



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 20

GZ. RV/2684-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GmbH, X., vertreten durch Herrn D.H., gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23. April 2012 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 2. August 2011 wurde von der Firma GmbH, der Berufungswerberin, vertreten durch die Geschäftsführerin Frau F.M. als Verpächter und der Firma Fa. in Gründung vertreten durch die Geschäftsführerin Frau F.S. als Pächter ein Pachtvertrag abgeschlossen. Gegenstand dieses Pachtvertrages ist der am Standort X. geführte Restaurantbetrieb. Das Pachtverhältnis beginnt am 15. August 2011 und endet am 31. Dezember 2016, ohne dass es einer gesonderten Aufkündigung bedarf.

Der monatliche Pachtzins für das Bestandobjekt beträgt
von 15. August 2011 bis 31. August 2011 € 2.000,--
von 1. September 2011 bis 31. Dezember 2011 € 4.000,--
von 1. Jänner 2012 bis 31. Dezember 2012 € 5.000,--
von 1. Jänner 2013 bis 31. Dezember 2013 € 6.000,-- und
ab 1. Jänner 2014 € 7.000,--
zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer.

Der Pächter leistet mit Vertragsunterfertigung eine Pachtvorauszahlung in der Höhe von € 32.500,-- zuzüglich Umsatzsteuer. Durch diese Vorauszahlung reduziert sich der oben angeführte und gestaffelte monatliche Pachtzins um € 500,--. Zuzüglich zum Pachtzins verpflichtet sich der Pächter die auf das Pachtobjekt entfallenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben zu entrichten.

Zur Sicherung der Einhaltung aller Bestimmungen des Pachtvertrages verpflichtet sich der Pächter innerhalb von vier Wochen ab Pachtbeginn eine Kautionszahlung in Höhe von € 30.000,-- in Form einer unwiderruflichen abstrakten Bankgarantie zu leisten. Rechtswirksam wird der Pachtvertrag erst mit Zahlungseingang der vereinbarten Pachtvorauszahlung. Sollte die Pachtvorauszahlung nicht innerhalb von 10 Tagen ab Unterfertigung des Vertrages am Konto des Verpächters einlangen, ist der Pachtvertrag nicht rechtswirksam.

Der Punkt „XVI. SONSTIGE BESTIMMUNGEN“ enthält folgenden Absatz:

„Die Geschäftsführerin Frau F.S. geb. 1. tritt allen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen der Fa. als Mitschuldnerin bei und übernimmt sohin mit dieser gemeinsam die Solidarhaftung gegenüber dem Verpächter.“

Mit Bescheid vom 23. April 2012 wurde der Berufungswerberin vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für eine Bürgschaftserklärung gemäß [§ 33 TP 7 GebG](#) vorläufig eine Gebühr in der Höhe von € 5.002,83 vorgeschrieben. Die Vorschreibung erfolgt vorläufig, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Begründet wurde diese Vorschreibung damit, dass Frau F.S. laut dem Pachtvertrag eine Haftung als Bürge und Zahler für die jeweiligen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen der Fa. übernimmt. Diese Haftungsübernahme als Bürge stellt eine Bürgschaft im Sinne des [§ 33 TP 7 GebG](#) dar.

Der Wert der Verbindlichkeiten (die Bemessungsgrundlage) wurde wie folgt ermittelt:

Pacht inkl. USt für 15.8.2011 bis 31.8.2011	€	1.800,00
Pacht inkl. USt für 1.9.2011 bis 31.12.2011	€	16.800,00
Pacht inkl. USt für 1.1.2012 bis 31.12.2012	€	64.800,00
Pacht inkl. USt für 1.1.2013 bis 31.12.2013	€	79.200,00
Pacht inkl. USt für 1.1.2014 bis 31.12.2016	€	280.800,00
Durchschnitt Betriebskosten laut Vorhaltsbeantwortung	€	17.882,62
Pachtzinsvorauszahlung inkl. USt	€	39.000,00
<hr/>		
Bemessungsgrundlage	€	500.282,62

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde wie folgt begründet:

„Frau F.S., als Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer, hat, da die Firma in Gründung war, zur Sicherung und Erfüllung des Hauptgeschäfts die Urkunde mit unterfertigt. Eine private Schuldübernahme ist kein Schuldbeitritt und demnach nicht gebührenpflichtig. Es liegt keine separate Haftungsübernahme als Bürge vor, sondern ausschließlich die Sicherung und Erfüllung – versprechen eine bestimmte Leistung zur ungeteilten Hand zu erbringen – des Hauptgeschäfts.“

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Juni 2012 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

„Eine private Schuldübernahme liegt vor, wenn ein neuer Schuldner an die Stelle des alten tritt.

