



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Steuerberater, vom 13. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 31. März 2004 betreffend Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 7 Abs. 1 Gebührengesetz 1957 entschieden:

Der Berufung wird **stattgegeben**.

Der angefochtene Bescheid wird **aufgehoben**.

Entscheidungsgründe

Am 5. August 2003 langte beim Finanzamt Klagenfurt (in der Folge: FA) eine als "Bürgschaftserklärung" überschriebene Urkunde ein. Darin ist einleitend festgehalten, dass die Ü-GmbH (im Folgenden: Überlasser) von der B-AG (im Nachfolgenden: Beschäftiger, Berufungswerberin, Bw.) den Auftrag zur Überlassung von Arbeitskräften für bestimmte Arbeiten im Wert von rund € 560.000,00 erhalten habe. Dieser Arbeitskräfteüberlassungsvertrag sei der GA-AG vollinhaltlich bekannt. Weiters lautet der Inhalt des Schriftstückes wörtlich wie folgt:

"Zur Sicherung aller Regressansprüche einschließlich Zinsen, Spesen und sonstiger Nebengebühren des Beschäftigers gegen den Überlasser, die aus einer Inanspruchnahme des Beschäftigers als Bürge oder Ausfallsbürge nach § 14 des österreichischen Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes entstehen können, übernehmen wir, die GA-AG, hiermit gegenüber dem Beschäftiger unwiderruflich die Haftung als Bürge und Zahler (§ 1357 ABGB) zur ungeteilten Hand bis zum Betrag von € 300.000,00 einschließlich Zinsen, Spesen und

sonstiger Nebengebühren mit der Maßgabe, dass wir nur auf Zahlung von Geld in Anspruch genommen werden können. Wir verzichten – soweit gesetzlich zulässig – auf die Geltendmachung der uns als Bürgen nach dem Gesetz zustehenden Einreden, einschließlich der Einrede der Aufrechnung.

Wir verpflichten uns, Zahlungen bis zum angegebenen Höchstbetrag zu leisten, sofern der Beschäftigte uns schriftlich darlegt, dass, weshalb und in welcher Höhe ein Regressanspruch des Beschäftigten gegen den Überlasser entstanden ist."

Endlich enthält die Urkunde noch Abreden über die zeitliche Begrenzung der Bürgschaft, die Form der Inanspruchnahme (per Post oder Telefax) sowie die Rückstellungsverpflichtung hinsichtlich der Urkunde für den Fall der Inanspruchnahme.

Unterfertigt wurde das Schriftstück von der GA-AG am 27. Mai 2003, von der Bw. als angenommen mit 16. Juni 2003.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das FA der Bw. gegenüber Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 7 Abs. 1 Gebührengesetz 1957 (GebG) in Höhe von € 3.000,00 fest.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. damit, dass im Vertrag zwischen der Bw. und der Ü-GmbH über die Überlassung von Arbeitskräften ursprünglich die verpflichtende Beibringung einer abstrakten, auf erstes Anfordern zahlbare Bankgarantie durch die Ü-GmbH vorgesehen gewesen wäre. In der Folge sei aber vereinbart worden, dass diese Bankgarantie durch eine gleichwertige Erklärung eines Konzernunternehmens (Anm.: eines mit der Bw. verbundenen Unternehmens) ersetzt werden könne. Weiters führte die Bw. (zusammengefasst) noch aus, aufgrund des umfassenden Einwendungsverzichts und mangels Akzessorität liege nicht eine gebührenpflichtige Bürgschaftserklärung, sondern in Wahrheit ein nicht dem GebG unterliegender Garantievertrag vor. Da von der Bw. für die ursprünglich verlangte, abstrakte, nicht akzessorische Bankgarantie als Alternative eine inhaltlich gleichwertige Besicherung gefordert wurde, beziehe sich die Modifikation primär bloß auf die Person des Garanten, nicht aber auf den Inhalt der abzugebenden Erklärung.

