

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des A, vertreten durch B, gegen den Abgaben- und Haftungsbescheid des Finanzamtes C vom 29.05.2012, Steuernummer, betreffend Rechtsgebühr für die Bürgschaft im Hauptmietvertrag vom xxxx, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Am xxxx schlossen die D als Verpächterin und E (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Pächterin einen Hauptmietvertrag über das Geschäftslokal Nr. 1 samt Nebenräumlichkeiten und Sanitärräumen an der Adresse F, ab.

Punkt III. des Hauptmietvertrages lautet:

"Das Mietverhältnis beginnt mit Montag, 18.4.2011 und wird auf 7 Jahre abgeschlossen. Der Mietvertrag verlängert sich ab 19.4.2018 auf weitere 5 Jahre sollte 6 Monate davor (bis zum 31.10.2017) keine gegenseitige Mitteilung beim Vermieter oder Mieter schriftlich eingehen. Danach (ab 18.4.2023) ist das Mietverhältnis quartalsweise zum letzten des Monats unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist von beiden Seiten aufkündbar."

Punkt V. des Hauptmietvertrages lautet auszugsweise:

"1. Der monatliche Mietzins besteht aus:

Dem Hauptmietzins in Höhe von € 1632,57

Dem auf den Mietgegenstand entfallenden Anteil an Betriebskosten und öffentlichen Abgaben einschließlich der Auslagen für die Verwaltung gemäß §22 MRG, das sind € 193,79 und dem jeweils für die Vermietung von Geschäftsräumen geltenden Umsatzsteuersatz von derzeit 20 %; das sind insgesamt € 2.191,63.

...

5. Der Mieter ist damit einverstanden, dass zusätzlich zu den § 21 Abs. 1 Z 4 und 5 MRG genannte Versicherungen, wie insbesondere Glasbruch und Sturmschäden, abgeschlossen und als Betriebskosten verrechnet werden. Für seinen angemieteten Bereich hat der Mieter eine entsprechende Betriebshaftpflichtversicherung abzuschließen und dem Vermieter eine Polizzenkopie vorzulegen sowie die laufende Prämienzahlung geeignet nachzuweisen.

Es gilt als vereinbart, dass im Zeitraum der ersten fälligen Monatsmiete auf den vereinbarten monatlichen Hauptmietzins als Unterstützungsmaßnahme des Vermieters verzichtet wird. Ab dem 1. Juni 2011 ist der vertraglich vereinbarte Mietzins in voller Höhe zu entrichten.“

Punkt 8. des Vertrages lautet:

"..... Zusätzliche Vereinbarungen:

1. Es wird vereinbart, dass für den Mieter ein Bürge für die Einhaltung sämtlicher Verpflichtungen des Mieters aus dem vorliegenden Vertrag die uneingeschränkte und solidarische Haftung übernimmt. Die Bürgschaft wird durch Mitunterfertigung dieser Vertragsurkunde oder gesonderte schriftliche Erklärung des Bürgen übernommen. Als Bürgen treten auf mit jeweils den gleichen Rechten und Pflichten wie die Mieterin:

Herr G

wohhaft in H

und

Herr I

wohhaft in J

Der Vertrag wurde sowohl von der Vermieterin als auch von der Mieterin sowie von Herrn G. als Bürgen und von Herrn I. als Bürgen unterfertigt.

2. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid vom 29. Mai 2012 setzte das Finanzamt die Gebühr gemäß §33 TP7 Abs.1 GebG in Höhe von 1% des Wertes der verbürgten Verbindlichkeit von 403.871,40 Euro, sohin mit 4.038,71 Euro fest. Der Bescheid erging gemäß §30 GebG iVm §224 Abs.1 BAO an den Beschwerdeführer (Bf) als Haftungspflichtigem.

Das Finanzamt begründete in der gesonderten Bescheidbegründung wie folgt:

" ... In den zusätzlichen Vereinbarungen zum Mietvertrag wurde vereinbart, dass G, und I, als Bürgen für die Einhaltung der sämtlichen Verpflichtungen des Mieters E. haften. Eine Bürgschaftserklärung unterliegt der Gebühr gemäß § 33 TP 7 Abs. 1 GebG. Verbindlichkeit ist der Wert der vom Bestandnehmer während der Vertragsdauer zu erbringenden Leistungen in Höhe von € 403.871,40.

Diese wurden wie folgt ermittelt:

Monatliches Entgelt	€ 2.191,63
(Miete, Betriebskosten inkl. Ust.)	
Jährliche Versicherungsprämie	€ 625,20
Vertragsdauer: 15 Jahre = 180-faches Monatsentgelt	€ 394.493,40
Versicherungsprämie für die Vertragsdauer	€ 9.378,00
Bemessungsgrundlage für die Gebühr	€ 403.871,40

Der Bf brachte fristgerecht sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den Gebührenbescheid Berufung (nunmehr Beschwerde) ein.

