



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.P., W., vertreten durch W-T, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. Dezember 2002 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Am 9. Juli 2002 wurde zwischen der R.P., der Berufungswerberin, im Vertrag "R.=R.P." genannt, Herrn J.H., im Vertrag "J.=J.H." genannt, Herrn F.H., im Vertrag "F.=F.H." genannt, und Herrn V.S., im Vertrag "S.=V.S." genannt, eine Vereinbarung abgeschlossen. Diese Vereinbarung hat auszugsweise folgenden Inhalt:

".....

Die GESELLSCHAFTER vereinbaren nunmehr wie folgt:

#### I. SUBSTANZGARANTIE

1.1. Um das Risiko für die R.=R.P. infolge ihrer Beteiligung an der Ges. sowie den damit im Zusammenhang stehenden Transaktionen gemäß den Bestimmungen der RAHMENVEREINBARUNG überschaubar zu halten, haften und garantieren S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H. der R.=R.P. zur ungeteilten Hand für die Werthaltigkeit des mit dem TAG DES INKRAFTTRETEINS von der R.=R.P. gehaltenen GESCHÄFTSANTEILS V samt GESELLSCHAFTERDARLEHEN (sohin eines Betrages von EUR 2 Millionen samt Zinsen) nach Maßgabe der nachfolgenden Bestimmungen.

1.2. S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H. haften dafür und garantieren hiermit der R.=R.P. zur ungeteilten Hand, dass diese für den GESCHÄFTSANTEIL V samt GESELLSCHAFTERDARLEHEN jedenfalls einen Betrag von EUR 1.000.000,-- erhält (in der Folge kurz "SUBSTANZGARANTIE" genannt). Der unter der SUBSTANZGARANTIE abgarantierte Betrag in der Höhe von EUR 1.000.000,-- reduziert sich jedoch in dem Ausmaß, als der R.=R.P. und/oder den Stiftern (einschließlich Ehegatten oder Verwandte der Stifter der

ersten und zweiten Linie gemäß § 731 Abs 1 und 2 ABGB) – seit dem TAG DES INKRAFTTRETENS – Geldmittel der Ges. (ausgenommen Zuflüsse aufgrund der RAHMENVEREINBARUNG) und/oder einer anderen Gesellschaft der Gruppe in welcher Form auch immer zufließen, einschließlich, jedoch nicht beschränkt auf, Dividenden, Sonderausschüttungen, Sonderdividenden, Beratungshonorare, sowie Rückzahlungsbeträge und Zinsen aus dem GESELLSCHAFTERDARLEHEN.

1.3. Die SUBSTANZGARANTIE besteht für alle – bis zum Ablauf von 10 Jahren nach dem TAG DES INKRAFTTRETENS eingetretenen – Fälle eines fremdüblichen Verkaufs oder sonstiger fremdüblicher Verwertung des von R.=R.P. gehaltenen GESCHÄFTSANTEILS V, so insbesondere in den nachfolgend angeführten Fällen:

- (i) Verfügungen aufgrund sämtlicher im GESELLSCHAFTSVERTRAG vereinbarten Aufgriffs- und Mitverkaufsrechte und Mitverkaufsverpflichtungen;
- (ii) Liquidation der Ges. gemäß den Bestimmungen der §§ 84 ff GmbHG unter Berücksichtigung des GESELLSCHAFTSVERTRAGES sowie eine Auflösung der Ges. infolge eines Insolvenzverfahrens; und
- (iii) sonstige fremdübliche Verfügungen.

Die SUBSTANZGARANTIE gilt jedoch nicht für bis zum Ablauf von 7 Jahren nach dem TAG DES INKRAFTTRETENS (schon aber für den Zeitraum von 7 bis 10 Jahren seit dem TAG DES INKRAFTTRETENS) eingetretene Fälle eines Verkaufs oder sonstiger Verwertung des von R.=R.P. gehaltenen GESCHÄFTSANTEILS V, welche durch R.=R.P. selbst ausgelöst bzw. initiiert wurden (z.B. etwa durch die Kündigung der Ges., durch eigeninitiativen Verkauf an Dritte oder die Ausübung von Aufgriffsrechten der übrigen GESELLSCHAFTER im Zusammenhang mit diesen von R.=R.P. ausgelösten bzw. initiierten Fällen).

