

VwGH zu § 33 TP 19 Abs. 5 GebG

Die für das Entstehen der Gebührenschuld maßgebliche(n) Weise(n)

Auslegungsfragen zur Urkundenerrichtung

VON DR. WOLF-DIETER ARNOLD*)

Rechtsgeschäfte sind grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig, „wenn über sie eine Urkunde errichtet wird“ (§ 15 Abs. 1 GebG). Eine besondere Art der Urkundenerrichtung, nämlich eine solche „in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise“, spricht das GebG – mit einer geringen Variation des Gesetzestextes – mehrfach an (§ 20 Z 5, § 18 Abs. 4, § 33 TP 8 Abs. 4 GebG). Der normative Gehalt dieser Wortfolge scheint nicht nur auslegungsbedürftig, sondern in gewisser Hinsicht sogar unklar. Im Erkenntnis vom 5. 3. 2009, 2007/16/0135, stellt der VwGH zur Umschuldung auf diese Wortfolge ab, obwohl sie im Gesetzestext des § 33 TP 19 Abs. 5 GebG gar nicht enthalten ist, sondern lediglich von den Materialien zu dieser Gesetzesstelle verwendet wird. Dieser Umstand gibt Anlass dafür, sich mit dem Problem der Urkundenerrichtung „in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise“ näher zu befassen.

1. § 20 Z 5 GebG

Der Gebührenpflicht unterliegen nach § 20 Z 5 GebG Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte (ausgenommen Wechsel) zu bestimmten Ausleihungsverträgen dann nicht, sofern über einen derartigen Vertrag spätestens gleichzeitig mit der Beurkundung des Nebengeschäfts „eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden“ ist.

Wann eine solche Urkundenerrichtung „in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise“ vorliegt, wird weder in dieser Gesetzesstelle noch anderswo im GebG näher erläutert.

Diese Wortfolge (in der in hier nicht näher interessierenden Bereichen mehrfach novellierten Gesetzesstelle) geht auf die Novelle BGBl. Nr. 48/1981 zurück. Zuvor hatte diese Wortfolge (seit der Novelle BGBl. Nr. 668/1976) wie folgt gelautet: „sofern ... im Inland eine Urkunde errichtet oder eine im Ausland errichtete Urkunde in einer für die Entstehung der Gebührenschuld maßgebliche Weise (§ 16 Abs. 2) in das Inland gebracht wurde“. Die Materialien begründen diese Änderung (bloß) damit, dass hiermit der „Neufassung des § 16 Abs. 2 Rechnung getragen“ werde.¹⁾

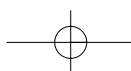
Da der Gesetzgeber von *einer* für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise spricht, gibt er aber immerhin zu erkennen, dass er davon ausgeht, dass es *mehrere* für das Entstehen der Gebührenschuld maßgebliche Weisen gibt.

2. § 18 Abs. 4 GebG

Erklärungen (Eingaben, Protokolle), womit vor Gericht oder anderen Behörden ein Rechtsgeschäft beurkundet wird, sind gem. § 18 Abs. 4 GebG als Rechtsurkunden anzusehen und unterliegen der für das Rechtsgeschäft vorgesehenen Gebühr, allerdings nur dann, „sofern über das Rechtsgeschäft noch keine andere Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist“.

*) Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold ist Rechtsanwalt in Wien.

¹⁾ Die diesbezüglichen Materialien sind z. B. in Arnold, Rechtsgebühren⁸, 244 f., abgedruckt.



Nach dieser Gesetzesstelle ist also die (vorherige) Nichterrichtung einer Urkunde in der hier interessierenden Weise Voraussetzung dafür, dass bestimmte Erklärungen (Eingaben etc.) als Ersatzurkunden i. S. d. GebG gelten.

Die hier interessierende Fassung des § 18 Abs. 4 GebG geht ebenfalls auf die GebG-Novelle 1981 zurück, nachdem zuvor schon die Novelle BGBl. Nr. 668/1976 in den Gesetzestext (bloß) das zusätzliche Erfordernis der erstmaligen Beurkundung „im Inland“ aufgenommen hatte.²⁾ Auch hier betonen die Materialien, dass die Neufassung eine Folge der Änderung des § 16 Abs. 2 GebG sei.

Spätere Novellierungen dieser Gesetzesstelle betreffen gleichfalls nicht das hier behandelte Problem.

3. § 33 TP 8 Abs. 4 GebG

Die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, gelten gem. § 33 TP 8 Abs. 4 GebG dann als Urkunde, wenn „über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft ... keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet“ wurde.

Auf Kreditverträge von Gesellschaftern an ihre Gesellschaft sind die Bestimmungen des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG sinngemäß anzuwenden (§ 33 TP 19 Abs. 2 GebG).

