

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
M A I 2009

05

181 – 236

Top Thema

Der VfGH hebt § 25 GebG (zur Gänze)
als verfassungswidrig auf

Unternehmenssteuerrecht

Die „Drittanstellung“ von Managern im
Gesellschafts- und Steuerrecht (Teil II)

Bewertung und Accounting

Bilanzierung von strukturierten
Finanzinstrumenten nach UGB

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis

Krankentgeltanspruch eines Arbeiters bei
einem Arbeitsunfall oder einer Berufskrankheit

Infocenter WKO

Bildungskarenz

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Nikolaus Arnold
Heribert Bach
Andreas Damböck
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Köfler
Roman Leitner
Andreas Sauer
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Kurt Schweighart
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

Der VfGH hebt § 25 GebG (zur Gänze) als verfassungswidrig auf

Nach § 33 TP 8 und TP 19 jeweils Abs 1 GebG aF betreffend Darlehens- und Kreditverträge,¹⁾ nach § 9 Abs 2 Satz 2, § 9 Abs 2 im verbliebenen Umfang und schlussendlich § 9 Abs 1 GebG jeweils aF betreffend Gebührenerhöhung,²⁾ nach einer Wortfolge in § 15 Abs 2 GebG betreffend Erweiterung des Urkundenbegriffs im Wege einer Fiktion³⁾ und nach zwei Wortfolgen in § 22 GebG betreffend gebührenrechtliche Behandlung vereinbarter Höchstbeträge⁴⁾ hat der VfGH⁵⁾ nun neuerlich eine Bestimmung im GebG, nämlich den § 25 GebG betreffend „mehrere“ über ein Rechtsgeschäft errichtete Urkunden (zur Gänze) als verfassungswidrig aufgehoben. Der Autor, der mit einer einzigen Ausnahme an allen angeführten Gesetzesprüfungsverfahren als Beschwerdevorteiler beteiligt war und die Aufhebung jeweils angeregt hatte, berichtet in diesem Beitrag ua über bisher gescheiterte Versuche, die gesetzliche Anordnung einer mehrfachen Gebührenpflicht für ein und dasselbe Rechtsgeschäft als verfassungswidrig aus dem Rechtsbestand auszuschneiden, über die Begründung des aufhebenden Erkenntnisses und über die Auswirkungen der Aufhebung des (gesamten) § 25 GebG.

WOLF-DIETER ARNOLD

A. Inhalt der gesetzlichen Regelung (Entwicklung des Gesetzestextes)

1. Dem Grundsatz einer Papierverbrauchssteuer⁶⁾ entsprechend fand sich im **GebG 1850** unter der Zwischenüberschrift „Stempelpflicht zweier oder mehrerer Exemplare“ in dessen § 40 folgende Regelung:

„Wenn von derselben Schrift oder Urkunde mehrere gleichlautende Exemplare (Parien, Duplikate, Triplikate usw) ausgefertigt werden, so unterliegt jedes einzelne Exemplar dem gesetzlichen Stempel, insofern der Tarif davon keine Ausnahme enthält.“

Diese Regelung betraf die festen Gebühren und die Skalagebühren, grundsätzlich jedoch nicht die Prozentualgebühren, die auch diesfalls idR nur einmal zu entrichten waren (§ 62 GebG 1850).

2. Das **GebG 1946**⁷⁾ enthielt in seiner Stammfassung in § 25 Abs 1 und Abs 2 folgende Regelung:

„(1) Werden von einer Urkunde Gleichschriften (Duplikat, Triplikata usw) ausgefertigt, so unterliegt jede dieser Gleichschriften für sich den festen und den Hundertsatzgebühren.“

(2) Die Hundertsatzgebühr ist jedoch nur einmal zu entrichten, wenn sämtliche Gleichschriften dem für die Gebührenbemessung zuständigen Finanzamte innerhalb acht Tagen nach Entstehung der Gebührenschuld vorgelegt werden und von diesem Amte auf allen Gleichschriften durch Vermerk bestätigt wird, daß die betreffende Schrift eine Gleichschrift ist und die Gebühr für eine Gleichschrift und mit welchem Betrage in Stempelmarken entrichtet oder die Anzeige zur Gebührenbemessung erstattet wurde.“

Im Abs 3 war bereits die Zusatzregelung enthalten, dass bei Notariatsakten Hundertsatzgebühr nur von der Urschrift zu entrichten ist.

