346 ff ABGB sie eigens regeln, sie insbesondere formbedürftig sind, muss ihr Anwendungsgebiet von dem des § 880a zweiter (Halb)satz ABGB abgegrenzt werden.** Das Kennzeichen der Bürgschaft, wie der Interzession überhaupt, ist Garantie für eine Leistung, die ein anderer dem Gläubiger schuldet. Der Bürge tritt zu diesem Schuldverhältnis hinzu: akzessorischer Garantievertrag. Danach ist der allgemeine Begriff: Garantievertrag; ein Sonderfall ist die Garantie für die Leistung eines Dritten (§ 880a zweiter (Halb)satz ABGB) und ein Sonderfall dieses Sonderfalles ist die akzessorische Garantie für die bereits vom Dritten geschuldete Leistung: die Bürgschaft. So bleiben für § 880a ABGB die selbständigen Garantieverträge. Auslegungsfrage ist, was garantiert wurde. Dass die Schuld, wenn sie entsteht, auch erfüllt werde, dann liegt Bürgschaft vor; oder dass die Schuld entstehe, bzw. bestehe und erfüllt werde, dann wird durch den weitergehenden Garantievertrag die Bürgschaft eingeschlossen. **Die Bürgschaft als das Engere enthält dagegen die Garantie für Entstehen und Bestehen als das Weitere nicht,** und man kann nicht die mangels Form ungültige Bürgschaft in einen auch formlos gültigen Garantievertrag umdeuten. Da die Haftung eintritt, „wenn die Leistung des Dritten ausbleibt“, muss dies festgestellt werden. **Die Haftung aus § 880a zweiter (Halb)satz ABGB geht auf volle Genugtuung. Also nicht auf Erfüllung wie bei der Bürgschaft.** Doch kann die Erfüllung durch den Garanten selbst, wenn es nicht auf die Person ankommt, seine Haftung erlöschen machen. **Die volle**

Genugtuung umfasst gemäß § 1323 ABGB auch den entgangenen Gewinn und die Tilgung der verursachten Beleidigung. Nur wenn der Misserfolg durch Verschulden des Gläubigers selbst herbeigeführt wird, haftet der Garant nicht. (*Gschnitzer* in Klang, ABGB² IV/1, 222-223). Ist der Dritte gegenüber dem Versprechensempfänger zur Leistung verpflichtet, entspricht eine derartige Garantie funktional der Bürgschaft. (*Graf* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON^{1.05} § 880a (Stand 1.8.2019, rdb.at) Rz 6).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich daher *Gschnitzer* in Klang ABGB² IV/1, 222, an. Garantievertrag ist der Überbegriff, sowohl die Bürgschaft iSd §§ 1346 ff ABGB, als auch die Erfolgszusage gemäß § 880a (zweiter Fall) ABGB sind Unterarten des Garantievertrages. § 33 TP 7 GebG erfasst weder den gesetzlich nicht geregelten Garantievertrag, noch die Erfolgszusage gemäß § 880a (zweiter Fall) ABGB, sondern nur die Bürgschaft iSd §§ 1346 ff ABGB.

Ob eine selbständige Garantie oder ein akzessorisches Sicherungsgeschäft vorliegt, ist durch Auslegung der Haftungserklärung gemäß § 914 ABGB zu ermitteln. In der Praxis haben sich für Garantien bestimmte Formulierungen eingebürgert, wie zB „auf erstes Anfordern“, „unter Verzicht auf alle Einwendungen“, „ohne Prüfung des Rechtsgrundes“; diese sind jedoch nicht notwendige Voraussetzung für die Bejahung der Garantie. **Maßgeblich insbesondere für die Abgrenzung zur Bürgschaft ist vielmehr die Interessenlage der Parteien; ist in einer für den Garanten erkennbaren Weise die Sicherung des Begünstigten gegen Einwendungen aus dem Valutaverhältnis angestrebt, spricht dies für Garantie** (*Graf* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON^{1.05} § 880a (Stand 1.8.2019, rdb.at) Rz 25).