Auch diese Bestimmung, die in der Folge gleichfalls mehrfach novelliert wurde, geht mit der hier interessierenden Wortfolge auf die Novelle BGBl. Nr. 48/1981 zurück. Die Materialien besagen:

„Die Änderung des ersten Satzes des § 33 TP 8 Abs. 4 ist durch die Neufassung des Abs. 1, der keinen Hinweis mehr auf Darlehensurkunden enthält, und des § 16 Abs. 2 bedingt. Die im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sollen nur dann als Ersatzurkunde angesehen werden, wenn über den Darlehensvertrag keine gebührenrechtlich relevante Urkunde (Schuldschein u. a.) errichtet worden ist.“

So wie bei § 18 Abs. 4 GebG wählt der Gesetzgeber die Methode einer Negativbedingung, wobei jedoch auffällt, dass hier nicht die Wortfolge „Entstehen der Gebührensschuld“ verwendet wird, sondern aktuell die Wortfolge „Entstehen der Gebührenpfl^{ic}ht“. Die diesbezügliche Änderung erfolgte durch das Steuerreformgesetz 1993, ohne dass aus den Materialien ein Grund für diese – dadurch wohl keine inhaltliche Änderung mit sich bringende – andere Wortwahl ersichtlich wäre.³⁾

4. Anders formulierte vergleichbare gebührenrechtliche Gesetzesstellen

Hinterfragt man den normativen Gehalt dieser (gewundenen!) drei Gesetzesstellen, so liegt die Antwort auf der Hand, dass auf jede der solcherart angesprochenen „Weisen“ zwar Gebührens^{ch}uld (nach Maßgabe der §§ 16 ff. GebG, insbesondere bei Auslandsurkunden des § 16 Abs. 2 GebG) entstehen kann, aber nicht unbedingt entstehen muss. Hätte der Gesetzgeber Derartiges gewollt, so hätte er es ja – noch dazu mit einfacheren Worten – unmissverständlich in den Gesetzestext aufnehmen können.

Diese Überlegung wird durch den Befund bekräftigt, dass der Gesetzgeber in § 33 TP 21 Abs. 2 Z 3 GebG im Zusammenhang mit Zessionen von Forderungen zur Erfüllung eines Factoringvertrags die Wortfolge „eine gemäß § 33 TP 19 Abs. 3 GebG gebührenpflichtige Rahmenvereinbarung getroffen“ verwendet oder in § 33 TP 19 Abs. 4 Z 1 GebG im Zusammenhang mit gebührenfreien Prolongationen von solchen

²⁾ Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 18 Rz. 17.

³⁾ Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 18 Rz. 18a.

„von Kreditverträgen, für die nach diesem Bundesgesetz eine Gebühr zu entrichten war“, die Rede ist.⁴⁾ Die Übergangsbestimmung des Art. II Abs. 2 der Gebührengesetz-novelle 1976, BGBl. Nr. 668/1976, spricht (im Zuge der Ausnahme von einer Wiederbeurkundungsfiktion) davon, dass „nicht bereits eine andere, die Gebührenpflicht begründende Urkunde errichtet wurde“.

Dieser – auf einer Wortinterpretation und auf entsprechenden Textvergleichen beruhenden – Auslegung steht allerdings das VwGH-Erkenntnis vom 29. 11. 1984, 84/15/0205 (= AnwBl 1985, 246, mit kritischer Anmerkung *Arnold*) entgegen, das zu § 33 TP 8 Abs. 4 GebG (i. d. F. der GebG-Novelle BGBl. Nr. 668/1976) eine der Vergebührung zugängliche Ersturkunde verlangt hat und von den GebR in Rz. 804 wie folgt in Erinnerung gerufen wird: „Die Gebührenpflicht des Gesellschafterdarlehens gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG durch Ersatzbeurkundung wird auch begründet, wenn ein nur vom Schuldner unterfertigter Schuldschein vorliegt, der dem Gläubiger oder dessen Vertreter nicht ausgehändigt worden ist (*schubladierte Urkunde*), weil keine die Gebührenschild nach § 33 TP 8 Abs. 1 GebG auslösende Urkunde vorliegt (vgl. VwGH 29. 11. 1984, 84/15/0205).“⁵⁾ Im § 21 GebG ist von einem Zuschlag bzw. Nachtrag „zu einer bereits ausgefertigten Urkunde“ die Rede.

5. VwGH 5. 3. 2009, 2007/16/0135 (zu § 33 TP 19 Abs. 5 GebG)

5.1. Gesetzeswortlaut

Streitgegenständlich war die beurkundete Umschuldung einer nicht gebührenpflichtigen „*mündlichen Barvorlage*“. Die belangte Behörde hatte die erstinstanzliche Gebührenvorschrift mit der Begründung bestätigt, eine gebührenfreie Umschuldung setze voraus, dass über das ursprüngliche Rechtsgeschäft eine gebührenrechtlich relevante Urkunde errichtet wurde. Der für die Beantwortung der Streitfrage maßgebliche § 33 TP 19 Abs. 5 GebG hat nachstehenden Wortlaut:

