



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Reinhard Stulik Steuerberatung GmbH & Co KEG, 3150 Wilhelmsburg, Färbergasse 3, vom 24. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 5. September 2007, ErfNr. betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Am 29. März 2006 wurde von der der Berufungswerberin (kurz Bw), vertreten durch den Bürgermeister als Verpächterin und der Firma A & CO KEG in Gründung vertreten durch den alleinvertretungsbefugten Gesellschafter/Geschäftsführer Herrn AD als Pächter ein Pachtvertrag abgeschlossen.

Gegenstand dieses Pachtvertrages bildete der Gastronomiebetrieb samt Wohnung in H. Unter Punkt III. des Vertrages war festgestellt: „Das Pachtverhältnis beginnt am 15. März 2006, frühestens am Tag der Unterzeichnung des Vertrages und wird auf bestimmte Dauer von 10 Jahren abgeschlossen. Das Pachtverhältnis kann somit während der Vertragsdauer nur gemäß. Punkt IX dieses Vertrages vorzeitig gelöst werden“

Der monatliche Pachtzins für den Gastgewerbebetrieb samt Gastgarten beträgt € 1.500,-- zuzüglich der Betriebskosten und der gesetzlichen Umsatzsteuer und der

monatliche Pachtzins für die Wohnung im ersten Stock beträgt € 500,-- zuzüglich der Betriebskosten und der gesetzlichen Umsatzsteuer.

Der Punkt "XXIII. Bucheinsicht und Haftung" enthält folgende Feststellungen:

*„Die Gesellschafter der A & CO KEG Herr AD, geboren am xx, und Herr RD, geboren am xxx treten dem Vertrag bei und haften somit persönlich und solidarisch für die Verpflichtungen aus dem Vertrag. ....“*

Mit Bescheid vom 22. Mai 2007 wurde der Berufungswerberin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien für eine Bürgschaftserklärung gemäß § 33 TP 7 GebG eine Gebühr in Höhe von € 3.006,-- vorgeschrieben. Begründend führte das Finanzamt aus: „Als Bürge und Zahler: Laut Punkt XXIII des Vertrages treten Herr AD.. und Herr RD diesem Vertrag bei und haften somit persönlich und solidarisch für die Verpflichtungen aus dem Pachtvertrag.“

Den Wert der Verbindlichkeiten (die Bemessungsgrundlage) ermittelte das Finanzamt aus dem monatlichen Entgelt und der Dauer in Höhe von € 300.600,--.

Der Bescheid erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 9. August 2007 beantragte die Bw in der Folge jedoch, den Bescheid gemäß § 299 BAO aufzuheben, da sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweise und führte dazu aus:

*„Im oben angeführten Bescheid wurden die Gebühren für die Bürgschaft gern. § 33 TP 7 aufgrund des Pachtvertrages, abgeschlossen zwischen der Marktgemeinde H. und der Firma A & Co KEG, vorgeschrieben. Im Pachtvertrag lautet es im Punkt XXIII wie folgt: Die Gesellschafter der A & CO KEG, Herr AD, geboren am xx, und Herr RD, geboren am xxx, treten diesem Vertrag bei und haften somit persönlich und solidarisch für die Verpflichtungen aus diesem Vertrag. Die Gesellschafter einer KEG haften persönlich, einerseits der Komplementär zur Gänze und andererseits der Kommanditist bis zu seiner Hafteinlage. Somit tritt die Haftung persönlich ein und diese vertragliche Regelung stellt eine Realität gem. § 891 ABGB dar und keine Bürgschaft gem. § 1347 ABGB (siehe hierzu auch Kommentargebühren zum Gebührengesetz von Wolfgang Dieter Arnold Kommentar zum I, 111, IV Abschnitt des Gebührengesetzes zum § 33 TP 7 RZ 11, wo ausgeführt wird, dass die Haftung eines Gesellschafters und die Erklärung zur ungeteilten Hand zu haften nicht Gebührenpflicht auslöst). Gem. § 1347 ABGB ist erforderlich, dass einer Schuld beigetreten wird. Da die Gesellschafter aufgrund ihrer persönlichen Stellung haften, kann es nicht zu einer Schuld kommen, sondern nur zur Ausdehnung der Schuld auf eine ungeteilte Schuld und dies stellt nicht einen Beitritt gem. § 1347 ABGB dar, sondern eine Korrealität gem. § 891 ABGB dar.“*

Mit Bescheid vom 5. September 2009 wies das Finanzamt den Antrag ab und begründete dies wie folgt:

*„Der von Ihnen angesprochene Kommentarabschnitt bezieht sich auf die Gesellschafter einer OHG. Der vorliegende Fall betrifft jedoch eine KEG. Der Vertrag wurde im Namen und auf Rechnung der KEG abgeschlossen und vom Geschäftsführer AD gefertigt. Die zu je 50% an der KEG beteiligten Gesellschafter haften nicht voll, wie bei der OHG. Die Gesellschafter haben in Pkt. XXIII. einen Schuldbeitritt wie folgt ausgesprochen: "Herr AD, geboren am xx, und Herr RD, geboren am xxx, treten diesem Vertrag bei und haften somit persönlich und solidarisch für die Verpflichtungen aus diesem Vertrag." Diese persönliche Haftung haben die oben angeführten Personen mit ihrer eigenhändigen Unterschrift bekräftigt. Eine deklarative Haftung eines Vertragspartners liegt somit nicht vor.*

