



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw , in S , vom 8. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 3. Juli 2008 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) schloss mit der HM (im Folgenden mit "Kunde" bezeichnet) eine als "Kooperationsvertrag" bezeichnete von beiden Vertragsteilen unterfertigte Vereinbarung, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:

„I. Erwerb des Alleinbelieferungsrechtes

1. Die Bw kauft und der Kunde verkauft und räumt der Bw das Recht ein, für die Absatzstätte V beginnend ab 1.5.2008 bis 30.4.2013 eine Gesamtmenge von 400 hl der in der beiliegenden Sortenliste angeführten Biere, in der Folge kurz „Biere“ in welchen Gebinden immer, zum jeweils allgemein gültigen Bw -Listenpreis für Wiederverkäufer, ausschließlich und ununterbrochen zu liefern.

2. Der Kunde übernimmt gegenüber der Bw die mit vorstehender Rechtseinräumung korrespondierenden Verpflichtungen und verpflichtet sich ferner,

a) die Biere für die vertragsgegenständliche Absatzstätte ausschließlich von der Bw, deren Niederlassungen oder einer von ihr namhaft gemachten anderen Firma zu beziehen und den Bezug von Bieren von Dritten zu unterlassen,.....

b) jährlich mindestens 80 hl Biere von der Bw zu beziehen.....

II. Kaufpreis

1. Die Bw bezahlt an den Kunden einen Betrag von EUR 16.000,00 zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer als Kaufpreis für die Rechtseinräumung an die Bw und Übernahme der entsprechenden Verpflichtungen durch den Kunden gemäß Punkt I. dieses Vertrages. Der Kaufpreis ist gegen zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungslegung fällig.

2. Die Vertragsteile stellen einvernehmlich fest, dass die Einräumung der in Punkt I. angeführten Rechte bzw Übernahme der entsprechenden Pflichten für die gesamte Vertragslaufzeit und das in Abs. 1. angeführte Entgelt in einem äquivalenten Wertverhältnis stehen.

III. Veränderung der Vertragsgrundlagen

1. Wenn der Kunde in einem Vertragsjahr nicht die in Punkt I. Zif. 2.lit. b) angeführte jährliche Mindestbezugsmenge bezogen hat, ist er verpflichtet, für jeden an dieser Mindestbezugsmenge fehlenden Hektoliter EUR 47,52 zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer an die Bw zurückzuzahlen.....

2. Wenn der Kunde während eines Zeitraums von insgesamt sechs Monaten keine Biere oder auch nur in einem Vertragsjahr weniger als 80% der in Punkt I. Zif.2. lit.b) vereinbarten Mindestmenge bezieht, ist die Bw zur vorzeitigen Auflösung des Kooperationsvertrages berechtigt.....

4. Wenn dieser Vertrag – aus welchem Grunde immer – vorzeitig endet und der Kunde die gemäß Punkt I. Zif. 1. vereinbarte Gesamtmenge noch nicht bezogen hat, ist der Kaufpreis im Verhältnis der vereinbarten Gesamtmenge zur tatsächlich bezogenen Gesamtmenge zu mindern und dieser Minderungsbetrag ab Vertragsbeginn mit 3% über der jeweils gültigen Sekundärmarktrendite zu verzinsen und samt Zinsen binnen 14 Tagen nach Vertragsende vom Kunden an die Bw zu bezahlen.

5. Die Bezugspflicht des Kunden ist erfüllt, sobald dieser innerhalb der Vertragslaufzeit die Gesamtmenge gemäß Punkt I. Zif.1. bezogen hat.....

VI. Vertragsauflösung aus wichtigem Grund

1. Jeder Vertragsteil ist berechtigt, diesen Vertrag aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung aufzulösen. Als wichtige Gründe, die einen Vertragsteil zur vorzeitigen Auflösung berechtigen, gelten insbesondere:

a) Zahlungsunfähigkeit, Konkurs- oder Ausgleichsverfahren des anderen Vertragsteils,

b) grobe Pflichtverletzung oder beharrliche Vertragsverletzung durch den anderen Vertragsteil,

c) Gründe, die dieser Vertrag ausdrücklich vorsieht.....