3. Im Lauf der Jahre wurde der Gesetzestext des § 25 GebG mehrfach geändert. Einerseits wurden zweimal (zuletzt im Hinblick auf die Änderung der Frist zur Gebührenanzeige in § 31 Abs 1 GebG durch das AbgÄG 1998) die Fristen für die Vorlage von Gleichschriften und von weiteren Urkunden über ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft bzw für die Gebührenanzeige vereinheitlicht und andererseits wurde den besonderen Entrichtungsformen der Hundertsatzgebühren durch Gebührenjournal bzw Selbstbemessung sowie – iZm dem AbgÄG 2002 – der Abschaffung der Stempelgebühren Rechnung getragen.⁸⁾

4. Von Anfang an gegeben – und auch Gegenstand entsprechender Kritik – war der – durch die Novellierungen des § 25 GebG nicht beseitigte, sondern bloß gemilderte – **Widerspruch zum allgemeinen Grundsatz des § 15 Abs 1 GebG**. Schon in seiner Stammfassung hatte § 15 Abs 1 GebG 1946 bestimmt „Den Gebühren nach den folgenden Bestimmungen unterliegen Rechtsgeschäfte, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird“. Die Gebühren-Nov 1952 hat insoweit – bis zuletzt gültig – verdeutlicht: „Rechtsgeschäfte sind nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei

Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold ist Rechtsanwalt in Wien und war am Gesetzesprüfungsverfahren als Vertreter der Beschwerdeführerin beteiligt.

1) VfSlg 8806/1980.

2) VfSlg 10.517/1985, 10.617/1985 und 10.812/1986.

3) VfSlg 13.222/1992.

4) VfSlg 17.874/2006.

5) VfGH 26. 2. 2009, G 158/08.

6) Zuletzt Felner, SWK 2008 S 966.

7) Zur „Doppelschrift“ im Vergleich zur „Erstschrift“ nach § 11 UrkStG s Arnold, Rechtsgebühren⁶ § 25 Rz 1.

8) Letzte Änderung (zum § 25 Abs 3 GebG) durch AbgÄG 2002.

§ 15 Abs 1,
§ 25 Abs 1 GebG

Papier-
verbrauchsteuer;
gebührenrechtliche
Sanktion bei
Nichtanzeige;
Rechtsgebühr bei
gleichzeitiger
Urkunden-
errichtung;
mehrfache
Urkunden-
errichtung

denn, daß in diesem Bundesgesetz etwas Abweichen-
des bestimmt ist“.

Trotz (allein) für das Rechtsgeschäft gegebener
Gebührenpflicht sollte **mehrfache Beurkundung**
dieses (einen) Rechtsgeschäfts (uU) **mehrfachen Ge-
bührenanfall** zur Folge haben.

B. (Erfolglos gebliebene) verfassungs- rechtliche Bedenken gegen § 25 GebG

1. Der offenkundige Widerspruch, dass zum einen
(gültige und im Katalog des § 33 GebG taxativ aufge-
zählte) Rechtsgeschäfte „nur dann gebührenpflichtig
sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird“,
zum anderen aber, wenn über sie „mehrere Urkunden
errichtet“ werden (mangels Greifens einer Ausnahme-
bestimmung) **jede dieser Urkunden der Rechtsge-
schäftsgebühr** (zuletzt, nach Wegfall fester Rechtsge-
schäftsgebühren „den Hundertsatzgebühren“) unter-
liegen soll, wurde nicht nur als solcher aufgezeigt,
sondern auch hinsichtlich seiner Verfassungskonfor-
mität hinterfragt.