1.4. Sofern – aus welchem Grund immer - R.=R.P. in einem der Fälle des Punktes 1.3 (i) oder (iii) nur einen Teil ihres Geschäftsanteils an der Ges. an einen Dritten überträgt, gelten die Bestimmungen dieses Punktes I. sinngemäß mit der Maßgabe, daß der R.=R.P. zugeflossene Erlös aus den Teilverkäufen auf die SUBSTANZGARANTIE, welche erst bei Verfügung über den letzten Teil des GESCHÄFTSANTEILS V (längstens jedoch bis zum Ablauf von 10 Jahren nach dem TAG DES INKRAFTTRETENS) ausgelöst wird, anzurechnen ist.

1.5. Die von S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H. gemäß obenstehenden Bestimmungen übernommenen persönlichen Haftungen können jederzeit zur Gänze oder teilweise durch Beibringung einer Bankgarantie einer erstklassigen und renommierten österreichischen Bank abgelöst werden.

1.6. Im Innenverhältnis sind die Verpflichtungen aus der SUBSTANZGARANTIE von den Herrn S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H. entsprechend dem Verhältnis ihrer Beteiligungen an der Ges. zu tragen.

## **II. VORZEITIGE KÜNDIGUNG DES GESELLSCHAFTERDARLEHENS**

2.1. Gemäß Punkt 6.4 des Vertrages über die Gewährung des GESELLSCHAFTERDARLEHENS, welcher der RAHMENVEREINBARUNG im Entwurf als Beilage ./13 angeschlossen ist, wurde sowohl der R.=R.P. als auch Ges. ein außerordentliches Kündigungsrecht eingeräumt, welches frühestens nach dem Ablauf von 7 Jahren und längstens bis zum Ablauf von 9 Jahren nach dem TAG DES INKRAFTTRETENS ausgeübt werden kann.

2.2. Für den Fall der außerordentlichen Kündigung des GESELLSCHAFTERDARLEHENS gemäß Punkt 6.4 des Vertrages über die Gewährung des GESELLSCHAFTERDARLEHENS, welcher im Entwurf der RAHMENVEREINBARUNG als Beilage ./13 angeschlossen ist, gelten die obigen Bestimmungen zur SUBSTANZGARANTIE (Punkt 1.1 bis 1.6 dieser Vereinbarung) sinngemäß, wobei S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H. zur ungeteilten Hand der R.=R.P. dafür haften und garantieren, dass Ges. einen Betrag von zumindest EUR 1.000.000,-- (wiederum reduziert um die in Punkt 1.2 oben genannten Beträge, welche der R.=R.P. und/oder den Stiftern,

einschließlich Ehegatten oder Verwandte der Stifter der ersten und zweiten Linie gemäß § 731 Abs 1 und 2 ABGB, seit dem TAG DES INKRAFTTRETENS seitens der Ges. und/oder einer anderen Gesellschaft der Gruppe zufließen, sowie weiters reduziert um den Abtretungspreis gemäß Punkt 2.3 unten) aus dem GESELLSCHAFTERDARLEHEN zurückzahlt.

2.3. Für den Fall der außerordentlichen Kündigung des GESELLSCHAFTERDARLEHENS gemäß Punkt 6.4 des Vertrages über die Gewährung des GESELLSCHAFTERDARLEHENS (durch wen auch immer) bietet R.=R.P. bereits heute den Herren S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H. entsprechend dem Verhältnis ihrer Anteile an der Ges. die Übertragung des GESCHÄFTSANTEILS V gemäß dem dieser Vereinbarung als Annex ./1 angeschlossenen Abtretungsvertrag (in der Folge kurz "ABTRETUNGSVERTRAG" genannt) unwiderruflich an. Das Anbot kann von den Herren S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H., für diesen Zweck sämtliche vertreten durch Herrn S.=V.S. innerhalb von zwei Monaten seit Kenntnis der außerordentlichen Kündigung des GESELLSCHAFTERDARLEHENS gemäß Punkt 6.4 des Vertrages über die Gewährung des GESELLSCHAFTERDARLEHENS mittels Annahmeerklärung und Übermittlung derselben an R.=R.P. (für die Rechtzeitigkeit ist der Postaufgabestempel maßgeblich) angenommen werden. Umgekehrt bieten auch die Herren S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H., für den Fall der außerordentlichen Kündigung des GESELLSCHAFTERDARLEHENS gemäß Punkt 6.4 des Vertrages über die Gewährung des GESELLSCHAFTERDARLEHENS (durch wen auch immer), bereits heute der R.=R.P. entsprechend dem Verhältnis ihrer Anteile an der Ges. den Erwerb des GESCHÄFTSANTEILS V gemäß dem dieser Vereinbarung als Annex ./1 angeschlossenen ABTRETUNGSVERTRAG unwiderruflich an. Das Anbot kann der R.=R.P. innerhalb von zwei Monaten seit Kenntnis der außerordentlichen Kündigung des GESELLSCHAFTERDARLEHENS gemäß Punkt 6.4 des Vertrages über die Gewährung des GESELLSCHAFTERDARLEHENS mittels Annahmeerklärung und Übermittlung derselben an die Herren S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H., für diesen Zweck sämtliche vertreten durch Herrn S.=V.S., angenommen werden (für die Rechtzeitigkeit ist der Postaufgabestempel maßgeblich). Bei Annahme verpflichten sich die Herren S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H. einerseits und die R.=R.P. andererseits, den ABTRETUNGSVERTRAG in Notariatsaktsform Zug um Zug gegen die Bezahlung des nachstehend angeführten Abtretungspreises abzuschließen. Gemäß den Bestimmungen des ABTRETUNGSVERTRAGES verkauf die R.=R.P. den Herren S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H., den GESCHÄFTSANTEIL V zu einem Kaufpreis von Gesamt EUR 72.700,-- (zuzüglich eines Betrages, welcher einer Verzinsung von 3 % per anno auf den Kaufpreis von Gesamt EUR 72.700,-- entspricht; dieser hinzuzurechnende Zinsbetrag ist wiederum bei jährlicher Kapitalisierung der Zinsen seit dem TAG DES INKRAFTTRETENS bis zur Annahme der obigen Abtretungsanbote zu berechnen.).