4.4. Interpretation nach dem Gesamtbild des Hotelpachtvertrages

Maßgeblich ist der beurkundete Inhalt des Rechtsgeschäftes, wobei der Urkundeninhalt in einer Gesamtschau aller in der Urkunde enthaltenen Bestimmungen zu ermitteln ist (vgl. BFG 23.7.2019, RV/7100718/2018). Bleibt die Haftungserklärung ihrem Wortlaut nach unklar, dann ist bei der Auslegung auf die konkreten Umstände, insbesondere auf den Geschäftszweck und die Interessenslage Bedacht zu nehmen. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 7 Rz 16 unter Verweis auf OGH 10.4.1991, 1 Ob 525/91).

Gemäß § 914 ABGB ist nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht.

Die Grenze der Auslegung liegt in der unbedingten Wahrung des von den Parteien tatsächlich erzielten rechtsgeschäftlichen Konsenses. Das macht sich einerseits in der Konstellation des Verbotes der bloßen Buchstabeninterpretation und andererseits in der Respektierung des der Abgeschlossenheit des Pflichtenprogramms – etwa wegen bewusster Risikoübernahme durch eine Partei bemerkbar (*Vonklich* in Klang³ § 914 Rz 125, 135). Ebenso wie bei der

Gesetzesauslegung kommt auch bei der Vertragsauslegung dem systematischen Interpretationsargument, d.h. vor allem auch der Berücksichtigung jenes Kontextes, in dem eine bestimmte Vertragsklausel eingebettet ist, und ihres grammatikalisch-logischen Verhältnisses zu anderen Vertragspunkten, beachtliche Bedeutung zu (*Vonklich* in Klang³ § 914 Rz 164). Es kommt auf den von den Parteien bei Vertragsabschluss verfolgten, objektiv erkennbaren Willen an, wobei das Gesamtbild und nicht einzelne Sachverhaltselemente des Vertrages maßgebend sind (VwGH 5.3.1990, 89/15/0014; VwGH 11.3.2010, 2008/16/0182; BFG 12.4.2018, RV/7100526/2018).

Es macht nach § 914 ABGB Sinn, wenn die Garantin als „Muttergesellschaft“ der Pächterin nicht eine Bürgschaft übernimmt, iSd Befestigung des Rechtes, oder als Mitschuldnerin beitrifft, sondern sie eine Erfolgszusage iSd § 880a (2. Fall) ABGB abgibt.

Aus dem gesamten Hotelpachtvertrag geht hervor, dass die Bf. als Verpächterin nicht nur ein Interesse hat, jeden Monat pünktlich von der Pächterin die Miete zu erhalten. In einem solchen Fall würde – wie etwa bei „Studentenwohnungsmieten“, bei denen sich die Eltern der Mieter als Bürgen verpflichten – mit einer Bürgschaft das Auslangen gefunden werden. Die Garantin würde dann lediglich für den Fall der Nichtzahlung der Miete durch die Pächterin einspringen.

Viele Vertragsbestimmungen zeigen jedoch, dass die Bf. als Verpächterin ein elementares Interesse hat, dass die Hotelunternehmung aktiv betrieben wird, sodass die Unternehmung in Schwung bleibt. So ist im Hotelpachtvertrag eine Betriebspflicht festgelegt. Nach Punkt 2.3.1. ist die Pächterin verpflichtet, den Hotelbetrieb im gesamten Pachtobjekt mit Übergabe aufzunehmen und für die Laufzeit ganzjährig und ohne Unterbrechung, 24 Stunden täglich, 7 Tage die Woche aufrechtzuerhalten; was ja letztendlich auf die vereinbarte umsatzabhängige Pacht seine Auswirkungen hat. Nach Punkt 2.3.2. ist die Pächterin weiters verpflichtet, vor Aufnahme des Hotelbetriebes alle erforderlichen behördlichen Genehmigungen und Bewilligungen, welche hinsichtlich des Hotelbetriebes benötigt oder verlangt werden (insbesondere die Gewerbeberechtigungen) auf eigene Kosten zu erlangen, während der Laufzeit aufrecht zu erhalten und alle behördlichen Auflagen und Vorsachreibungen in sämtlichen, das Hotel betreffenden, Bescheiden und Vorschriften zu erfüllen, die aufgrund des Hotelbetriebes dem Pächter oder Verpächter erteilt werden, sowie den Verpächter diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