„(5) Bei Umschuldungen, wodurch ein Kreditvertrag aufgehoben, die Kreditsumme zurückgezahlt und als Ersatz ein Kreditvertrag mit einem anderen Kreditgeber abgeschlossen wird, gilt der neue Kreditvertrag gebührenrechtlich als Nachtrag (Aufstockung, Prolongation) des ursprünglichen Kreditvertrages, wenn die Urkunde über den neuen Kreditvertrag einen Vermerk über die Umschuldung enthält und Aufhebung sowie Rückzahlung innerhalb eines Monats ab Beurkundung des neuen Kreditvertrages erfolgen ...“

Der Gesetzeswortlaut enthält also eine Reihe von Bedingungen für die (gebühren)begünstigte Umschuldung, stellt aber (als Voraussetzung für eine gebührenfreie Umschuldung) weder darauf ab, dass zuvor „eine gebührenpflichtige Vereinbarung getroffen wurde“ oder dass für den Ausleihungsvertrag „eine Gebühr zu entrichten war“, noch darauf, dass zuvor „eine die Gebührenpflicht begründende Urkunde errichtet“ wurde. Auch die hier in diesem Beitrag erörterte Wortfolge betreffend „Errichtung in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise“ findet sich nicht (als Voraussetzung für die Umschuldungsbegünstigung) im Gesetzestext.

5.2. Wortlaut der Materialien

Der VwGH greift im Erkenntnis vom 5. 3. 2009, 2007/16/0135, allerdings auf die Materialien „zur Schaffung der Bestimmung des § 33 TP 19 Abs. 5 GebG im Wege der Novelle BGBl. Nr. 127/1984“ zurück. Diese besagen:

„Wird ein bestehender, in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise beurkundeter Kreditvertrag vorzeitig beendet und an dessen Stelle ein neuer

⁴⁾ *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 18 Rz. 19.

⁵⁾ Vgl. BMF-Erlass vom 23. 12. 1983, AÖFV Nr. 31/1984; zustimmend *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren⁸, 357.

Vertrag mit einem anderen Kreditinstitut abgeschlossen und beurkundet, so muss nach der geltenden Rechtslage der Vertrag zwischen den neuen Vertragspartnern selbständig und unabhängig davon, was vorher war, vergewährt werden. Wenn daher der Kreditnehmer aus wirtschaftlichen Gründen, etwa weil die Konditionen günstiger sind, seinen Kreditgeber wechseln will, muss er mit einer gewissen Belastung durch die Kreditvertragsgebühr rechnen. Um die Wahl der für den Kreditnehmer günstigsten Variante nicht zu beeinträchtigen, soll mit der vorgesehenen Begünstigung für Umschuldungen eine Rechtslage geschaffen werden, die gebührenrechtlich keinen Unterschied macht, ob der Kreditnehmer bei seinem Kreditgeber bleibt oder zu einem anderen überwechselt. Dies gilt gleichermaßen für Darlehensverträge.“

In den Materialien findet sich also diese – seit ca. drei Jahren – zuvor im Gesetzestext des GebG schon mehrfach verwendete Wortfolge sehr wohl.

5.3. Erwägungen des VwGH

Darauf aufbauend hat der VwGH erwogen:⁶⁾

„Der Verwaltungsgerichtshof hatte die zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens allein strittige Frage, ob es für eine gebührenfreie Umschuldung erforderlich ist, dass der vorher bestandene Kreditvertrag in einer für das Entstehen einer Gebührenpflicht maßgeblichen Weise beurkundet war oder nicht, bisher noch nicht zu entscheiden.

Im Schrifttum hingegen wurde diese Frage bisher kontroversiell gesehen:

Fellner (Gebühren und Verkehrsteuern I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz. 101 Abs. 2 zu § 33 TP 19 GebG sowie in MAG, Stempel- und Rechtsgebühren⁸⁾, 409 Anm. 14 zu § 33 TP 19 GebG) sowie Frotz/Hügel/Popp, Kommentar (BI8f cc, S. 37, 5. Lieferung, Oktober 1985) und Glega (ÖStZ 1984, 192 ff., insb. 193 rechte Spalte Abs. 2) vertreten jeweils die Auffassung, dass eine gebührenfreie Umschuldung eine bereits gebührenrechtlich relevante Urkunde über das ursprüngliche Rechtsgeschäft voraussetzt.

Begründet wird das von Fellner nicht näher, von Frotz/Hügel/Popp mit der ‚ratio legis‘ (der Kreditnehmer soll gebührenrechtlich nicht schlechter, aber auch nicht besser gegenüber dem Fall gestellt werden, in welchem der alte Kreditgeber den gewährten Kredit modifiziert) und von Glega damit, dass er die von § 33 TP 19 Abs. 5 GebG vorgenommene Fiktion der Umschuldung als ‚Nachtrag (Aufstockung, Prolongation) des ursprünglichen Kreditvertrages‘ i. V. m. der Bestimmung des § 21 GebG so versteht, dass dadurch nur auf das in § 21 leg. cit. vorgenommene Erfordernis der Parteiidentität auf Seite des Kreditgebers verzichtet wird, nicht aber auf die übrigen Voraussetzungen für einen Nachtrag.