....."

Im Punkt III. wird, bei einer Veräußerung sämtlicher Geschäftsanteile oder Liquidation der Ges., umfangreich die Verteilung eines allfälligen Veräußerungs- bzw. Liquidationserlöses geregelt. In diesem Punkt wird festgehalten, welche Beträge die R.P. erhält, wenn der Gesamterlös unter € 5,000.000,--, zwischen € 5,000.000,-- und € 7,000.000,-- und über 7,000.000,-- liegt. Bei jedem dieser Bereiche gibt es unterschiedliche Verteilungsschlüssel.

Dass im Falle einer Verwertung des Geschäftsanteils V durch die R.P., für welche die Substanzgarantie besteht, sämtliche Rechte aus dem Gesellschafterdarlehen um einen Kaufpreis von € 1,-- von der R.P. an die übrigen Gesellschafter zu übertragen sind, wird in Punkt IV. der Vereinbarung bestimmt.

Der Punkt V. dieser Vereinbarung hat folgenden Wortlaut:

## **"V. VERFÜGUNGEN ÜBER DEN GESCHÄFTSANTEIL V BEI SUBSTANZGARANTIE BZW. ASYMMETRISCHER VERTEILUNG**

*Im Falle von jenen gänzlichen oder teilweisen Verfügungen der R.=R.P. über den von ihr gehaltenen Geschäftsanteil an der Ges., wo eine persönliche Haftung der Herren S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H. im Zusammenhang mit der SUBSTANZGARANTIE und der asymmetrischen Verteilung eines allfälligen Veräußerungserlöses ausgelöst wird, gilt als vereinbart, daß R.=R.P. erst zur Übertragung ihres Geschäftsanteils an die Herren S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H. oder aber auch an einen Dritten verpflichtet ist, wenn Verpflichtungen der Herren S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H. im Zusammenhang mit der SUBSTANZGARANTIE und/oder der asymmetrischen Verteilung eines allfälligen Veräußerungserlöses spätestens Zug um Zug mit der Übertragung des Geschäftsanteils vollständig erfüllt werden. Diese Bestimmung ist wiederum als Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag der Ges. anzusehen."*

Im Punkt VI. befinden sich noch Übertragungsbedingungen bei gesellschaftsvertraglichen Verfügungen und der Punkt VII. enthält die Schlussbestimmungen. Dieser Vereinbarung angeschlossen ist das Muster eines Abtretungsvertrages.

Für diese Vereinbarung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien der Berufungswerberin mit Bescheid vom 18. Dezember 2002 eine Gebühr gemäß § 33 TP 7 Abs. 1 GebG in der Höhe von € 10.000,-- vorgeschrieben.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass es sich bei der gegenständlichen Vereinbarung nicht um eine Bürgschaft, sondern um eine Garantie (Substanzgarantie) handelt.

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

Gemäß § 33 TP 7 Abs. 1 Z. 1 GebG unterliegen Bürgschaftserklärungen mit 1 v.H. nach dem Wert der verbürgten Verbindlichkeit einer Rechtsgebühr. Der Bürgschaftserklärung steht die Erklärung gleich, durch die jemand einer Verbindlichkeit als Mitschuldner beitritt (§ 1347 ABGB).

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. Der Bürge wird nicht Mitschuldner, sondern Nachschuldner, während der erste Schuldner noch immer Hauptschuldner bleibt.