Der Bf wendet ein, mit dem angefochtenen Bescheid sei der Berufungswerber als beteiligte Person zu einem Bestandvertrag vom "25. Jänner 2012" mit der D. haftungsweise gemäß § 30 GebG in Anspruch genommen worden. Der Gebührenbetrag sei mit Euro 4.038,71 auf Grundlage eines Wertes der Verbindlichkeit in der Höhe von Euro 403.871,40 angegeben worden.

Der Berufungswerber sei in keiner Form Beteiligter eines Bestandvertrages mit der D. vom "25. Jänner 2012". In dem Begründungsnachtrag vom 29. Mai 2012 finde sich ebenfalls kein Hinweis auf ein Rechtsgeschäft vom "25. Jänner 2012", an dem der Berufungswerber beteiligt wäre. Aus diesem Grund sei der angefochtene Bescheid aufzuheben. Lediglich aus Gründen der Vorsicht werde darauf hingewiesen, dass der Begründungsnachtrag, der sich auf einen Mietvertrag vom xxxx beziehe, inhaltlich rechtswidrig sei.

Die belangte Behörde zitiere in ihrer Begründung den Mietvertrag, wonach der Berufungswerber als Bürge für die Einhaltung sämtlicher Verpflichtungen der Mieterin E. haften würde.

Aus der Vertragsurkunde gehe zwar hervor, dass das Rechtsverhältnis zwischen der Vermieterin und dem Berufungswerber fälschlich als Bürgschaft bezeichnet werde, der tatsächliche Parteienwille und das tatsächliche Rechtsverhältnis gehe jedoch klar aus der gegenständlichen Urkunde hervor in der Formulierung: *"Als Bürgen treten auf mit jeweils den gleichen Rechten und Pflichten wie die Mieterin (...)"*

Aus dieser Formulierung gehe hervor, dass es sich nicht um eine Bürgschaftserklärung mit Haftungsübernahme für Verbindlichkeiten aus dem Mietvertrag handle, sondern um die Gewährung aller Rechte (und eben auch Pflichten) eines Mieters. Die Gewährung aller Rechte und Pflichten eines Mieters begründe ungeachtet der falschen Bezeichnung als Bürgschaft vielmehr und ausschließlich ein Mietverhältnis zwischen dem Vermieter und der fälschlich als Bürge bezeichneten Person.

Sohin liege kein Gebührentatbestand gemäß § 33 TP 7 Abs.1 GebG vor und sei der angefochtene Bescheid sohin aufzuheben. Ebenso werde lediglich aus Gründen der Vorsicht darauf hingewiesen, dass die belangte Behörde in ihrem Begründungsnachtrag

den Wert der - fälschlich als "verbürgt" bezeichneten - Verbindlichkeit urkundenwidrig errechnet habe.

Es werde von einer Vertragsdauer von 15 Jahren ausgegangen, obwohl gemäß Mietvertrag die Mieterin wie der Vermieter den auf eine Laufzeit von sieben Jahren abgeschlossenen Vertrag zum 19.04.2018 beenden könnten. Selbst bei fälschlicher Zugrundelegung des Verlängerungsintervall von weiteren fünf Jahren ergäbe sich keine Vertragsdauer von 15 Jahren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung wird ausgeführt:

"Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art abgeschlossen, so ist grundsätzlich die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten. Der Hauptmietvertrag vom 25.1.2012 (Anm: richtig: xxxx), abgeschlossen zwischen der D, als Vermieterin und Frau E als Mieterin, enthält neben den Vereinbarungen über die Inbestandnahme des Mietgegenstandes durch die Mieterin folgende zusätzliche Vereinbarungen:

"Es wird vereinbart, dass für den Mieter ein Bürge für die Einhaltung sämtlicher Verpflichtungen des Mieters aus dem vorliegenden Vertrag die uneingeschränkte und solidarische Haftung übernimmt."

Unterfertigt wurde die Urkunde vom Berufungswerber mit dem Zusatz "Bürge".

Es liegt neben dem Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG ein weiteres Rechtsgeschäft, nämlich eine Bürgschaft iSd § 33 TP 7 GebG vor. Maßgebend für die Festsetzung der Gebühren ist der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde).

Die Bemessungsgrundlage für die Gebühr gemäß § 33 TP 7 GebG ist der Wert der verbürgten Verbindlichkeit, sohin die aus dem Entgelt und der Vertragsdauer ermittelte Bemessungsgrundlage für die Bestandvertragsgebühr. Die gebührenrechtlich relevante Bestandvertragsdauer ergibt sich im gegenständlichen Fall aus der vereinbarten bestimmten Dauer zuzüglich der unbestimmten Dauer."