Arnold (ÖStZ 1984, 73 ff., insb. 84 linke Spalte Abs. 1, sowie in Rechtsgebühren, Kommentar⁹⁾, Rz. 44 und 45 zu § 33 TP 19 GebG) vertritt dagegen die Ansicht, dass es für die Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 33 TP 19 Abs. 5 GebG nicht erforderlich sei, dass das ursprüngliche Rechtsgeschäft überhaupt beurkundet war. Er begründet dies im Wesentlichen damit, dass die Fiktion des neuen Vertrages als Nachtrag nicht so formuliert worden sei, dass eine ‚sinngemäße Anwendung‘ des § 21 samt seinen Bedingungen angeordnet werde. ‚Die Folgen des § 21 treten dann ein, wenn die Voraussetzungen des § 33 TP 19 Abs. 5 GebG (nicht die des § 21 GebG) erfüllt sind‘ (ÖStZ 1984, 84). Die Passage in § 33 TP 19 Abs. 5 GebG dürfe nicht so gelesen werden, als ob sie lautete: ‚Wodurch ein Kreditvertrag, über den eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist, aufgehoben ...‘ (Kommentar, a. a. O., Rz. 45 zu § 33 TP 19 GebG).

⁶⁾ Vgl. *Fellner*, Beurkundung des umzuschuldenden Kreditvertrags als Voraussetzung für die Gebührenbegünstigung, SWK-Heft 17/2009, S 555.

Auch Gaier (Kommentar⁴, Rz. 113 zu § 33 TP 19 GebG) ist der Ansicht, dass der aufgehobene alte Kreditvertrag nicht schriftlich beurkundet gewesen sein müsste. Er beruft sich auf den seiner Ansicht nach ‚klaren Wortlaut des Gesetzes‘ und argumentiert damit, dass der Text des Umschuldungstatbestandes nur von einer ‚Urkunde über den neuen Kreditvertrag‘ spreche, nicht aber von einer Urkunde über den alten Kreditvertrag.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag sich den im Wesentlichen nur auf den Wortlaut des Umschuldungstatbestandes gestützten Argumenten von Arnold und Gaier aus folgenden Erwägungen nicht anzuschließen: Der Gesetzgeber hat in den oben zitierten Materialien erklärt, dass er dem mit der Novelle BGBl. Nr. 127/1984 neu geschaffenen Abs. 5 der TP 19 als Anwendungsvoraussetzung nur den Fall zu Grunde legen wollte, dass ‚ein bestehender in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise beurkundeter Kreditvertrag‘ umgeschuldet wird. Dies macht auch durchaus Sinn, weil ja sonst (wie die zitierten Materialien es auch entsprechend zum Ausdruck bringen) der Kreditnehmer durch eine (unter Umständen beträchtliche) Gebührenbelastung für die Umschuldungsurkunde daran gehindert sein könnte, eine sich ihm bietende Gelegenheit, einen Kredit im Wege einer Umschuldung durch einen günstigeren Kredit, den ihm ein anderer Kreditgeber gewährt, zu ersetzen. Daraus folgt aber, dass die Begünstigung nur dann eintreten soll, wenn über den alten, umzuschuldenden Kreditvertrag eine Urkunde errichtet war. Für eine Anwendung des Begünstigungstatbestandes des § 33 TP 19 Abs. 5 GebG hingegen auf Fälle, in denen über den alten, umzuschuldenden Kreditvertrag (wie im Beschwerdefall) gar keine Urkunde errichtet war, bietet sich dann aber kein Raum, weil dadurch eine unangemessene Bevorzugung des beurkundeten Umschuldungsvorganges gegenüber allen beurkundeten Kreditverträgen entstünde, für die es keinerlei sachliche Rechtfertigung gebe.

Dazu kommt, dass der Gesetzgeber seinen in den zitierten Materialien dargestellten Ausgangsfall für eine begünstigte Umschuldung, nämlich das Vorhandensein eines bestehenden (alten), beurkundeten Kreditvertrages, auch im Gesetzestext selbst klar zum Ausdruck gebracht hat, indem § 33 TP 19 Abs. 5 GebG nach dem Terminus ‚Nachtrag‘ (der einen Verweis auf § 21 GebG darstellt) (u. a. auch) den Begriff ‚Prolongation‘ verwendet. Da aber § 33 TP 19 Abs. 4 Z 1 leg. cit. betreffend diesen Begriff ebenfalls ausdrücklich die Gebührenfreiheit davon abhängig macht, dass Kreditverträge vorliegen müssen, ‚für die nach diesem Bundesgesetz eine Gebühr zu entrichten war‘, ist damit jedenfalls auch im Wege des Gesetzestextes zusätzlich zu § 21 GebG (arg.: ‚Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde‘) unmissverständlich klargestellt, dass es für eine gebührenfreie Umschuldung erforderlich ist, dass der alte Kreditvertrag jedenfalls i. S. d. § 15 GebG beurkundet war. Für die dagegen von Arnold angestrebte Einschränkung des Verweises in § 33 TP 19 Abs. 5 GebG auf den Tatbestand ‚Nachtrag‘ (und damit auch auf den Tatbestand einer ‚Prolongation‘) dergestalt, dass dabei jeweils das Erfordernis des Vorhandenseins eines alten beurkundeten Rechtsgeschäftes auszublenzen wäre, ergeben sich aus den maßgeblichen Gesetzesstellen in Verbindung mit den zitierten Materialien im Ergebnis keine überzeugenden Gründe.“