Die Erfolgszusage iSd § 880a (2. Fall) ABGB mag eine Bürgschaft mitumfassen, ihr Zweck ist jedoch ein anderer. Die Garantin sagt nicht, wenn die pachtende Tochtergesellschaft nicht zahlt, „dann greift auf mich zurück“. Die Bedürfnisse der Bf. als Verpächterin sowie das Einstehenmüssen der Garantin für die Pächterin gehen weit über eine Bürgschaft hinaus, die Garantin sagt im Endeffekt den erfolgreichen Betrieb des Hotels zu. Die Bedürfnisse der Bf. als Verpächterin sprechen auch gegen eine bloß akzessorische Haftung der Garantin. Der im

Vertragswortlaut verwendete Begriff „*Haftung*“ schadet nicht, da er vom Gesetzeswortlaut des § 880a (2. Fall) ABGB selbst verwendet wird.

Zur Ansicht des Finanzamtes ist zu sagen, dass zwar kein Abgabenrechtsgebiet von vornherein zur Gänze von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen ist (VfGH 16.6.1979, B 421/77), sie kann aber auch nicht dazu führen, den Tatbestand der Besteuerung zu ändern (UFS 13.3.2006, RV/0108-L/06). Dem Finanzamt wird insoweit zugestimmt, dass die vorliegende Erfolgszusage gemäß § 880a (zweiter Fall) ABGB eine Bürgschaft sicherlich mitumfasst. Doch der Tatbestand des § 33 TP 7 GebG ist nur das „Engere“, er erfasst die Rechtsbefestigung; **Punkt 7.5. des Hotelpachtvertrages geht in Verbindung mit anderen Vertragsbestimmungen weit darüber hinaus und garantiert den erfolgreichen Hotelbetrieb während des Bestandvertrages.** Die Zusage des erfolgreichen Hotelbetriebes während der Dauer des Bestandvertrages findet in § 33 TP 7 GebG keinen Raum.

Daher wird aufgrund der Auslegung der Bf. Recht gegeben.

5. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Im Hotelpachtvertrag lautete der Punkt 7.5., dass die Garantin vollumfänglich haftet und daher im Sinne des § 880a (zweiter Fall) ABGB für die Einhaltung sämtlicher Pflichten des Pächters aus dem Hotelpachtvertrag garantiert. Das Finanzamt setzte dafür Bürgschaftsgebühr fest, denn nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt liege eine Bürgschaft iSd § 33 TP 7 GebG zu einem Bestandvertrag vor, da eine Akzessorietät und keine darüberhinausgehende Haftung vorliege, die auf eine Bürgschaft schließen lasse. Nach Ansicht der Bf. lag in dem Vertragswortlaut ein nicht mehr auslegungsbedürftiger gebührenfreier Garantievertrag.

Gesetzesauslegung des § 33 TP 7 GebG: § 33 TP 7 Abs. 1 GebG enthält keine Definition der Bürgschaft, es heißt nur „**Bürgschaftserklärungen**“. Die Gebührentatbestände des § 33 GebG verwenden im Allgemeinen die Begriffe des Zivilrechtes, für die Abgrenzung zwischen gebührenpflichtigen und nicht den Rechtsgebühren unterliegenden Vertragstypen ist daher deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend (z.B. VwGH 5.3.1990, 89/15/0014; VwGH 24.6.2010, 2010/1670053; UFS 6.2.2006, RV/0169-K/04; BFG 3.8.2020, RV/6100496/2016). § 33 TP 7 GebG unterwirft den Bürgschaftsvertrag iSd § 1346 ABGB, sowie die Übernahme der Mitschuld (Schuldbeitritt) iSd § 1347 ABGB der Gebühr von 1% vom Wert der verbürgten Verbindlichkeit. Aus der Fassung von § 33 TP 7 GebG und dem Hinweis auf die Bestimmungen des § 1347 ABGB im Zusammenhang mit der höchstgerichtlichen Judikatur ergibt sich, dass die persönliche Befestigung von Rechten bzw. Verbindlichkeiten einer Gebühr unterliegen soll, d.h. die „lupenreinen Rechtsbefestigungen“ unterliegen der Gebühr (VfGH 13.10.1992, B 1144/91; VwGH 16.5.1960, 2622/59; VwGH 17.12.1962, 354/62; VwGH 29.6.1964, 1435/63; VwGH 16.6.1965, 1561/64; VwGH 16.12.1991, 90/15/0142). Nach der höchstgerichtlichen Judikatur und den parlamentarischen Materialien zur GebG-Novelle 1976 BGBl. 1976/668 RV 338 BlgNR,