2. Der VfGH hat jedoch im Erk Slg 11.734/
1988⁹⁾ gegen die Regelung des § 25 GebG (im Hin-
blick auf die in den Materialien zum Ausdruck kom-
mende Zielsetzung der ausreichenden und beweisfä-
higen Kontrolle der Gebührenentrichtung) keine ver-
fassungsrechtlichen Bedenken gehegt. Auch in einem
früheren Erk (VfGH 18. 3. 1984, B 101/63 Slg
4674) hatte der VfGH die verfassungsrechtlichen Be-
denken des Beschwerdeführers gegen § 25 GebG
nicht geteilt.

3. Es lag auf der Hand, dass der „Kahlschlag“, den
der VfGH zu den seinerzeitigen (exzessiven) Gebüh-
renerhöhungsvorschriften in § 9 Abs 1 und Abs 2
GebG aF vorgenommen hatte (VfSlg 10.517/1985,
10.617/1985 und 10.812/1986), auch als Argument
gegen § 25 GebG ins Treffen geführt wurde. Der
VfGH hatte Bestimmungen, die eine **Gebührener-
höhung** von 30, 50 bzw 100% vorgesehen hatten,
als verfassungswidrig aufgehoben, weil sie im Bereich
des Gebührenrechts eine sachlich nicht gerechtfertig-
te exzessive Reaktion des Gesetzgebers auf das Fehl-
verhalten des anzeigepflichtigen Gebührenschuldners
(verglichen mit den im allgemeinen Abgabenrecht
geltenden Bestimmungen über den Säumniszuschlag
[2% bzw Verspätungszuschlag, maximal 10%]) dar-
stellten. Als Sanktion für die Verletzung des Gebots
einer Vorlage von Gleichschriften sei jedoch eine viel
gravierendere „Erhöhung“ vorgesehen, nämlich eine
Vervielfachung.¹⁰⁾

Dieses Argument konnte den VfGH (den Refe-
renten) jedoch nicht überzeugen. Es ergingen Ableh-
nungsbeschlüsse.

4. Auch ein (argumentativ wertender) Vergleich
der grundsätzlichen Gebührenpflicht der Wiederbe-
urkundung (soweit nicht gem § 25 Abs 2 GebG vor-
gegangen wird) mit **Zusatz und Nachtrag** (§ 21
GebG) brachte nicht den gewünschten Erfolg. Wird
beim Bestandvertrag die Bestanddauer um 5 bzw
3 Jahre verlängert, so bildet der auf diese Zeit entfal-
lende Mietzins die Bemessungsgrundlage für die gem
§ 21 GebG zu entrichtende Bestandvertragsgebühr;
wird der monatliche Mietzins um € 500,- bzw

€ 300,- erhöht, so ist die Bemessungsgrundlage aus-
gehend vom Erhöhungsbetrag zu erhöhen. Einer Ver-
längerung der Bestanddauer um 0 Jahre und einer Er-
höhung des Mietzinses um € 0,- – nicht anders ist
doch eine inhaltlich unveränderte Wiederbeurkun-
dung letztlich zu verstehen – billigt der Gesetzgeber
jedoch keine Gebührenfreiheit (Gebührenberech-
nung ausgehend von 0) zu, die Wiederbeurkundung
soll vielmehr – als sachlich wohl nicht gerechtfertigte
gesetzlich angeordnete Rechtsfolge – grundsätzlich
neuerlichen Gebührenanfall bewirken.¹¹⁾

5. Die **Steuerreformkommission** hatte im Jahr
1998 – ergebnislos – „eine Aufhebung oder wenig-
stens Milderung“ der mehrfachen Gebührenpflicht
für mehrfache Urkundenerrichtung gefordert.¹²⁾

C. Der Ausgangsfall, die nunmehrigen Bedenken des VfGH im Prüfungsbeschluss

1. Waren es nun die (sachverhaltsmäßigen) Besonder-
heiten der beim VfGH zu B 1903/07 anhängig ge-
machten Beschwerde, die den VfGH zu einem Um-
denken veranlassten? In concreto war eine Urkunde
über einen Finanzierungsvertrag (§ 33 TP 19 GebG)
im Ausland in dreifacher Ausfertigung errichtet wor-
den, wobei zwei Originale im Ausland verblieben
und nur ein Original nach Österreich verbracht und
demzufolge auch nur dieses zur Gebührenanzeige ge-
bracht wurde (dh gebracht werden konnte). Die Er-
richtung in dreifacher Ausfertigung war im Text der
Urkunde festgehalten worden.