*Der Antrag vom 09.08.2007, eingelangt am 10.08.2007, war somit abzuweisen.“*

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde wie folgt begründet:

*„Der Bescheid behauptet, dass die beiden 50%igen Gesellschafter einer KEG nicht voll haften. Die Haftung der Gesellschafter der KEG entspricht prinzipiell jener der KG. Die Haftung des Komplementärs gleicht jener eines Gesellschafters einer OHG und damit eines Vollhafters. Herr AD, war im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Mietvertrages Komplementär der A & Co KEG und somit bzgl. der Haftung eines Gesellschafters einer OHG gleichgestellt, dh Herr AD, haftete unmittelbar für Leistungen gegenüber Gesellschaftsgläubigern und zwar unbeschränkt und primär. Herr RD, hatte die Stellung eines Kommanditisten einer Gesellschaft in Gründung inne. Da die A & Co KEG erst am 4.4.2006 in das Firmenbuch eingetragen der Pachtvertrag aber bereits am 29.3.2006 unterschrieben wurde, haftete Herr RD. gem § 176 (1) HGB gleich einem persönlich haftenden Gesellschaft. Damit hat der Mietvertrag in Pkt XXIII einerseits nur das bestätigt was bereits durch Gesetz geregelt ist (Haftung des Komplementärs) bzw im Falle des Kommanditisten - die gleiche Haftung wie beim Komplementär, da die Firma noch nicht im Firmenbuch eingetragen war. Die A & Co KEG ist eine Gesamthandschaft, deren Gesellschafter aufgrund der besonderen Regelung im Mietvertrag (Pkt XXIII) solidarisch für die gleiche Schuld haften. Es gibt also keine Nebenschuld, sondern nur eine Hauptschuld, die diese beiden Personen zur ungeteilten Hand schulden und somit § 891 ABGB entspricht. Die unter Pkt. XXIII angeführte Vertragsvereinbarung " .... , treten diesem Vertrag bei und haften somit persönlich und solidarisch für die Verpflichtungen aus diesem Vertrag .... " dient unserer Meinung nach entsprechend § 19 Abs 2 GebG der Sicherung des Hauptgeschäftes "Bestandsvertrag" = Sicherung der Pacht - und ist als Nebengeschäft zu werten. Dieses Nebengeschäft wird in der gleichen Urkunde wie das Hauptgeschäft abgeschlossen. Die Vertragspartner sind ident, da zwischen den beiden Personen AD, und RD, eine Rechtsgemeinschaft in Form einer KEG in Gründung besteht (und keine juristische Person mit*

eigener Rechtspersönlichkeit) ist somit das Erfordernis der Parteienidentität erfüllt. Das Hauptgeschäft unterliegt einer Rechtsgeschäftsgebühr als Bestandsvertrag. Es bestehen keine gesetzlichen Ausnahmen iZm diesem Vertrag. Damit sind alle Punkte des § 19 Abs. 2 des GebG erfüllt und es besteht für das Nebengeschäft Gebührenfreiheit. Weiters soll nochmals darauf hingewiesen werden, dass hier von Verpflichtungen gesprochen wird, also jegliche Arten von Pflichterfüllungen, die sich aus dem Vertrag ergeben, und nicht nur die Verpflichtung für Verbindlichkeiten zu haften.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Oktober 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

„Es liegt ein Schuldbeitritt im Sinne des § 1347 ABGB vor und keine Korrealität nach § 891 leg.cit., weil es im Punkt XXIII des Pachtvertrages ausdrücklich heißt, dass die Gesellschafter der KEG "diesem Vertrag beitreten". "Die persönliche und solidarische Haftung für die Verpflichtungen aus diesem Vertrag" ist "somit" eine Folge des Schuldbeitritts (vgl. Koziol/Weiser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II, 13. Auflage, S. 137) und nicht Folge des Gesellschaftsverhältnisses der beiden Gesellschafter.

Aus dem Wort "somit" ist außerdem die für einen Schuldbeitritt im Sinne des Gesetzes notwendige Akzessorität des Schuldbeitritts abzuleiten. Es liegt somit eine Hauptschuld (aus dem Pachtverhältnis) und eine Nebenschuld (aus dem Schuldbeitritt) vor. Die Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 GebG liegen nicht vor, wurden doch das Hauptgeschäft (Pachtvertrag) und das Sicherungsgeschäft (Bürgschaft) nicht von denselben Vertragsparteien abgeschlossen. Während der Pachtvertrag zwischen der Gemeinde H. und der A & Co KEG abgeschlossen wurde, sind Vertragsparteien der Bürgschaft neben der Gemeinde H. die Herren AD und RD.