VIII. Kosten und Gebühren

Allfällige mit der Errichtung dieses Kooperationsvertrages verbundene Gebühren trägt der Kunde.....

Das Finanzamt schrieb der Bw mit Bescheid vom 3. Juli 2008 für dieses Rechtsgeschäft gemäß § 33 TP TP 19 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz 1957 (GebG) von der Kreditsumme in Höhe von EUR 19.200,00 Rechtsgebühr von EUR 153,60 vor.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung wendet die Bw ein, dass der Barbeitrag von EUR 16.000,00 zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer nicht vergütungspflichtig wäre und bringt unter Verweis auf ein von zwei Universitätsprofessoren erstelltes Gutachten zur zivil- und gebührenrechtlichen Qualifikation von Bierbezugsverträgen vor, dass die im berufungsgegenständlichen Kooperationsvertrag enthaltene Vereinbarung betreffend den Barbeitrag zivilrechtlich nicht als Kredit- oder Darlehensvertrag zu qualifizieren sei und daher nicht unter die Tatbestände des § 33 TP 8 und 19 GebG fiele. Es handle sich um einen atypischen Vertrag, bei dem die Geldleistung der Bw auf Seite des Kunden durch das Eingehen einer Verpflichtung zur Unterlassung von Fremdbezug und einer Verpflichtung zum Abruf der Mindestgesamtmenge vergolten werde. Die vertragliche Regelung, wonach die Bw im Fall einer Vertragsverletzung bzw. der Einstellung des Getränkebezuges durch den Kunden (alternativ zur Zuhaltung der genannten Primärverpflichtungen) den nicht amortisierten Teil des Geldbetrages zurückfordern könne, konkretisiere bzw. modifiziere lediglich den bei Nichterfüllung schon nach dem Gesetz bestehenden Kondiktionsanspruch. Diese Sekundärverpflichtung des Kunden wäre für die Vertragsqualifikation jedenfalls nicht maßgeblich.

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung wurde unter Verweis auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung begründend ausgeführt, dass im Kooperationsvertrag hinsichtlich des von der Bw zur Verfügung gestellten Barbeitrages eine Rückzahlungsvereinbarung für den Fall getroffen worden sei, dass der Getränkebezug vor Erfüllung der Abnahmeverpflichtung des Kunden eingestellt werde. Damit werde abhängig von einem ungewissen Ereignis (also einer Bedingung) eine Rückzahlungsvereinbarung getroffen, die wegen des Vorliegens der Essentialia eines Kreditvertrages als bedingter Kreditvertrag anzusehen sei. Da es gemäß § 17 Abs 4 GebG auf das Entstehen einer Gebührenschuld ohne Einfluss sei, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung abhängt, könne der Berufung nicht gefolgt werden.

Im Vorlageantrag wiederholte die Bw ihr Berufungsbegehren.

Im Rahmen eines Erörterungstermines brachte die Bw vor, dass die Einräumung des Barbeitrages bzw Bezahlung des Kaufpreises gemäß Punkt II. des Kooperationsvertrages keinen gebührenpflichtigen Tatbestand (Kreditvertrag) darstelle, da den Empfänger des Barbeitrages keine zwingende primäre Rückzahlungsverpflichtung träfe. Der Barbeitrag sei Gegenleistung für das eingeräumte Alleinbezugsrecht. Insoweit handle es sich um den Kauf einer Rechtsposition, dieser Kauf sei unbedingt und von keiner Bedingung und Voraussetzung abhängig, für die Anwendung von § 17 Abs 4 GebG bliebe sohin kein Raum. § 26 GebG setze einen gebührenpflichtigen Tatbestand voraus, da diese gesetzliche Bestimmung ausschließlich zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer Gebühr heranzuziehen sei. § 26 leg.cit. wäre keine taugliche Rechtsgrundlage zur Beurteilung, ob überhaupt ein gebührenpflichtiger Tatbestand gegeben sei. Die Rückzahlung des Barbeitrages sei von keiner Bedingung abhängig, die über die im Fall einer Vertragsverletzung ohnedies eingreifenden gesetzlichen Regelungen hinausginge.