Strittig (im Berufungsverfahren und letztlich vor
dem VfGH) war allein die Gleichschriftengebühr¹³⁾
für die beiden im Ausland verbliebenen Exemplare
(nicht die Rechtsgebühr nach § 33 TP 19 GebG
selbst). Hierbei handelte es sich – was durchaus mit
eine Rolle gespielt haben mag – um erhebliche Be-
träge (zweimal je € 520.000,-). Im Raum stand na-
türlich (auch) das VwGH-Erk 25. 9. 1997, 97/16/
0231, in dem der VwGH ausgesprochen hatte, „Für
die Vermeidung der Entstehung der Gebührenpflicht
auch betreffend die Gleichschriften kommt es allein
darauf an, ob die Gleichschriften innerhalb [damals]
eines Monats nach dem Entstehen der Gebühren-
schuld vorgelegt wurden.“

2. Eine besondere „Stoßrichtung“ der Argumenta-
tion der Beschwerde war der zusätzliche Aspekt, dass
die streitgegenständlichen Gleichschriften (wie die
Erstschrift) im Ausland errichtet worden sind, aber
zum Unterschied von der Erstschrift auch im Ausland
verblieben sind. Das führte zum allgemeinen Argu-
ment, dass für solche „Auslands“-Gleichschriften –

9) 16. 6. 1988, B 550/87 = AnwBl 1988, 677 mit krit Anm *Arnold* (dazu
auch *Arnold*, Rechtsgebühren⁸ § 25 Rz 30).

10) Einzelheiten s *Arnold*, Rechtsgebühren⁸ (und Voraufagen) § 25
Rz 28.

11) Näheres s *Arnold*, Rechtsgebühren⁸ (und Voraufagen) § 25 Rz 29.

12) Vgl ÖStZ 1998, Sonderbeilage zu Heft 23, 31; *Arnold*, Rechtsgebüh-
ren⁸ § 25 Rz 31.

13) Gebührenerhöhung nach § 9 GebG stand für die nicht zur Gebühren-
anzeige gebrachten Gleichschriften in Übereinstimmung mit der
VwGH-Judikatur (vgl *Arnold*, Rechtsgebühren⁸ § 25 Rz 32) nicht
zur Debatte.

isoliert betrachtet und unter Zurückstellung der Sonderproblematik des § 33 TP 19 Abs 2 a GebG¹⁴⁾ – die Voraussetzungen für das Entstehen einer Gebührenschuld einer Auslandsurkunde nach § 16 Abs 2 GebG gar nicht erfüllt werden.

3. Der VfGH hat diesmal die Bedenken der Beschwerdeführerin aufgegriffen und ua durch den Hinweis vertieft, dass ab dem Jahr 2002 „die Rechtsgeschäftsgebühren nicht mehr in Form von Stempelmarken entrichtet werden“.¹⁵⁾ *Kirchmayr/Achatz* haben darüber (taxlex 2009, 1) unter dem Titel „Mehrfachvergebührung bei Mehrfachbeurkundung verfassungswidrig?“ berichtet.

D. Die Äußerung der Bundesregierung im Gesetzesprüfungsverfahren

In ihrer Äußerung legt die Bundesregierung das im GebG geltende **Urkundenprinzip**¹⁶⁾ dahingehend aus, dass das Vorliegen eines Rechtsgeschäfts einerseits und die Errichtung einer Urkunde andererseits als „gleichrangige Tatbestandselemente“ zu beurteilen seien (was offenkundig zum Ausdruck bringen soll, dass im Hinblick auf die Gleichrangigkeit kein innerer Widerspruch von verfassungsrechtlicher Relevanz entstehen könne). Das VfGH-Erk Slg 11.734/1988 sei „weiterhin überzeugend“, gerade bei **Auslandsachverhalten**, weil die gesetzliche Regelung im gesteigerten Maß der Rechtssicherheit und der Verwaltungsvereinfachung diene“. Die Errichtungsform (für Rechtsgebühren) im Weg der Stempelmarken sei hinsichtlich des **notwendigen Nachweises für die Entrichtung der Rechtsgebühr** (für die Erstschrift) nicht entscheidend.