Aus diesen Gründen erweist sich der Gebührenbescheid vom 22. Mai 2007 nicht als unrichtig, weshalb eine Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht in Frage kommt.“

In der Folge begehrte die Bw die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und ergänzte ihre Vorbringen wie folgt:

„Als Ergänzung bzw. zur besseren Übersicht des chronologischen Ablaufes nochmals eine kurze Auflistung:

Unterzeichnung des Pachtvertrages am 29.3.2006

Eintragung der A & Co KEG am 4.4.2006

Somit konnte der Pachtvertrag gar nicht mit der A & Co KEG abgeschlossen werden, da die KEG zum Zeitpunkt des Pachtvertrages noch gar nicht im Firmenbuch eingetragen war und damit im Außenverhältnis noch gar nicht bestanden hat. Herr AD, in seiner Person unterschrieben, woraus sich auch ableiten lässt, dass die Voraussetzungen des § 19 Abs 2 GebG sehr wohl vorlagen, da das Hauptgeschäft (Pachtvertrag) und das Sicherungsgeschäft =

*Nebengeschäft (Bürgschaft) von denselben Vertragsparteien unterzeichnet wurde - weil eben die KEG im Außenverhältnis noch nicht bestanden hat.“*

Der unabhängige Finanzsenat hat Einsicht genommen in den Firmenbuchauszug FN 277055 i.

Laut diesem wurde die A & Co KEG am 4.4.2006 im Firmenbuch eingetragen.

Der entsprechende Antrag war am 31.3.2006 eingebracht worden.

Als Gesellschafter waren registriert:

Herr AD als unbeschränkt haftender Gesellschafter und

RD als Kommanditist mit einer Haftsumme von € 100,--.

### ***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).”*

[§ 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 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 CO KEG in Gründung 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 CO KEG in Gründung 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 *Gesellschafter der A CO KEG, Herr AD geboren am xx, und Herr RD, geboren am xxx dem Vertrag beitreten und somit persönlich und solidarisch für die Verpflichtungen aus dem Vertrag haften*, befindet sich im Punkt XXIII. des Pachtvertrages. Nach dem eindeutigen Inhalt dieses Absatzes treten beide Gesellschafter dem Vertrag bei und haften für alle Verpflichtungen aus diesem Vertrag.

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](#)).

Im gegenständlichen Fall treten die Gesellschafter einer KEG für die Verbindlichkeit der KEG ein. Die KEG besitzt so wie auch die KG eine (eingeschränkte) Rechtspersönlichkeit. Die KEG selbst haftet als eingeschränkte Rechtspersönlichkeit unbeschränkt mit ihrem gesamten Vermögen. Nun haftet zwar der Komplementär einer KEG gegenüber Dritten unbeschränkt, solidarisch und persönlich, nicht aber der Kommanditist. Letzterer haftet ausschließlich bis zur Höhe seiner Einlage.

Die Gesellschafter einer KEG können bereits vor Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch im Namen der Gesellschaft handeln. Nach § 176 (1) UGB haftet der Kommanditist für die in der Zeit bis zur Eintragung begründeten Verbindlichkeiten der Gesellschaft bis zur Höhe seiner Haftsumme, wenn die Gesellschafter oder zur Vertretung der Gesellschaft bestellte Personen nach Errichtung, aber vor Entstehung der Gesellschaft in deren Namen handeln.

Im Berufungsfall hat sich der Kommanditist, dessen Haftsumme € 100,-- betrug gänzlich unbeschränkt zur Haftung für die Verpflichtungen aus diesem Pachtvertrag verpflichtet und diese Haftung nicht auf den Zeitpunkt vor der Eintragung beschränkt, damit aber liegt hier jedenfalls eine gebührenpflichtige Schuldbeitrittserklärung vor.

Der Pachtvertrag wurde mit der A CO KEG in Gründung abgeschlossen, weshalb es sich bei den in dem Pachtvertrag eingegangenen Verpflichtungen um Verbindlichkeiten der A CO KEG, einer von den Gesellschaftern jedenfalls verschiedenen Person, handelt. Da die Gesellschafter selbst nicht Vertragspartner des Hauptgeschäftes Pachtvertrag waren, 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.

Soweit die Bw ausführt, auf Grund der persönlichen Stellung der Gesellschafter könne es nicht zu einer Schuld kommen, sondern nur zur Ausdehnung der Schuld auf eine ungeteilte Schuld und dies stelle nicht einen Beitritt nach § 1347 ABGB dar, sondern eine reine Korrealität gemäß § 891 ABGB, ist darauf zu verweisen, dass nach dem eindeutigen Inhalt des Vertrages die Gesellschafter für alle Verpflichtungen aus dem Vertrag persönlich und solidarisch haften und damit für eine fremde Schuld. Damit liegt hier eine Schuldbeitrittserklärung 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).

Das Finanzamt setzte somit zu Recht die Gebühr gemäß § 33 TP 7 GebG fest.

Gemäß § 299 (1) BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Bw vermochte wie den obigen Ausführungen zu entnehmen ist keine Rechtswidrigkeit des Bescheides aufzuzeigen.

Die Berufung war somit abzuweisen und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Dezember 2013