6. Analyse

6.1. Zur Frage der Beachtlichkeit einer nur in den Materialien enthaltenen Wortfolge

Fürs Erste fällt auf, dass sich der VwGH im Rahmen seiner Erwägungen im Erkenntnis 2007/16/0135 auf Ausführungen in den Materialien stützt, die nicht Eingang in den Gesetzestext gefunden haben. Mag es dazu auch zwei Judikaturlinien hinsichtlich der Beachtlichkeit solcher Formulierungen in den Materialien geben,⁷⁾ so kommt im Speziellen

⁷⁾ Wobei der Vorrang des kundgemachten Gesetzestextes vor dem Inhalt der Materialien unbestritten sein sollte (siehe *Dittrich/Tades*, ABGB³⁵, § 7 E 7 bis E 10a bzw. E 30 bis E 35).

dazu, dass der VwGH auf eine (nur) in den Materialien enthaltene Wortfolge abstellt, die sich an sich mehrfach – an anderen Stellen – durchaus im GebG findet, gerade aber in § 33 TP 19 Abs. 5 GebG nicht.

6.2. Zum Grundgedanken der Umschuldungsbegünstigung

Zum Zweiten wird die Auslegung der bloß in den Materialien enthaltenen Wortfolge durch den VwGH der Bedeutung derselben in den Gesetzesstellen, in denen diese Wortfolge tatsächlich im GebG enthalten ist, nicht gerecht.

Im Zusammenhang mit der Gebührenpflicht von Ersatzurkunden haben auf Zusätze oder Nachträge abstellende Überlegungen keine Berechtigung.

Die Argumentation des VwGH greift auch dann nicht, wenn ein Gesellschafterdarlehen (bzw. -kredit) umgeschuldet wird, das (der) nach § 33 TP 8 Abs. 4 GebG⁸⁾ Gebührensschuld ausgelöst hat. In diesem Fall gibt es *ex definitione* keine Urkundenerrichtung in einer für das Entstehen der Gebührensschuld maßgeblichen Weise, und dennoch wird niemand (gerade unter Bezugnahme auf die Gesetzesmaterialien) daran zweifeln, dass die Umschuldung eines derartigen Gesellschafterdarlehens (bzw. -kredits) dem § 33 TP 19 Abs. 5 GebG⁹⁾ unterstellt werden kann.

Grundgedanke der Schaffung der Umschuldungsbegünstigung des § 33 TP 19 Abs. 5 GebG war der, dass die Umschuldung als solche keine Gebührenpflicht auslösen soll. Dieser politischen Forderung ist der Gesetzgeber mit der Einschränkung nachgekommen, dass dann, wenn die Umschuldung mit einer Aufstockung und/oder einer Prolongation verbunden ist, der Gebührenschildner sich nicht (auch) die Gebühren ersparen soll, die bei einer Aufstockung und/oder Prolongation ohne Wechsel des Gläubigers anfallen.

6.3. Zur Auslegung der Wortfolge „in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise“

Schlussendlich ist zu hinterfragen, was mit der gewundenen Wortfolge „in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise“ tatsächlich gemeint ist, d. h. auf welche (Plural!) „Weisen“ dieser Tatbestand erfüllt werden kann. Das VwGH-Erkenntnis fordert zwar für die Anwendbarkeit des § 33 TP 19 Abs. 5 GebG, dass für den aufgehobenen Kreditvertrag eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise errichtet worden ist, erläutert aber nicht, unter welchen Voraussetzungen eine derart qualifizierte „Errichtung“ vorliegt. Gelingt es nicht, im Auslegungsweg eine befriedigende Antwort auf diese Frage zu finden, so steht das Verdict der Verfassungswidrigkeit wegen Verletzung des Bestimmtheitsgebots (Art. 18 B-VG) im eingriffintensiven Bereich des Abgabenrechts im Raum.¹⁰⁾ Dass für ein Rechtsgeschäft Gebührenschild entsteht, bedeutet noch nicht, dass diese Gebührenschild auch beglichen wird. Es sind Fälle denkbar, dass die Finanzverwaltung von der Verwirklichung des gebührenpflichtigen Tatbestandes nie erfährt, dass keine Selbstbemessung vorgenommen wird bzw. dass Festsetzungs- bzw. Einhebungsverjährung eintritt. Es erscheint nicht sehr logisch, dass der Gesetzgeber nur diese Fälle (privilegierend) im Auge gehabt hat. Viel wahrscheinlicher erscheint es, dass er auch z. B. den Fall mitumfasst sieht, dass eine Urkunde im Ausland errichtet (beiderseits unterfertigt) wird, dass aber ein zusätzlicher für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblicher Schritt¹¹⁾ nicht bzw. noch nicht gesetzt wurde.