E. Die Argumente des VfGH

1. Der VfGH geht davon aus, dass nach § 1 GebG den Gebühren iSd GebG neben Schriften und Amtshandlungen „Rechtsgeschäfte“ (und nicht Urkunden) unterliegen. „Das Vorliegen einer Urkunde ist allerdings – soweit das Gesetz nichts Abweichendes bestimmt – zusätzliche Bedingung der Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäfts (§ 15 Abs 1 GebG). Das entspricht auch – wie schon im Prüfungsbeschluss dargelegt – der stRsp des VwGH, wonach Gegenstand der Gebühr (nur) das Rechtsgeschäft ist, während die Urkundenerrichtung lediglich die Voraussetzung bzw Bedingung ist, bei deren Vorliegen das Rechtsgeschäft gebührenpflichtig wird.¹⁷⁾ Nur in diesem Verständnis kann daher der Bundesregierung gefolgt werden, wenn sie das Vorliegen eines Rechtsgeschäfts und die Errichtung einer Urkunde als ‚gleichrangige Tatbestandselemente‘ bezeichnet. Auf der anderen Seite sind Rechtsgeschäfte, die unter spezielle Verkehrssteuergesetze fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen (§ 15 Abs 3 GebG). Diese Befreiung wäre schwer zu begründen, wenn der Gesetzgeber die Errichtung von Urkunden nicht bloß als Bedingung, sondern als Gegenstand der Gebührenpflicht angesehen hätte. Dann wäre es nämlich inkonsequent, Urkunden über Rechtsgeschäfte nur deswegen nicht zu besteuern, weil die beurkundeten Rechtsgeschäfte (nicht etwa die darüber errichteten Urkunden) einer

anderen Verkehrsteuer unterliegen. Der Verfassungsgerichtshof bleibt daher dabei, dass auch diese Norm indiziert, dass der Gesetzgeber nicht Urkunden, sondern Rechtsgeschäfte besteuern will, und geht somit davon aus, dass sich aus den allgemeinen Vorschriften des GebG – sieht man von § 25 leg cit ab – keine Hinweise für ein Urkundenprinzip im Verständnis der Bundesregierung ableiten lassen.“

„Werden über ein Rechtsgeschäft mehrere Urkunden errichtet, dann ordnet § 25 Abs 1 GebG zwar zunächst an, dass jede dieser Urkunden den Hundertsatzgebühren unterliegt. Im Zusammenhalt mit den Abs 2 ff dieser Bestimmung ergibt sich jedoch, dass es bei **Einhaltung gewisser Ordnungsvorschriften** – vor allem der Vorlage der Urkunden beim zuständigen Finanzamt innerhalb bestimmter Fristen – möglich ist, den **mehrfachen Gebührenanfall zu vermeiden**. Dem § 25 GebG liegt somit in seiner Gesamtheit nicht das Prinzip zugrunde, dass die Gebührenpflicht sich nach der Zahl der Urkunden richtet, sondern dass bei Vorliegen mehrerer Urkunden bestimmte Ordnungsvorschriften einzuhalten sind, die es dem Finanzamt erleichtern, die Einhaltung der gebührenrechtlichen Vorschriften zu **kontrollieren**, und dass die Nichterfüllung dieser Ordnungsvorschriften die **Sanktion der Doppel- oder Mehrfachentrichtung** der Gebühr auslöst.“

2. Der VfGH zitiert die Materialien, vordringlich die Materialien zur GebG-Nov 1976 (aus denen sich insb ergibt, dass die Vorschrift des § 25 GebG vordringlich den Zweck verfolgt, einen Beweisnotstand der Behörde zu vermeiden, etwa, wenn der Gebührenschuldner behauptet, die Erstschrift sei vergebührt worden, nachher aber in Verlust geraten).¹⁸⁾

14) Diese Besonderheiten hinsichtlich der Auslandsbeurkundung bei Darlehens- und Kreditverträgen musste der VfGH im Verfahren nach Art 144 B-VG (B 1903/07) dann gar nicht mehr behandeln.