Im gegenständlichen Pachtvertrag tritt die Geschäftsführerin Frau F.S. allen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen der Fa. als Mitschuldnerin bei.

Es liegt somit keine private Schuldübernahme vor, da Frau =F.S. nicht an die Stelle des alten Schuldners getreten ist, sondern als Mitschuldnerin beigetreten ist.

Erklärungen, durch die jemand einer Verbindlichkeit als Mitschuldner beitritt ([§ 1347 ABGB](#)) sind im Gebührengesetz den Bürgschaftserklärungen gleichgestellt und unterliegen gem.

[§ 33 TP 7 Abs. 1 GebG](#) der Gebühr.“

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde vorgebracht:

„Diesbezüglich wird ausgeführt, dass seitens des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in der unsere Berufung als unbegründet abweisenden Berufungsvorentscheidung als Begründung ausgeführt wird, dass keine privative Schuldübernahme vorliege, da Frau -F.S. „... nicht an die Stelle des alten Schuldners getreten ...“ sei, sondern (der Verpflichtung der =Fa.. in Gründung) als Mitschuldnerin beigetreten ist.

Diese Begründung widerspricht aber den Absichten der Vertragsparteien und den Intentionen des Pachtvertrages. Wie bereits in unserer Berufung ausgeführt, übernahm Frau .F.S. - als Mehrheitsgesellschafterin und Geschäftsführerin der Pächterin - lediglich die Solidarhaftung für die Vertragserfüllung durch diese.

Gemäss [§ 19 Abs. 2 GebG](#) sind abgeschlossene Nebengeschäfte in der Urkunde über das Hauptgeschäft zwischen denselben Vertragsteilen zur Sicherung oder Erfüllung des Hauptgeschäfts gebührenbefreit, wenn das Hauptgeschäft nach diesem Gesetz einer Gebühr unterliegt.

Diesbezüglich wird in der Richtlinie des BMF, GZ BMF 010206/201-VI/5/5006 vom 22. Februar 2007 (RZ 756) ausgeführt wie folgt:

„.... eine gebührenpflichtige Schuldbeitrittserklärung liegt nur dann vor, wenn Beitrete einer ihr fremden Schuld beitreten, nicht aber dann, wenn mehrere Personen bei der Begründung eines Schuldverhältnisses versprechen, eine bestimmte Leistung zur ungeteilten Hand zu erbringen.“

Die Gesellschafter-Geschäftsführerin der Pächterin, Frau Sophie =F.S., ist nach der klaren Textierung des Pachtvertrages vom 2. August 2011 keiner fremden Schuld beigetreten, sondern hat aus Anlass der Vertragserrichtung der wirtschaftlich in ihrem Eigentum stehenden, noch in Gründung befindlichen Gesellschaft als Mitschuldnerin „versprochen“, die von Letzterer geschuldete Leistungen zur ungeteilten Hand zu erbringen.

Weiteres ist darauf zu verweisen, dass dann, wenn Gesellschafter einer GmbH durch Mitunterfertigung des Vertrages der Gesellschaft die persönliche Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernehmen, zwar Gebührenpflicht nach TP 7

(Schuldbeitritt) ausgelöst wird, dies jedoch dann nicht der Fall ist, soferne ein faktischer Schuldbeitritt durch gemeinsame Auftragerteilung (gemeinsamer Vertragsabschluss) erfolgt oder bloße Vereinbarung der Korrealität vorliegt.

Diese Voraussetzungen der Gebührenfreiheit liegen vor: es kam zur gemeinsamen Auftragerteilung der Frau =F.S. sowohl als GF der in Gründung befindlichen -Fa. als auch in deren eigenen Namen, weiters liegt gemeinsamer Vertragsabschluss vor. Auch aus diesem Grund ist der angefochtene Vergebührungsbescheid rechtswidrig ergangen.