Ergänzend stellt die Bw die Richtigkeit der Ermessensübung in Bezug auf die Bescheidadressierung- und Zustellung außer Streit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für die Festsetzung der Gebühren ist der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend (siehe § 17 Abs. 1 GebG).

Gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen Kreditverträge, mit welchen den Kreditnehmern die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird, von der vereinbarten Kreditsumme einer Gebühr von 0,8 v.H., wenn der Kreditnehmer über die Kreditsumme nur einmal oder während einer bis zu fünf Jahren vereinbarten Dauer des Kreditvertrages mehrmals verfügen kann, im übrigen 1,5 %.

Nach § 17 Abs. 4 GebG ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt. Der Anregung, hinsichtlich des § 17 Abs. 4 GebG ein Gesetzesprüfungsverfahren zu beantragen, folgte der VfGH im Erkenntnis vom 18.12.1995, 95/16/0135, im Hinblick darauf, dass der VfGH mit den Bedenken des Beschwerdeführers bereits konfrontiert die Behandlung der Beschwerde abgelehnt hatte, nicht. Aus verfassungsrechtlicher Sicht bestehen somit keine Bedenken gegen die Regelung des § 17 Abs. 4 GebG.

Gemäß § 26 leg.cit. gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften

des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl.Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist.

Die Bw stützt ihr Begehren im Wesentlichen auf das bereits oben erwähnte Gutachten und verweist darin auf den in Fußnote 1 erwähnten Hinweis, wonach dieses Gutachten den VwGH-Erkenntnissen vom 17.5.2001, ZI 2001/16/0249 bzw vom 1.10.2001, ZI 2001/16/0312 zur Beurteilung eines ähnlichen Vertragsmusters nicht vorlag, sondern es sich bei dem dort erwähnten privaten Rechtsgutachten um die Stellungnahme eines anderen Gutachters handeln würde. Insofern vermeint die Bw, dass aus dem durch sie vorgelegten Gutachten neue rechtliche Erkenntnisse gewonnen werden könnten.

In diesem Gutachten wird zwischen einem Rahmenvertrag einerseits und den auf Grund der Abrufserklärungen des Kunden zustandekommenden einzelnen Kaufverträgen über Bier andererseits unterschieden. Im Rahmenvertrag stehen der Geldleistungspflicht der Brauerei durch Zahlung eines bestimmten Geldbetrages auf der einen Seite nur eine Unterlassungs- und Bezugspflicht, also bestimmte geschuldete Verhaltensweisen des Kunden, auf der anderen Seite gegenüber. Da ein solches Geschäft im Gesetz nicht typisiert ist, handle es sich um atypische Verträge. Ein Kreditvertrag läge deshalb nicht vor, weil die Primärverpflichtungen des Kunden – einschließlich der Pflicht zur Zahlung des Kaufpreises für geliefertes Bier – keine Zins- und insbesondere keine Rückzahlungspflicht einschließen.

Da der Kunde primär zur Unterlassung des Fremdbezugs und zum Abruf der Mindestbezugsmenge verpflichtet sei, stelle die in den Vertragsmustern ferner vorgesehene Rückerstattung des nicht amortisierten Teils der Geldleistung der Brauerei lediglich eine Sekundärverpflichtung im Fall einer Vertragsverletzung des Kunden (insbesondere einer Unterschreitung der Mindestbezugsmenge) dar. Für die zivilrechtliche Einordnung des Vertrages wären solche sekundären Verpflichtungen nicht maßgeblich. Denn eine Qualifikation auf Grund solcher Sekundäransprüche, die (nur) im Fall von Leistungsstörungen eingreifen, wäre zivilrechtlich und somit auch gebührenrechtlich unzulässig. Die Meinung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl insbesondere VwGH 31.5.1995, ZI 94/16/0278), dass für die Qualifikation des Bierbezugsvertrages als Kreditvertrag die Absichten der Brauerei, die sie zur Zuwendung des Geldbetrages bewogen haben, nicht maßgeblich seien, verkennt, dass der Geldbetrag für die Primärleistungen des Kunden gegeben wird und diese für die Einordnung des Geschäftes entscheidend seien.