15) Näheres zum Prüfungsbeschluss des VfGH s zB auch SWK 2008 S 965 (*Fellner*, VfGH prüft Verfassungsmäßigkeit des § 25 GebG). „Die von den Materialien gesehene Notwendigkeit der in § 25 GebG enthaltenen Regelung zur Vermeidung eines Beweisnotstands der Behörde [gemeint: hinsichtlich der Entrichtung der Gebühr] scheine bei der gegenwärtigen Technik der Gebührenerichtung nicht mehr und (wie im Anlassfall) für nie ins Inland verbrachte Urkunden von vornherein nicht gegeben zu sein.“

16) Zur mehrfachen Bedeutung des „Urkundenprinzips“ im GebG s zB *Arnold*, Die Urkunde – ein nicht definierter Zentralbegriff des Gebührensrechts, SWK 2006 S 900.

17) Vgl zB VwGH 2. 4. 1990, 88/15/0007; 18. 11. 1993, 93/16/0014; 20. 8. 1996, 95/16/0332, 0333; 28. 2. 2007, 2004/16/0029.

18) Zur (vorgegebenermaßen bzw tatsächlich) verlorenen Kfz-Steuerkarte (Möglichkeit des Nachweises der Entrichtung der Kfz-Steuer durch Kfz-Stempelmarken) s zB VwGH 30. 3. 1992, 91/15/0014, 0015, SWK 1992 R 110 oder grundsätzlich 10. 6. 1991, 90/15/0140 ÖStZB 1991, 579: Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger die KfzSt durch Anbringen und Entwerten der Stempelmarken im gebotenen Nennwert auf der Steuerkarte entrichtet hat und die Steuerkarte danach aus irgendeinem Grund in Verlust gerät, verliert er nur das eindeutige Beweismittel der ordnungsgemäßen Entrichtung der KfzSt. Es ist dann seine Sache, die zugehörige Steuerentrichtung nachzuweisen. Mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung, dass nur die Steuerkarte Beweis über die vorschriftsmäßige Entrichtung der KfzSt macht, muss es dem Steuerpflichtigen aber offen stehen, diese vorschriftsmäßige Entrichtung auch auf andere geeignete Art und Weise darzutun. Eine Nachforderung der KfzSt ist erst zulässig, wenn der Partei dieser Beweis misslingt.

„Dass dem Urkundenprinzip nicht der von der Bundesregierung angenommene Inhalt zukommt und § 25 GebG demnach keine Begünstigungsnorm darstellt, sondern lediglich **Beweisprobleme regelt**, wird auch durch die Abs 4 bis 6 dieser Bestimmung bestätigt: Bei Notariatsakten bleibt es bei der Einmalentrichtung der Gebühr auch dann, wenn der Notar selbst auf allen Ausfertigungen einen Vermerk darüber anbringt, dass die Anzeige zur Gebührenbemessung erstattet wurde oder die Gebühr aufgrund einer Selbstberechnung entrichtet wird oder wurde. Eine gleichartige Ausnahme gilt nach § 25 Abs 5 GebG für Gebührenschuldner nach § 3 Abs 4 leg cit, somit solche, in deren Betrieb laufend eine Vielzahl gleichartiger Rechtsgeschäfte abgeschlossen werden und die die Gewähr für die ordnungsgemäße Einhaltung der Gebührenvorschriften bieten.“

3. Der VfGH resümiert:

„Damit reduziert sich der Inhalt des § 25 Abs 1 GebG auf eine **Sanktion gegenüber Gebührenschuldern, die** – aus welchem Grund immer – die **Ordnungsvorschrift** der rechtzeitigen Vorlage **nicht einhalten** (können) und auch nicht von den Ausnahmen der Abs 4 bis 6 erfasst werden.