Es liegt sohin keine vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorgeschriebene Gebührenschuld vor.

Lediglich im eventu wird die vorgeschriebene Gebühr (auch) der Höhe nach bekämpft.

Die vom Finanzamt angenommene Gebührenbemessungsgrundlage in Höhe von Euro 500.282,62 entspricht nicht dem tatsächlichen Gegenwert einer eventuellen Bürgschaft der F.S..

Die Rechtswirksamkeit des Pachtvertrages war abhängig gemacht worden einerseits von einer Pachtvorauszahlung in Höhe von Euro 32.500,-- zuzüglich 20 % Ust. sowie andererseits der Beibringung einer Bankgarantie in Höhe von Euro 30.000,-- sodass für diese Beträge seitens der Frau =F.S. keine Haftung übernommen wurde. Dazu kommt, dass eine allfällige Haftung der Frau .F.S. als Schadenersatzforderung der Umsatzsteuerpflicht nicht unterliegt.

Die Gebührenbemessungsgrundlage - so der Berufung gegen den angefochtenen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel nicht sowieso bereits dem Grunde nach Folge gegeben wird - ist sohin unrichtig errechnet."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 33 TP 7 Abs. 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](#)).

[§ 1347 ABGB](#) bestimmt:

„Wenn jemand, ohne die den Bürgen zustatten kommende Bedingung, einer Verbindlichkeit als Mitschuldner beitritt, so entsteht eine Gemeinschaft mehrerer Mitschuldner, deren rechtliche Folgen nach den in dem Hauptstücke von Verträgen überhaupt gegebenen Vorschriften zu beurteilen sind (§§ 888–896).“

Gemäß [§ 17 Abs. 1 GebG](#) ist für die Festsetzung der Gebühren 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. Nach Abs. 4 leg. cit. ist es ohne Einfluss auf die Entstehung der Gebührenschuld, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

[§ 19 Abs. 2 GebG](#) lautet:

„Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäfts sind, abgeschlossen, so ist die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten. Die in der Urkunde über das Hauptgeschäft zwischen denselben Vertragsteilen zur Sicherung oder Erfüllung des Hauptgeschäfts abgeschlossenen Nebengeschäfte sind gebührenbefreit, wenn das Hauptgeschäft nach diesem Gesetz oder einem Verkehrsteuergesetz einer Gebühr oder Verkehrsteuer unterliegt; für Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte zu Darlehens-, Kredit-, Haftungs- und Garantiekreditverträgen sowie zu den im Rahmen des Factoringgeschäftes ([§ 1 Abs. 1 Z 16 BWG](#)) getroffenen Vereinbarungen über die Gewährung eines Rahmens für die Inanspruchnahme von Anzahlungen gilt § 20 Z 5.“

Nach dem 2. Satz des [§ 19 Abs. 2 GebG](#) ist ein Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft zu einem dem Gebührengesetz oder einem Verkehrsteuergesetz unterliegenden Hauptgeschäft gebührenfrei. Voraussetzung der Anwendung des [§ 19 Abs. 2 Satz 2 GebG](#) ist zunächst, dass das vorliegende Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft als Nebengeschäft zu einem dem Gebührengesetz oder einem Verkehrsteuergesetz unterliegenden Hauptgeschäft abgeschlossen wurde (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 14 zu [§ 19 GebG](#) und die dort zitierte Rechtsprechung).

Nach dem eindeutigen Inhalt des Vertrages wurde der Pachtvertrag zwischen der Berufungswerberin als Verpächterin und der Firma =Fa. als Pächterin abgeschlossen. Dieser Pachtvertrag, bei dem es sich hier um das Hauptgeschäft handelt, unterliegt nach [§ 33 TP 5 GebG](#) einer Gebühr. Das zwischen der Berufungswerberin und der Firma =Fa. abgeschlossene Hauptgeschäft unterliegt einer Gebühr.