Diesem Rechtsstandpunkt ist die höchstgerichtliche Rechtsprechung (vgl. VwGH 1.10. 2001, ZI 2001/16/312) entgegenzuhalten, worin zitiert wird:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 17. Mai 2001, ZI. 2001/16/0249, in dem es ebenfalls um die gebührenrechtliche Beurteilung eines Bierbezugsvertrages ging, zur Auffassung der Beschwerdeführerin, es liege ein "Rechtskauf" und kein Kreditvertrag vor, Folgendes ausgeführt:

"Die Beschwerdeführerin übersieht (dem Gutachter folgend) grundlegend, dass ungeachtet des von den Vertragsparteien allenfalls primär verfolgten Zwecks eines Bezugsrechtskaufes in der Vereinbarung von vornherein auch eine Regelung des Schicksals des dem Kunden durch die Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Geldbetrages für den Fall getroffen wird, dass der Kunde eine gewisse Zeit hindurch kein Bier bezieht, insolvent wird oder seinen Geschäftsbetrieb einstellt. Damit wird - wie schon im hg. Erkenntnis ZI. 94/16/0278 unübersehbar klargelegt wurde - abhängig von einem ungewissen Ereignis (also einer Bedingung) eine Rückzahlungsvereinbarung betreffend das zur Verfügung gestellte Geld getroffen, die wegen des Vorliegens der Essentialia eines Kreditvertrages als bedingter Kreditvertrag **und nicht bloß als eine vom Element der Zurverfügungstellung des Geldbetrages willkürlich losgelöste bedingte Rückzahlungsverpflichtung** (vgl. dazu die von Arnold, Rechtsgebühren Rz 1 zu § 33 TP 10 vertretene Meinung, die im vorliegenden Zusammenhang nicht geteilt werden kann) anzusehen ist. An dieser Lösung vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass es unabhängig von einer solchen Vereinbarung durchaus auch andere Rechtsgrundlagen für eine Rückforderung gibt (z.B. bereicherungsrechtliche). Die Erfüllung der Tatbestände des § 33 GebG wird dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Parteien auf Basis ihrer vertraglichen Gestaltungsfreiheit zusätzlich zu rechtlich bereits bestehenden Anspruchsgrundlagen weitere schaffen, die einen der Tatbestände des Rechtsgebührenrechtes erfüllen. Da sich das Gutachten (und ihm folgend die Beschwerde) im Ergebnis darauf konzentriert, in der Geldleistung der Beschwerdeführerin eine (wie es der Gutachter nennt) 'echte vertragliche Gegenleistung' für das Alleinbelieferungsrecht zu erblicken und dabei die von vornherein aufschiebend bedingt für bestimmte im Vertrag näher geregelte Fälle getroffene Vereinbarung über die Rückzahlbarkeit der zur Verfügung gestellten Geldsumme aber außer Acht lässt, bietet der jetzt vorliegende Beschwerdefall keinen Anlass, von dem mit dem hg. Erkenntnis ZI. 94/16/0278 eingeschlagenen Weg wieder abzugehen."

Wenn die Bw ausführt, dass § 26 GebG keine taugliche Rechtsgrundlage zur Beurteilung, ob überhaupt ein gebührenpflichtiger Tatbestand gegeben sei, darstelle, zumal die Anwendung dieser Bestimmung zuerst das Vorliegen eines gebührenpflichtigen Tatbestandes voraussetze, ist dem entgegenzuhalten, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.10.2001. ZI 2001/16/312 und dort zitierter Vorjudikatur einen der beiden essentiellen Bestandteile eines