⁸⁾ Regelung für das Darlehen im GebG, gem. § 33 TP 19 Abs. 2 GebG sinngemäß anwendbar für Kredite.

⁹⁾ Regelung für den Kredit im GebG, gem. § 33 TP 8 Abs. 5 GebG sinngemäß anwendbar für Darlehen.

¹⁰⁾ Wobei sich eine Auslegung naturgemäß nicht auf eine Wortfolge, die, hätte sie Eingang in den Gesetzestext gefunden, verfassungswidrig wäre, stützen kann.

¹¹⁾ Beispielsweise wenn die Auslandsurkunde noch nicht ins Inland gebracht wurde oder im Fall der Maßgeblichkeit des § 16 Abs. 2 Z 2 lit. b GebG aufgrund des Rechtsgeschäfts im Inland keine rechtserhebliche Handlung vorgenommen und von ihr auch kein amtlicher Gebrauch gemacht wurde.

Es gibt auch in den Materialien keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber mit dieser gewundenen Formulierung – unter Vermeidung der Aufnahme der Wortschöpfung „*gebührenbar*“ in den Gesetzestext – nur Fallkonstellationen mitberücksichtigen wollte, dass es wegen einer anwendbaren Gebührenbefreiungsbestimmung (oder im Fall des Vorliegens eines Haftungs- oder Garantiekreditvertrags als Hauptgeschäft)¹²⁾ zu keinem Gebührenanfall kommt.

7. Ergebnis

7.1. Errichtung in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise

Eine Urkunde ist jedenfalls dann in einer für das Entstehen der Gebührenschild (Gebührenpflicht) maßgeblichen Weise errichtet,

- wenn es aufgrund dieser Urkunde (im Verein mit den sonstigen Bestimmungen des GebG) zum Entstehen der Gebührenschild kommt, aber auch dann,
- wenn es infolge einer anwendbaren Befreiungsbestimmung oder deshalb, weil das Rechtsgeschäft überhaupt nicht vom Katalog der gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte umfasst ist,¹³⁾ nicht zur Erfüllung eines gebührenpflichtigen Tatbestands kommt.

7.2. Rechtsansicht des BMF

Die GebR formulieren (nur zu § 20 Z 5 GebG) in Rz. 527, dass eine Urkunde (dort: über das Hauptgeschäft) [nur damit] „*in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise errichtet*“ ist, „*wenn die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 oder Abs. 2 GebG¹⁴⁾ vorliegen*“. Zu beachten ist auch die Negativaussage in Rz. 528, wonach die Voraussetzung der Rz. 527 (u. a.) dann nicht vorliegt, wenn eine bloß einseitig unterfertigte, nicht ausgehändigte Schrift über das Hauptgeschäft vorliegt; eine Auslandsurkunde über das Hauptgeschäft mit Beteiligung wenigstens einer Vertragspartei, der keine Inländereigenschaft zukommt, ohne Einbringung und/oder Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a und b GebG errichtet wurde.

Im Lichte einschlägiger VwGH-Judikatur (29. 11. 1984, 84/15/0205 = AnwBl. 1985, 246, mit kritischer Anmerkung *Arnold*) wird man davon auszugehen haben, dass der VwGH der Rechtsansicht des BMF¹⁵⁾ zustimmt, wonach (mit anderen Worten) bei einer Mehrheit von Voraussetzungen für das Entstehen der Gebührenschild hinsichtlich der Urkundenerrichtung¹⁶⁾ alle diese Voraussetzungen erfüllt sein müssen. Die Rechtsansicht der Bundesregierung, dass es sich bei der Urkundenerrichtung um ein mit der Anführung im Katalog der gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte „*gleichrangiges Tatbestandselement*“ handelt, wurde vom VfGH¹⁷⁾ anlässlich der Prüfung des § 25 GebG betreffend mehrfache Gebührenpflicht bei mehrfacher Urkundenerrichtung zwar verworfen, doch schließt diese Beurteilung auf einfachgesetzlicher Ebene nicht aus, dass die Judikatur des VwGH die Erfüllung sämtlicher Tatbestandsmerkmale fordert, die ausgehend von

¹²⁾ Diese Rechtsgeschäfte sind nicht gebührenpflichtig, dessen ungeachtet als Hauptgeschäfte Grundlage für ein gebührenfreies Sicherungsgeschäft nach Maßgabe des § 20 Z 5 GebG. Vgl. auch *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren⁸, 223.

¹³⁾ Von praktischer Bedeutung nur hinsichtlich § 20 Z 5 GebG für Haftungs- und Garantiekreditverträge. Theoretisch denkbar auch unter dem Aspekt des § 18 Abs. 4 GebG (mangels gegenteiliger Übergangsvorschrift), falls der Gesetzgeber ein Rechtsgeschäft neu der Gebührenpflicht unterwerfen sollte, die Erklärung vor Gericht im Anwendungsbereich der neu geschaffenen Bestimmung erfolgen sollte, die Urkundenerrichtung aber vom zeitlichen Anwendungsbereich der Novelle nicht umfasst sein sollte.