Zur Erfüllung der Voraussetzungen der Gebührenfreiheit nach [§ 19 Abs. 2 Satz 2 GebG](#) muss es sich um Nebengeschäfte und Nebenverabredungen in derselben Urkunde zwischen denselben Vertragsteilen zum Zwecke der Sicherung oder Erfüllung des Hauptgeschäftes handeln (vgl. Fellner aaO, Rz 21 zu [§ 19 GebG](#) und die dort zitierte Rechtsprechung).

Der Absatz, dass die Geschäftsführerin Frau F.S. allen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen der Firma =Fa. als Mitschuldnerin beitritt und sohin mit dieser gemeinsam die Solidarhaftung gegenüber dem Verpächter übernimmt, befindet sich im Punkt XVI. sonstige Bestimmungen des Pachtvertrages. Nach dem eindeutigen Inhalt dieses Absatzes tritt Frau F.S. allen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen der Firma =Fa. als Mitschuldnerin bei.

Nach dem zweiten Halbsatz des [§ 33 TP 7 Abs. 1 GebG](#) unterliegt als weiterer Gegenstand der Schuldbeitritt im Sinne des [§ 1347 ABGB](#) der Gebühr, das ist die Erklärung, durch die jemand einer für ihn fremden Verbindlichkeit als Mitschuldner beitritt (vgl. Fellner aaO Rz 9 zu [§ 33 TP 7 GebG](#)). Da Frau F.S. einer ihr fremden Verbindlichkeit, nämlich der Verbindlichkeit der Firma =Fa., beitritt, liegt hier eine gebührenpflichtige Schuldbeitrittserklärung vor. Der Pachtvertrag wurde mit der Firma Fa. abgeschlossen, weshalb es sich bei den in dem Pachtvertrag

eingegangenen Verpflichtungen um Verbindlichkeiten der Firma =Fa., einer von der Geschäftsführerin verschiedenen Person, handelt. Da Frau F.S. nicht Vertragspartnerin des Hauptgeschäftes Pachtvertrag war, sind die Voraussetzungen für eine Befreiung nach § 19 Abs. 2 GebG, nämlich dass das Hauptgeschäft und das Nebengeschäft von denselben Vertragspartnern abgeschlossen werden, nicht erfüllt.

In der Berufung gegen den Bescheid wird ausgeführt, dass eine private Schuldübernahme kein Schuldbeitritt ist und demnach nicht gebührenpflichtig ist. Dazu wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in der Berufungsverfahrensentscheidung bereits zutreffend festgehalten, dass eine private Schuldübernahme vorliegt, wenn ein neuer Schuldner an die Stelle des alten Schuldners tritt. Nach Punkt XVI. des Pachtvertrages tritt die Geschäftsführerin Frau F.S. allen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen der =Fa. als Mitschuldnerin bei und übernimmt sohin mit dieser gemeinsam die Solidarhaftung gegenüber dem Verpächter. Hier tritt nach dem eindeutigen Inhalt des Vertrages Frau F.S. nicht an die Stelle der =Fa., sondern tritt allen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen als Mitschuldnerin bei. Da hier Frau F.S. einer ihr fremden Schuld, nämlich der Verbindlichkeiten und Verpflichtungen der =Fa., beitritt, liegt hier eine Schuldbeitrittsklärung vor, welche nach dem zweiten Halbsatz des § 33 TP 7 Abs. 1 GebG einer Gebühr unterliegt.

Wenngleich zufolge § 1347 ABGB auf Grund 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 rein akzessorischer Natur, sie setzt eine Hauptschuld voraus. Im Falle der Korrealität gibt es keine Haupt- und keine Nebenschuld, sondern nur eine Hauptschuld, die zwei oder mehrere Personen zur ungeteilten Hand Schulden (vgl. Fellner aaO, Rz 12 zu § 33 TP 7 und die dort zitierte Judikatur).

Der Pachtvertrag wurde zwischen der Berufungserwerberin und der =Fa. abgeschlossen. Bei den in diesem Vertrag eingegangenen Verpflichtungen handelt es sich um solche der =Fa.. und nicht auch um solche der Geschäftsführerin Frau F.S.. Die Geschäftsführerin Frau F.S. tritt nach dem eindeutigen Inhalt des Vertrages allen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen der =Fa. als Mitschuldnerin bei und übernimmt mit dieser gemeinsam die Solidarhaftung gegenüber dem Verpächter. Sie tritt der Schuld eines anderen als Mitschuldner bei. Im

Gegensatz zur Korrealität verpflichten sich hier nicht zwei oder mehrere Personen zur ungeteilten Zahlung einer Schuld. Es liegt hier eindeutig eine gebührenpflichtige Schuldbeitrittserklärung vor.