Unter Hinweis auf die Maßgeblichkeit des Urkundeninhaltes nach § 17 Abs. 1 GebG und den ausdrücklichen Bezug auf § 1357 ABGB in der Vertragsurkunde wies das FA die Berufung als unbegründet ab.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wendete die Bw. noch ergänzend ein, dass die Bezeichnung einer Urkunde allein kein verlässliches Kriterium für die Beurteilung darstelle und das Vorliegen eines anderen Geschäftstyps nicht ausschließe. Im Handelsverkehr würden vielmehr die Begriffe Garantie und Bürgschaft als gleichbedeutend gebraucht. Durch den umfassenden Verzicht auf die

Einreden wäre im vorliegenden Fall aber die Akzessorität einer Bürgschaft aufgegeben worden.

Im Verfahren vor der Berufungsbehörde reichte die Bw. über Vorhalt noch Ablichtungen des Konzepts des Arbeitskräfteüberlassungsvertrages, einer von der G-Bank im März 2003 ausgestellten, auf einen Höchstbetrag von € 60.000,00 eingeschränkten, Bankgarantie sowie eines Schreibens der Ü-GmbH an die Bw. betreffend Beibringung einer Konzerngarantie nach. Die von der Bank garantierte Summe wäre auf erste Anforderung ohne Prüfung des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses und unter Verzicht auf die Geltendmachung von Gegenforderungen oder Einreden auszubezahlen gewesen. Zusätzlich brachte die Bw. noch vor, der Vereinbarung, wonach die Bw. für die Geltendmachung ihres Anspruches der GA-AG gegenüber schriftlich dazulegen habe, dass, weshalb und in welcher Höhe ein Regressanspruch entstanden sei, lasse sich nicht entnehmen, dass damit der GA-AG ein Recht auf Ablehnung oder Richtigstellung eingeräumt worden wäre, was überdies gar nicht Parteiwille gewesen sei. Auch wäre es im wirtschaftlichen Interesse der GA-AG als maßgeblicher Gesellschafterin der Bw. gelegen gewesen, dass die Bw. der (besicherten) kostengünstigeren Variante der Personalgestaltung durch ein Fremdunternehmen gegenüber der Möglichkeit, selbst neue (teurere) Arbeitsverträge abzuschließen, den Vorzug gegeben habe, da damit der an die GA-AG auszuschüttende Gewinn höher sein würde.

Seitens des FA wurde, nach fernmündlicher Bekanntgabe des Ermittlungsergebnisses und des Inhaltes der nachgereichten Unterlagen, auf die Aktenübermittlung und Abgabe einer ergänzenden Stellungnahme verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 7 Abs. 1 GebG unterliegen Bürgschaftserklärungen einer Gebühr in Höhe von 1 vH nach dem Werte der verbürgten Verbindlichkeit. Nach § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgeblich.

Aufgrund des im § 17 Abs. 1 GebG festgelegten Urkundenprinzips ist für die Beurteilung der gebührenrechtlichen Relevanz eines Sachverhaltes der schriftlich festgehaltene Inhalt einer Urkunde maßgebend. Die von den Parteien gewählte Bezeichnung für ein Rechtsgeschäft oder die in der Urkunde verwendeten Bezeichnungen sind für die Entscheidung, welches Rechtsgeschäft anzunehmen ist, ohne Bedeutung. Ob die Tatbestandsmerkmale einer Tarifpost des GebG gegeben sind, ist vielmehr aus dem gesamten Inhalt der Urkunde zu erschließen (i.d.S. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 5 zu § 17, mit zahlreichen Judikaturhinweisen). Allein aus der von den

Parteien hier gewählten Überschreibung der Urkunde als "Bürgschaftserklärung" und der im Urkundentext verwendeten Formulierungen "Bürgschaft", "als Bürge und Zahler (§ 1357 ABGB)", ist sohin für den Standpunkt des FA noch nichts gewonnen. Diesbezüglich hat die Bw. zutreffend darauf hingewiesen, dass die geschäftliche Praxis bei Abgabe von Haftungserklärungen nicht immer genau zwischen Garantie und Bürgschaft unterscheide. Oft wird beides scheinbar zusammengefasst, ohne dass deshalb allein schon zwingend auf das eine oder andere Rechtsinstitut geschlossen werden kann (Fellner, a.a.O., Rz 19 zu § 33 TP 7).