Kreditvertrages, nämlich die Pflicht zur und den Anspruch auf Rückzahlung des Kapitals, auf § 17 Abs 4 GebG gründet, wonach die Vereinbarung einer bedingten Rückzahlungsverpflichtung dem Grunde nach die Wirksamkeit und das Inkrafttreten eines Rechtsgeschäftes (Kreditvertrages) und somit die Entstehung der Gebührenschuld auslöst. Auch im Gegenstandsfall tritt die Rückzahlungsverpflichtung des Kunden lt Punkt III. 4. im Falle der Einstellung des Getränkebezuges vor gänzlicher Erfüllung der Abnahmeverpflichtung, aus welchen Gründen auch immer, dem Grunde nach ein. Hinsichtlich der Höhe dieser Rückzahlungsverpflichtung wird dann in der Folge ausgeführt, dass die Bw berechtigt ist, den nicht amortisierten Teil des Kaufpreises verzinst zurückzuverlangen. Die Höhe dieses Rückforderungsbetrages ist wiederum vom Ausmaß der vom Kunden noch nicht abgerufenen Bierbezugsmenge im Verhältnis zur Gesamtbezugsmenge abhängig, somit einer Bedingung, die jedoch gemäß § 26 GebG für die Bewertung einer Leistung und somit Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Rechtsgebühr unbeachtlich ist, weshalb auch folgerichtig der gesamte Kaufpreis zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer der Kreditgebühr zu unterziehen war (vgl Fellner, Kommentar zu Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, 10. Auflage, § 26, Rz 40).

Ist der Vertrag als Kreditvertrag im Rechtssinn zu verstehen, so ist die daran anknüpfende gebührenrechtliche Konsequenz, dass gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 GebG die Kreditsumme die Bemessungsgrundlage für die Gebühr bildet. In welcher Weise der in der Kreditsumme enthaltene, ausdrücklich als solcher ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag vom Kreditnehmer in der Folge zu verwenden war bzw. verwendet wurde, ist gebührenrechtlich unmaßgeblich. Im Zusammenhang mit dem Gebührentatbestand des § 33 TP 5 GebG wurde bereits wiederholt ausgesprochen, dass auch die Umsatzsteuer in die Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Der Kreditvertrag zählt zu den zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften. Zur Entrichtung der Gebühren für solche (zweiseitig verbindlichen) Rechtsgeschäfte sind die Unterzeichner der Urkunde verpflichtet, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist (§ 28 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG). Der Absatz 6 des § 28 leg.cit. lautet: "Trifft die Verpflichtung zur Gebührenentrichtung zwei oder mehrere Personen, so sind sie zur ungeteilten Hand verpflichtet."

Schulden jedoch mehrere Personen dieselbe abgabenrechtliche Leistung, so sind sie gemäß § 6 BAO Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB). Ein solches abgabenrechtliches Gesamtschuldverhältnis besteht bereits dann, wenn der maßgebliche abgabenrechtliche Tatbestand verwirklicht ist. Liegt ein Gesamtschuldverhältnis vor, so hängt es gemäß § 891 2. Satz ABGB vom Gläubiger ab, ob er von allen oder von einigen Mitschuldnern das Ganze, oder nach von ihm gewählten Anteilen, oder aber das Ganze von einem einzigen fordern will. Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses in Abgabensachen

steht daher der Abgabenbehörde die Wahl zu, ob sie alle Gesamtschuldner, oder nur einzelne, im letzteren Fall welche der Gesamtschuldner, die diese Abgabe schulden, zur Leistung heranziehen will. Das Gesetz räumt somit der Abgabenbehörde einen Ermessensspielraum ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen hat. Ist jedoch die Forderung bei dem zunächst zur Steuerleistung herangezogenen Gebührenschuldner uneinbringlich geworden, so liegt ein Ermessensspielraum in dieser Hinsicht für die Behörde nicht mehr vor (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.10.1991, 90/16/0150 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Im Gegenstandsfall hat die Abgabenbehörde die im Kooperationsvertrag unter Punkt VII. geschlossene Vereinbarung, wonach die mit der Errichtung des Vertrages verbundenen Gebühren der Kunde trägt, dahingehend interpretiert, dass der Gebührenbescheid an die Bw zu richten und zuzustellen sei, jedoch im bekämpften Bescheid vom 3. Juli 2008 nicht ihre Ermessensentscheidung für die Heranziehung der Bw als Abgabenschuldner begründet. Im Rahmen des vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz abgehaltenen Erörterungstermines hat die Bw die Richtigkeit dieser Ermessensübung außer Streit gestellt, wodurch der erstinstanzliche Begründungsmangel saniert wurde (vgl. Stoll, BAO-Handbuch 222, Abs 1).

Aus all diesen Erwägungen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Salzburg, am 14. Oktober 2008