In jenen Fällen, in denen nicht durch Gesetz das Vorliegen einer behördlichen Genehmigung für die volle Wirksamkeit eines Vertrages vorgeschrieben wird, sondern der Parteiwille einem Vertrag eine entsprechende Suspensivbedingung beifügt, kommt [§ 17 Abs. 4 GebG](#) mit der Konsequenz zur Anwendung, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die Gebührenpflicht bereits eintritt, obgleich der Vertrag selbst noch nicht voll wirksam ist. Wenn der Pachtvertrag erst mit Zahlungseingang der vereinbarten Pachtvorauszahlung rechtswirksam wird, so sollte das „zugedachte Recht“ erst nach Erfüllung einer aufschiebenden Bedingung „zu seiner Kraft gelangen“, einer Bedingung, die gemäß [§ 17 Abs. 4 GebG](#) auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne jeglichen Einfluss bleibt.

Die Bemessung der Gebühr richtet sich nach [§ 33 TP 7 Abs. 1 GebG](#) nach dem Wert der verbürgten Verbindlichkeit. Wenn im Vorlageantrag ausgeführt wird, dass die Rechtswirksamkeit des Pachtvertrages einerseits von einer Pachtvorauszahlung in der Höhe von € 32.500,-- zuzüglich 20 % USt sowie andererseits der Beibringung einer Bankgarantie in Höhe von € 30.000,-- abhängig gemacht worden ist, sodass für diese Beträge seitens der Frau F.S. keine Haftung übernommen wurde, ist diesem der Inhalt des Vertrages entgegenzuhalten. So wird im Punkt XVI. des Pachtvertrages festgehalten, dass der Pachtvertrag nicht rechtswirksam ist, sollte die Pachtvorauszahlung nicht innerhalb von 10 Tagen ab Unterfertigung des Vertrages am Konto des Verpächters einlangen. Bezuglich der Bankgarantie bestimmt der Punkt XIII. des Pachtvertrages, dass sich der Pächter innerhalb von vier Wochen ab Pachtbeginn (Übernahme) eine Kaution in Höhe von € 30.000,-- in Form einer unwiderruflichen abstrakten Bankgarantie zu leisten verpflichtet. Damit steht fest, dass diese Leistungen zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Pachtvertrages von der Pächterin noch nicht an die Berufungswerberin erbracht wurden. Da die Pachtvorauszahlung zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Pachtvertrages von der Pächterin noch nicht an die Berufungswerberin bezahlt wurde, bestand diese Pachtvorauszahlung zu diesem Zeitpunkt noch als Verbindlichkeit gegenüber der Berufungswerberin, der die Geschäftsführerin Frau F.S. als Mitschuldnerin beigetreten ist. Die Pachtvorauszahlung ist aus diesen Gründen nicht aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen. Eine Bankgarantie in der Höhe von € 30.000,-- wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gar nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen. Die Bemessungsgrundlage setzt sich aus dem ermäßigten Pachtzins, den vorläufigen Betriebskosten und der Pachtvorauszahlung jeweils inklusive Umsatzsteuer zusammen.

Der Pachtzins, die Betriebskosten und die Pachtvorauszahlung sind von der Pächterin zuzüglich der Umsatzsteuer zu entrichten. Die Geschäftsführerin Frau F.S. tritt allen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen der Pächterin als Mitschuldnerin bei. In diesen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen der Pächterin, welchen Frau F.S. beitritt, ist auch die Umsatzsteuer enthalten. Da die Umsatzsteuer in den Verbindlichkeiten und Verpflichtungen, welchen die Geschäftsführerin Frau F.S. beitritt, enthalten ist, und sie somit auch der in den enthaltenen Verbindlichkeiten und Verpflichtungen enthaltenen Umsatzsteuer als Mitschuldnerin beitritt, ist diese Umsatzsteuer auch Teil der Bemessungsgrundlage.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Jänner 2013