14. GP zu Z 34 hatte der Gebührengesetzgeber, was den Steuergegenstand der Bürgschaftsgebühr betrifft, doch in erster Linie eine bürgerlich- rechtliche Anknüpfung im Auge.

Vertragsauslegung iSd Sachverhaltsermittlung: Nach Punkt 7.5. des Hotelpachtvertrages haftet die Garantin *vollumfänglich und garantiert daher im Sinne des § 880a (zweiter Fall) ABGB für die Einhaltung sämtlicher Pflichten des Pächters aus diesem Vertrag*. Gegenstand des § 880a ABGB ist das in eigenem Namen abgegebene Versprechen, ein Dritter werde an den Versprechensempfänger eine bestimmte Leistung erbringen. Ein solches Versprechen stellt nach dem zweiten Fall eine Erfolgsszusage dar (*Graf in Kletečka/Schauer, ABGB-ON^{1.05} § 880a (Stand 1.8.2019, rdb.at) Rz 1*). Aufgrund des Verweises auf § 880a zweiter (Halb)satz in Punkt 7.5. des Hotelpachtvertrages geht es um ebenjene Erfolgsszusage. *Gschnitzer in Klang, ABGB² IV/1, 222*, sieht die Erfolgsszusage als Unterart eines Gewährschafts(Garantie)vertrages: der Erfolg ist die Leistung eines Dritten. Die Haftung aus § 880a zweiter (Halb)satz ABGB geht auf volle Genugtuung. Also nicht auf Erfüllung wie bei der Bürgschaft. Die volle Genugtuung umfasst gemäß § 1323 ABGB auch den entgangenen Gewinn und die Tilgung der verursachten Beleidigung. (*Gschnitzer in Klang, ABGB² IV/1, 222-223*).

Aus der Auslegung des Hotelpachtvertrages Punkt 7.5. in Verbindung mit anderen Vertragsbestimmungen ergibt sich, dass die Garantin nicht nur für die monatliche Zahlung der Miete durch die Pächterin haftet, sondern für die Einhaltung sämtlicher Pflichten der Pächterin aus dem Vertrag garantierte; die Pflichten der Pächterin, die einen Hotelbetrieb pachtete, gehen weit über eine bloße Rechtsbefestigung hinaus, da z.B. in Punkt 2.3.1. eine Betriebspflicht festgelegt wurde, sowie die Pächterin sich verpflichtete, sich um sämtliche für den Hotelbetrieb erforderlichen Genehmigungen auf ihre Kosten zu kümmern (Punkt 2.3.2). Es wird durch die Garantin gegenüber der Bf. der erfolgreiche Hotelbetrieb durch die Pächterin während der Dauer des Bestandvertrages garantiert.

Aus diesem Gründen wird, sich aus dem Gesamtinhalten des Hotelpachtvertrages ergebend, in der Erfolgsszusage gemäß § 880a (zweiter Fall) ABGB der Garantin gegenüber der Bf. keine Bürgschaft iSd § 33 TP 7 GebG gesehen, **es war der Beschwerde daher stattzugeben und der vorläufige Bescheid ersatzlos aufzuheben.**

6. Obiter dicta

Es erscheint die nur als obiter dicta zu verstehende Bemerkung zur Bemessungsgrundlage der Bürgschaftsgebühr im Fall einer Bürgschaft zu einem Bestandvertrag, angebracht:

Nach § 33 TP 7 GebG beträgt die Gebühr 1% vom Wert der verbürgten Verbindlichkeit. Der Wert der verbürgten Verbindlichkeit würde sich in einem solchen Fall aus dem Bestandvertrag ergeben und wäre wie die Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG zu bemessen. Die

Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr für Bestandverträge setzt sich aus dem Entgelt und der Bestandsdauer zusammen. Der Hotelpachtvertrag wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und ein beiderseitiger Kündigungsverzicht abgegeben. Die Verpächterin verzichtet für drei Jahre auf die Kündigung und die Bf. für 20 Jahre. Damit wurde der Hotelpachtvertrag auf bestimmte Dauer von 3 Jahren und unbestimmte Dauer, d.s. insgesamt 6 Jahre abgeschlossen. (Diese Dauer würde auch für die Bürgschaftsgebühr gelten, siehe VfGH 2.12.1985, B 834/84). Allein die Vereinbarung aller Kündigungsgründe des § 30 Abs. 2 MRG durch die Vermieterin, damit ein auf bestimmte Zeit abgeschlossener Vertrag zu einem auf unbestimmte Dauer wird, genügt nicht, es kommt auf die Einzelfallbetrachtung an, welche der Kündigungsgründe sich tatsächlich konkretisieren können. Eine vorzeitige Kündigung des Bestandvertrages durch die Bf., die Verpächterin iSd § 30 Abs. 2 MRG ist bloß eingeschränkt möglich. (BFG 23.05.2018, RV/7101263/2016; BFG 29.05.2018, RV/7106271/2016; BFG 23.01.2019, RV/7104470/2016; BFG 20.03.2019, RV/7102011/2017; BFG 04.07.2019, RV/7103228/2019; BFG 24.07.2019, RV/7103609/2016; BFG 29.07.2019, RV/7104448/2016; BFG 05.09.2019, RV/7100157/2017; BFG 24.09.2019, RV/7100215/2017; BFG 07.10.2019, RV/7101823/2017). Sämtliche ihr zustehenden und möglichen Kündigungsgründe sind – abgesehen vom Grund „Eigenbedarf“ und Kündigung wegen Abbruch und Umbau des Hotels aus Verkehrsrücksichten, Assanierungszwecken, zur Milderung eines quantitativen oder qualitativen Wohnfehlbestandes, sowie aus „anderen im öffentlichen Interesse gelegenen Gründen“ unter der Bedingung der Ersatzbeschaffung, – dem Einfluss der Verpächterin entzogen. Die beiden der Sphäre der Verpächterin zuzurechnenden Kündigungsgründe sind keinesfalls umfassender Natur, sodass die Wahrscheinlichkeit einer frühzeitigen Auflösung des Hotelpachtvertrages äußerst gering und von den Parteien – unter normalen Umständen - keinesfalls beabsichtigt ist. Sihin lässt der gegenständliche Hotelpachtvertrag unzweifelhaft einen Bindungswillen der Vertragsparteien hinsichtlich der Pachtdauer erkennen.

Im Schriftsatz vom 17. August 2021, mit welchem die Bf. die Anträge auf mündliche Verhandlung und Senat zurückzog, setzte sie sich mit diesen nur als obiter dicta getätigten Aussagen auseinander und vertrat den Rechtsstandpunkt, dass der Hotelpachtvertrag gebührenrechtlich als ein auf unbestimmte Dauer abgeschlossener Vertrag anzusehen sei.

Der Bf. wird darin zugestimmt, dass es sich in diesem Erkenntnis unter Punkt 6. aufgrund der Stattgabe der Beschwerde nur um eine theoretische Rechtsfrage handelt. Zur Frage der Dauer vgl. BFG 18.8.2021, RV/7101633/2019.

7. Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Verfassungsgerichtshofes folgt. (VfGH 13.10.1992, B 1144/91; VwGH 16.5.1960, 2622/59; VwGH 17.12.1962, 354/62; VwGH 29.6.1964, 1435/63; VwGH 16.6.1965, 1561/64; VwGH 16.12.1991, 90/15/0142).

Wien, am 18. August 2021