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden keine neuen Argumente vorgebracht.

3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

3.1 Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

3.2 Erwägungen

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).

§ 1346 ABGB bestimmt:

"(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.

(2) Zur Gültigkeit des Bürgschaftsvertrages ist erforderlich, dass die Verpflichtungserklärung des Bürgen schriftlich abgegeben wird."

§ 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.

§ 19 Abs. 2 GebG lautet:

"Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes 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 Hauptgeschäftes abgeschlossenen Nebengeschäfte sind gebühren befreit, 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."

In gegenständlichem Fall wurde nach dem eindeutigen Urkundeninhalt ein *"Hauptmietvertrag"* zwischen der D, als Vermieterin und Frau E als Mieterin abgeschlossen. Nach dem weiters eindeutigen Urkundeninhalt übernimmt für den Mieter ein Bürge für die Einhaltung sämtlicher Verpflichtungen des Mieters aus dem vorliegenden Vertrag die uneingeschränkte und solidarische Haftung.

Es wurden somit in der zu beurteilenden Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte abgeschlossen, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes

sind, womit die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten ist. Die Begünstigungsbestimmung für Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte kommt insofern nicht zu Anwendung, als die Vertragspartner nicht identisch sind.

Dem Beschwerdeführer ist insoweit zu folgen, als er ausführt, er sei in keiner Form Beteiligter eines Bestandvertrages mit der D, vom 25. Jänner 2012 gewesen. Das Datum des beschwerdegegenständlichen Bestandvertrages lautet richtig xxxx.

Wenn der Bf weiters feststellt, das Rechtsverhältnis zwischen der Vermieterin und dem Berufungswerber (nunmehr Beschwerdeführer) sei fälschlich als Bürgschaft bezeichnet worden, vielmehr gehe aus der Formulierung "*Als Bürgen treten auf mit jeweils den gleichen Rechten und Pflichten wie die Mieterin (...)*" hervor, dass ungeachtet der falschen Bezeichnung als Bürgschaft vielmehr ausschließlich ein Mietverhältnis zwischen dem Vermieter und der fälschlich als Bürge bezeichneten Person begründet werde, ist zu sagen, dass nach der unmissverständlichen Formulierung in gegenständlicher Vertragsurkunde das Mietverhältnis *ausschließlich* zwischen der D, und E begründet wird, der Beschwerdeführer hingegen als Bürge die uneingeschränkte Haftung übernimmt.

Die Bemessung der Gebühr richtet sich nach § 33 TP 7 Abs. 1 GebG nach dem Wert der verbürgten Verbindlichkeit. Hinsichtlich der dem Bestandvertrag zu Grunde gelegten Vertragsdauer ist zu sagen, dass das Finanzamt in schlüssiger Weise und im Einklang mit der herrschenden Lehre und Rechtsprechung eine Vertragsdauer von 12 Jahren bestimmte Dauer (7 Jahre plus 5 Jahre einmalige Verlängerung) sowie 3 Jahre unbestimmte Dauer (laut Vertragsinhalt "*... Danach ist das Mietverhältnis quartalsweise zum letzten des Monats unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist von beiden Seiten aufkündbar*") angenommen hat (vgl. zB. VwGH 03.12.1964, 0143/63; 14.12.1964, 1992/63; 19.01.1994, 93/16/0159; 31.05.1995, 94/16/0237; 23.11.2005, 2005/16/0237; UFS 13.12.2011, RV/1827 -W/08; Fellner¹⁷, Bd. I, Stempel und Rechtsgebühren, zu § 33 TP 5 GebG, Rz 146f).

Hinsichtlich der Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Haftungsbescheid ist folgendes zu sagen:

§ 224 Abs. 1 BAO lautet:

"Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erfassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten."

Gemäß § 30 GebG haften für die Gebühr neben den Gebührenschuldnern die übrigen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen sowie bei nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige alle sonst gemäß § 31 Abs. 2 zur Gebührenanzeige verpflichteten Personen.

Eine Haftungsinanspruchnahme setzt nicht voraus, dass die Abgabe dem Erstschuldner (Primärschuldner) gegenüber bereits (mit Abgaben- oder Haftungsbescheid) geltend

gemacht wurde (vgl VwGH 30.3.2000, 99/16/0141; 24.2.2004, 99/14/0242; 29.3.2007, 2007/15/0005, 0006; 19.4.2007, 2005/15/0129; 22.12.2011, 2009/16/0109 in Ritz⁵, BAO).

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

4. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Rechtslage auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen eindeutig ist.

Wien, am 16. Jänner 2015