¹⁴⁾ Keine Aussagen zu Abs. 4, Abs. 6 und Abs. 7.

¹⁵⁾ Siehe schon BMF-Erlass vom 23. 12. 1983, AÖFV Nr. 31/1984, und GebR, Rz. 527 und 528.

¹⁶⁾ Siehe z. B. § 16 Abs. 2 GebG

¹⁷⁾ VfGH 26. 2. 2009, G 158/08.

§ 15 Abs. 1 GebG¹⁸⁾ zum grundsätzlichen Entstehen der Gebührenpflicht (Gebührenschild) führen.

Dazu müsste konsequenterweise aber auch gehören, dass bei einem vor Zuzählung der Darlehensvaluta beurkundeten (echten)¹⁹⁾ Darlehensvertrag der Darlehensschuldner in der Darlehensurkunde²⁰⁾ [erklärt], die dargeliehene Sache erhalten zu haben.

7.3. Kritik an dieser Auffassung

Gegen diese strenge Sicht spricht jedoch – um beim oben angeführten Beispiel der Urkundenerrichtung im Ausland zu bleiben –, dass die „Errichtung“ einer Urkunde (jedenfalls bei beidseitiger Unterfertigung) mit Unterschriftenleistung abgeschlossen ist und eine Verbringung der Urkunde in das Inland und/oder ein amtlicher Gebrauch von der (errichteten!) Urkunde nichts mehr mit der Urkunden„errichtung“ zu tun hat.²¹⁾ Gleiches gilt für den (tatsachenwidrigen) Urkundeninhalt betreffend Erhalt der Darlehensvaluta, der zur Fiktion des gültigen Zustandekommens des Rechtsgeschäfts führt.

Die Wortfolge Urkundenerrichtung „in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise“ weitet den Begriff der Urkundenerrichtung nicht etwa aus, sondern schränkt ihn vielmehr (durch diese Vorgabe) ein. Eine Deutung der Materialien zu den Novellierungen im Zuge der Novelle BGBl. Nr. 41/1981, der zuvor (nur zu § 20 Z 5 GebG) festgelegte Tatbestand „Urkundenerrichtung im Inland oder Verbringung einer Auslandsurkunde in das Inland in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise“ sei bloß deshalb erweitert worden, weil nach der Neuregelung auch im Ausland verbleibende Auslandsurkunden u. U. Gebührenschild auslösen können, greift zu kurz, weil eben nicht jede Verbringung einer Auslandsurkunde in das Inland zum Entstehen der Gebührenschild führt.

7.4. Entrichtung der Gebührenschild nicht erforderlich

Die Entrichtung der entstandenen Gebührenschild ist aber jedenfalls nicht erforderlich und Gebührenschildfestsetzungs- bzw. Einhebungsverjährung nicht schädlich. Dies gilt selbst dann, wenn der Verjährungseintritt auf Gebührenschildhinterziehung²²⁾ zurückzuführen sein sollte.

8. Sonderfall Umschildung

Gerade bei der Umschildung sollte sich der hier thematisierte Problemkreis in der Praxis gar nicht stellen, da die „Urkunde über den neuen Kreditvertrag“ in der Regel²³⁾ eine rechtsbezeugende Beurkundung des „aufgehobenen Kreditvertrages“ darstellen wird.

¹⁸⁾ Ein praktischer Anwendungsfall im Bereich einer abweichenden Bestimmung (Gebührenschildpflicht auch ohne Urkundenerrichtung gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6 bis 8 GebG) ist nicht zu erkennen.

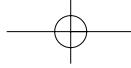
¹⁹⁾ Zu VwGH-Judikatur betreffend Abgrenzungen vom bzw. Umdeutungen als Kreditvertrag siehe z. B. Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 8 Rz. 5.

²⁰⁾ Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 8 Rz. 14.

²¹⁾ Zur Frage, ob der Gesetzgeber bei einer allfälligen Neuerlassung des § 25 GebG im Rahmen einer Nachfolgebestimmung auf die Wortfolge „in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise“ zurückgreifen wird, siehe Arnold, Der VfGH hebt § 25 GebG (zur Gänze) als verfassungswidrig auf, taxlex 2009, 215 (215 f.).

²²⁾ Darin liegt zweifellos ein Wertungswiderspruch, da bei (nach der VwGH-Judikatur offenkundig jeder Art) legaler Gebührenschildvermeidung das Erfordernis einer Urkundenerrichtung in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise nicht erfüllt sein soll.