Für die Beantwortung der Frage, welches Rechtsgeschäft nach dem Inhalt der Urkunde vorliegt, ist grundsätzlich dessen zivilrechtliche Einordnung maßgebend, da das Gesetz die Gebührentatbestände im Allgemeinen mit Begriffen des Zivilrechtes umschreibt (VwGH vom 5. März 1990, 89/15/0014). Um eine derartige zivilrechtliche Einordnung vornehmen zu können, bestimmt § 914 ABGB, dass bei der Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinn des Ausdruckes zu haften ist, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen ist, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Unter der solcherart zu erforschenden Absicht der Parteien (Schwimann, ABGB, Praxiskommentar, Rz 11 zu § 1346) ist bürgerlich-rechtlich nicht die Auffassung einer Partei, sondern der Geschäftszweck zu verstehen, den jede der vertragsschließenden Parteien redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss (Fellner, a.a.O., RZln 7 und 8 zu § 15 GebG; VwGH vom 15. September 1999, 98/13/0145).

Im vorliegenden Fall wendet die Bw. nun ein, ungeachtet der vielleicht zu Missverständnissen Anlass gebenden Wortwahl sei von den Parteien der Abschluss eines abstrakten, nicht akzessorischen Garantievertrages beabsichtigt gewesen und auch so erfolgt.

Der von der Bürgschaft zu unterscheidende Garantievertrag 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, a.a.O., Rz 16 zu § 33 TP 7; OGH vom 21. März 1985, 8 Ob 637/84). Der Garant übernimmt damit eine gegenüber der Hauptschuld selbständige und somit von deren Bestehen unabhängige (nicht akzessorische) Haftung für die Leistung durch einen Dritten (oder auch zur Abdeckung eines drohenden Schadens). In dieser Selbständigkeit des Garantieversprechens liegt der dogmatische Unterschied zur Bürgschaft, welche in ihrem Bestand von der Hauptschuld abhängig ist (OGH vom 14. Juli 1992, 1 Ob 595/92; VwGH vom 16. Dezember 1991, 90/15/0142); als entscheidendes Abgrenzungskriterium wird daher die

Akzessorität angesehen. Maßgebend für die Beurteilung, ob im Einzelfall eine Bürgschaft oder eine Garantie vereinbart wurde, ist es, ob nach dem Parteiwillen eine selbständige oder eine von der Hauptschuld abhängige Verpflichtung eingegangen werden sollte. Der Garant haftet aus einem (echten) Garantievertrag nicht für Erfüllung, sondern bis zum vereinbarten Höchstbetrag verschuldensunabhängig für den Schaden des Begünstigten (Schwimann, a.a.O., Rz 6 zu § 880a). Wesentlich für eine Garantieerklärung ist, dass die Selbständigkeit der Verpflichtung in Form eines umfassenden Einredeverzehs zum Ausdruck kommt (Rummel in Rummel, Kommentar zum ABGB, Rz 5 zu § 880a; Fellner, a.a.O., Rz 16 zu § 33 TP 7; VwGH vom 16. Dezember 1991, 90/15/0142). Bei Übernahme einer Haftung als "Bürge und Zahler unter Verzicht auf die nach dem Gesetz zustehenden Einwendungen" ist nach herrschender zivilrechtlicher Lehre (Rummel a.a.O., Rz 4 zu § 1444) ein Garantievertrag anzunehmen. Selbst bei bloß teilweise Verzicht auf Einwendungen bzw. vertraglicher Zulassung nur bestimmter Einwendungen kann schon ein Garantievertrag vorliegen (Koziol, Garantievertrag 14).