Von der Bürgschaft ist der Garantievertrag (auch Gewährvertrag) zu unterscheiden. 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. 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 Garantievertrags liegt der dogmatische

Unterschied zur Bürgschaft, welche in ihrem Bestand von der Existenz der Hauptschuld abhängig (akzessorisch) ist.

In der Rahmenvereinbarung, welche am selben Tag abgeschlossen wurde wie die gegenständliche Vereinbarung, verpflichtete sich die Berufungswerberin in Punkt X. der Ges. ein nachrangiges Gesellschafterdarlehen in der Höhe von € 1.927.300,-- zu gewähren. Neben dem Kaufpreis für den Geschäftsanteil V in der Höhe von € 7.000,-- war von der Berufungswerberin auch noch ein Gesellschafterzuschuss in der Höhe von € 65.700,-- zu leisten. Nach den Bestimmungen der Rahmenvereinbarung wurden von der Berufungswerberin für ihre Beteiligung an der Ges. insgesamt € 2.000.000,-- geleistet.

Für die Leistungen der Berufungswerberin für den Geschäftsanteil V und dem Gesellschafterdarlehen (insgesamt die € 2.000.000,--) haften und garantieren die übrigen Gesellschafter (S.=V.S., J.=J.H. und F.=F.H.) im Punkt 1.2 der Vereinbarung der Berufungswerberin gegenüber, dass sie für den Gesellschaftsanteil und dem Gesellschafterdarlehen jedenfalls einen Betrag von € 1.000.000,-- erhält. Dieser garantierte Betrag in der Höhe von € 1.000.000,-- reduziert sich in dem Ausmaß, als der Berufungswerberin und/oder den Stiftern Geldmitteln der Ges. und/oder einer anderen Gesellschaft der Gruppe, in welcher Form auch immer, zufließen. Die Höhe der Garantie ist nicht nur abhängig von Zahlungen der Darlehensnehmerin, sondern auch von Zahlungen anderer Gesellschaften. Weiter ist die Höhe nicht nur von Zahlungen an die Berufungswerberin, sondern auch von irgendwelchen Zahlungen an die Stifter abhängig. Bei diesen Leistungen handelt es sich nicht nur um solche, welche mit dem Darlehen im Zusammenhang stehen, sondern um irgendwelche Leistungen auch immer, so z.B. auch Dividenden, Sonderausschüttungen, Sonderdividenden, Beratungshonorare. Aus dieser Gestaltung kann sich ohne weiteres ergeben, dass die Garantie schon hinfällig ist, auch wenn für das Darlehen noch keine Rückzahlungen geleistet wurden, also dieses noch zur Gänze offen ist.

Der garantierte Betrag von € 1.000.000,-- bezieht sich nicht nur auf das Darlehen, welches von der Berufungswerberin in der Höhe von € 1.927.300,-- zu gewähren war, sondern auch auf den Geschäftsanteil V. Außerdem gilt die Garantie in bestimmten Fällen nicht, und zwar in jenen im letzten Absatz des Punktes 1.3 genannten Fällen (die Garantie gilt jedoch nicht für bis zum Ablauf von 7 Jahren nach dem Tag des Inkrafttretens - schon aber für den Zeitraum von 7 bis 10 Jahren seit dem Tag des Inkrafttretens - eingetretene Fälle eines Verkaufs oder sonstiger Verwertung des von der Berufungswerberin gehaltenen Geschäftsanteils V, welche durch die Berufungswerberin selbst ausgelöst bzw. initiiert wurden). Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass diese Garantie nicht für alle Veräußerungen gilt. Von wem die

Berufungswerberin dann tatsächlich irgendeinen Betrag erhält, lässt die Vereinbarung offen, da ihr nicht entnommen werden kann, an wen eine Veräußerung erfolgen könnte.

Nach dem soeben erläuterten verdeutlicht schon der Inhalt der gegenständlichen Vereinbarung, dass die übrigen Gesellschafter nicht etwa für die Rückzahlung des der Ges. von der Berufungswerberin gewährten Darlehens garantieren, sondern nach dem objektiven Erklärungswert nur zum Ausdruck bringen wollten, eine teilweise Haftung für den Erfolg eines bestimmten Unternehmens – nämlich aus der Beteiligung der Berufungswerberin an der Ges. durch den Erwerb des Geschäftsanteiles V – zu übernehmen. Damit wurde von den übrigen Gesellschaftern gegenüber der Berufungswerberin eine selbständige Verbindlichkeit eingegangen, bei der es sich um eine Garantie handelt.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. März 2006