²³⁾ Der vom Gesetz geforderte Umschildungsvermerk muss allerdings die *essentialia negotii* des aufgehobenen Kreditvertrages nicht enthalten (vgl. UFS 8. 9. 2008, RV/1485-W/08, UFSjournal 2008, 103). Inwieweit schriftliche Beantwortungen von Auskunftersuchen des Finanzamtes unter dem Blickwinkel einer Ersatzurkunde nach § 18 Abs. 4 GebG zu beurteilen sind, siehe z. B. Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 18 Rz. 20 und Rz. 21.



Im hier rezensierten Fall hat die Beschwerdeführerin – die Problematik einer (in der Umschuldungsvereinbarung)²⁴⁾ rechtsbezeugenden Beurkundung des „aufgehobenen Kreditvertrages“ offenkundig erkennend – von einer „gebührenfreien Barvorlage“²⁵⁾ gesprochen.²⁶⁾

²⁴⁾ Auch eine nähere Untersuchung des zeitlichen Aspekts bringt Argumente gegen die Lösung, die der VwGH im Erkenntnis vom 5. 3. 2009, 2007/16/0135, gefunden hat. Geht man davon aus, dass der neue Kreditvertrag der Begünstigung des § 33 TP 19 Abs. 5 GebG für Umschuldungen nicht teilhaftig werden kann, wenn „der vorher bestandene Kreditvertrag nicht in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise beurkundet war“, so hat eine spätere rechtsbezeugende Beurkundung des aufgehobenen Kreditvertrags angesichts des Stichtagsprinzips keinen Einfluss auf die für den neuen Kreditvertrag entstandene Gebührenschild, und es käme solcherart zu einer vom Gesetzgeber erklärtermaßen nicht beabsichtigten Gebührenbelastung für denselben.

²⁵⁾ VwGH 29. 1. 2009, 2007/16/0134, AnwBl. 2009, 209 (*Sutter*), unter Verwerfung der gegenteiligen Rechtsansicht von *Beiser*, Die Ersatzbeurkundung von Barvorlagen – überschießende Gebührenpflicht, SWK-Heft 3/2006, S 80 (S 80 ff.) (für den Teilbereich des Gesellschafterdarlehens in Form einer Barvorlage). Zumindest missverständlich *Sutter*, wenn er in seiner Rezension formuliert, der Ablehnungsbeschluss des VfGH (und dessen Erkenntnis zu § 25 GebG) hätte jeweils das Rechtsgeschäft (und nicht die Beurkundung) als Auslöser der Steuerpflicht „in den Mittelpunkt gerückt“. Urkundenerrichtung ist (und bleibt) Grundvoraussetzung für die Gebührenpflicht (§ 15 Abs. 1 GebG).

²⁶⁾ Der Sonderfall eines umgeschuldeten Gesellschafterdarlehens wurde oben bereits im Rahmen der Analyse erörtert.

Anrechnung von Kostenbeiträgen der Krankenkassen

Gem. § 34 EStG können die durch eine Erkrankung entstandenen Kosten unter den im Gesetz angeführten Voraussetzungen berücksichtigt werden, wenn dem Steuerpflichtigen eine Belastung entstand.

Diesem so genannten Belastungsprinzip entspricht es, dass außergewöhnliche Belastungen nur insoweit berücksichtigt werden können, als sie vom Steuerpflichtigen *endgültig aus Eigenem getragen* werden müssen (VwGH 9. 9. 2004, 2001/15/0181).

Das bedeutet, dass von der Aufwendung vorweg alle damit in kausalem Zusammenhang stehenden Einnahmen abgezogen werden müssen (Kongruenzgrundsatz; vgl. VwGH 10. 11. 1987, 87/14/0126). Dies gilt auch dann, wenn Beträge erst später geleistet (ersetzt) werden.

Zu diesen Ersatzleistungen gehören u. a. Unterstützungen durch dritte Personen, Beihilfen aus öffentlichen Mitteln, Hilflosenzuschüsse (VwGH 24. 3. 1972, 867/70), Blindenzulagen (VwGH 10. 11. 1987, 87/14/0126), Pflegegelder, Prozesskostensätze (VwGH 24. 6. 2004, 2001/15/0109) und *Versicherungsleistungen* (VwGH 9. 9. 2004, 2001/15/0181).

Die *Kürzung* der Aufwendungen *im Jahr der Belastung* hat auch dann zu erfolgen, wenn diese Leistung erst in einem späteren Kalenderjahr zugeflossen ist (VwGH 24. 4. 1970, 1734/68; 24. 6. 2004, 2001/15/0109).

Das in § 34 EStG normierte Belastungsprinzip bewirkt somit eine Durchrechnung der Einnahmen und Ausgaben nach dem Zu- und Abflussprinzip des § 19 EStG 1988.

Der mit dem AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, geschaffene § 295a BAO ermöglicht der Steuerbehörde eine rückwirkende Änderung des Bescheides für den Fall, dass erst später Ersatz geleistet wurde.

Mit dem AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, wurde § 120 Abs. 3 BAO neu geschaffen und normiert nunmehr eine *Anzeigepflicht* für derartige rückwirkende Ereignisse (→ UFS vom 2. 4. 2009, RV/0488-K/07).