Bei dem hier zur Beurteilung anstehenden Fall hat nun die GA-AG als Haftende ausdrücklich auf alle ihr nach dem Gesetz zustehenden Einreden, einschließlich der Einrede der Aufrechnung, verzichtet. Zusätzlich hat die Bw. überzeugend, durch die Vorlage des Entwurfes des Arbeitskräfteüberlassungsvertrages, einer dann – vermutlich aufgrund des nicht ausreichenden Garantiebetrages – doch nicht in Anspruch genommenen Bankgarantie, sowie weiterer Unterlagen untermauert, vorgebracht, dass zwischen den Parteien ursprünglich eine Besicherung durch eine abstrakte, vom Bestehen der Hauptschuld unabhängige, also nicht akzessorische Haftungsverpflichtung ins Auge gefasst worden war, welche dann durch die gegenständliche Erklärung der GA-AG erfüllt worden ist. Das Vorbringen der Bw., mit dem Ersatz der grundsätzlich angedachten Bankgarantie durch die in Rede stehende "Bürgschaftserklärung" der GA-AG sollte keineswegs eine inhaltliche oder umfangmäßige Änderung der Besicherung, sondern lediglich eine Modifikation in der Person des Garanten erfolgen, ist im Lichte der obigen Ausführungen als glaubhaft und erwiesen anzusehen, zumal sich das FA dazu nicht geäußert hat oder diesem Einwand gar entgegengetreten ist.

Ausgehend vom Inhalt der berufungsgegenständlichen Urkunde sowie dem im Verlaufe des Verwaltungsverfahrens zu Tage getretenen und klargestellten Parteiwillen ist angesichts der obigen Rechtsausführungen sohin das Zustandekommen eines nicht dem Gebührengesetz unterliegenden Garantievertrages anzunehmen.

Dieser Beurteilung steht auch nicht entgegen, dass sich die Garantin verpflichtet hatte, Zahlungen zu leisten, sofern die Bw. ihr gegenüber schriftlich darlegt, dass, weshalb und in welcher Höhe ein Regressanspruch des Beschäftigers gegen den Überlasser entstanden ist.

Die Selbständigkeit bei einem Garantievertrag bezieht sich nämlich 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 einer Garantie, wenn sie in der Regel vom Bestehen bestimmter Tatsachen, die zu einem anderen Rechtsverhältnis zählen, abhängig ist (etwa vom Nachweis der Lieferung einer Ware, die Gegenstand eines Liefervertrages zwischen dem Begünstigten und dem Auftraggeber des Garanten ist). Durch eine solche Abhängigkeit wird eine Akzessorität der Verpflichtung des Garanten aber nicht begründet (OGH vom 4. Mai 1977, 1 Ob 565/77; Fellner, a.a.O., Rz 18, letzter Absatz, zu § 33 TP 7). Erkennbar diene die letztgenannte Vertragsabrede bloß dazu, eine allenfalls ungerechtfertigte oder grundlose Inanspruchnahme der Garantie leicht nachweisen zu können und so der Garantin die Möglichkeit, die Zahlung unter Berufung auf Rechtsmissbrauch (§ 879 ABGB) zu verweigern, zu eröffnen (Schwimann, a.a.O., Rz 4 zu § 880a), was nach Ansicht der Berufungsbehörde jedoch nicht die für eine Bürgschaftserklärung notwendige Akzessorität herzustellen vermag. Zutreffend dazu hat die Bw. noch ausgeführt, dass durch diese Vertragspassage der Garantin weder ein (darüber hinausgehendes) Recht auf Ablehnung der Zahlung noch irgendeine Richtigstellung eingeräumt werden sollte und solches auch nicht Intention der Parteien gewesen wäre.

Der von der Bw. aufgezeigte Umstand, die Garantin habe ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der gewählten Vorgangsweise gehabt, ist zwar nur ein weiteres Indiz für das Vorliegen eines Garantievertrages (Koziol, a.a.O.; Schwimann, a.a.O., Rz 11 zu § 1346), trägt aber zur Abrundung des Bildes noch zusätzlich bei.

Insgesamt gesehen kommt der Berufung sohin Berechtigung zu, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 6. Februar 2006