Ist § 25 GebG somit als Norm zu verstehen, die es der Behörde (bloß) ermöglichen soll, die ordnungsgemäße (einmalige) Entrichtung der Rechtsgeschäftsgebühren auch bei Vorliegen mehrerer Urkunden überprüfen zu können, dann stellt sich die Frage nach der Sachlichkeit (Verhältnismäßigkeit) der Sanktion der Mehrfachvergebührung. Der Verfassungsgerichtshof hat schon im Prüfungsbeschluss darauf hingewiesen, dass nach § 25 GebG bei Errichtung mehrerer Urkunden (wenn nicht die Ausnahmen nach den Abs 4 bis 6 eingreifen) die **Versäumung der Vorlagefrist unabhängig vom Verschulden**, somit auch bei Irrtum oder Unmöglichkeit der rechtzeitigen Vorlage, die mehrfache Gebühr auslöst, und zwar selbst dann, wenn unstrittig ist oder nachgewiesen wird, dass die Gebühr für das Rechtsgeschäft bereits (einmal) entrichtet wurde. Für diese Rechtsfolge konnte der Gerichtshof vor allem vor dem Hintergrund der rechtlichen und tatsächlichen Entwicklung des (internationalen) Wirtschaftsverkehrs in den letzten Jahrzehnten keine sachliche Rechtfertigung (mehr) erkennen. Die Bundesregierung, die von einem – wie gezeigt – mit der Gesetzeslage und den Materialien nicht vereinbaren Verständnis des Inhalts des § 25 GebG ausgeht, hat lediglich geltend gemacht, dass es bei späterer Vorlage von Urkunden zu Beweisschwierigkeiten über die Entrichtung der Gebühr kommen könne. Der Gerichtshof hat es schon im Prüfungsbeschluss für fraglich erachtet, ob dieses, bereits von den Materialien angesprochene Problem im Hinblick auf die allgemeinen Regeln über die Behauptungs- und Beweislast im Abgabenverfahren tatsächlich die angenommene Relevanz hat, und im Übrigen darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber nicht gehindert wäre, im Gebührenrecht (sachgerechte) Regelungen über die erforderlichen Nachweise der Gebührenentrichtung zu treffen. Es ist jedenfalls nicht plausibel, warum im Bereich der speziellen Verkehrsteuern, bei denen ebenfalls oft mehrere Personen als Gesamtschuldner in Betracht kommen, gleichartige Nachweisprobleme nicht beste-

hen oder jedenfalls gelöst werden (können), ohne dass es besonderer Beweisregeln bedarf und ohne dass es zu einer Vervielfachung der Abgabenschuld kommt.“

4. Damit greift der VfGH nunmehr doch das den Höchstgerichten des öffentlichen Rechts bis dato erfolglos vorgetragene **Sanktionsargument** auf.¹⁹⁾ Er setzt sich damit – zutreffend – in Widerspruch zum VwGH-Erk 25. 9. 1997, 97/16/0231,²⁰⁾ in dem der VwGH seine Rechtsansicht zum Ausdruck gebracht hatte, „[d]ie Anordnung der Gebührenpflicht für Gleichschriften stellt keine pönale Konsequenz für nicht rechtzeitig vorgelegte Gleichschriften dar, sondern vielmehr eine der Ordnung dienende, sachlich begründete [?] Maßnahme, gegen die keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen (vgl dazu die einschlägige Rechtsprechung des VfGH, Slg 11.734 und 4674)“.

Die Qualifikation der „Konsequenz“ als eine „pönale“ (iSd Art 6 MRK) stand damals nicht zur Debatte. Wieso die unstrittig gegebene „Konsequenz“ der „Gebührenpflicht für Gleichschriften“ nicht als Sanktion für den Fall der nicht rechtzeitigen Vorlage gesehen wurde, war schon damals nicht nachvollziehbar.

5. „Die Rechtsfolge einer Vervielfachung der Gebühr bei Vorliegen mehrerer Urkunden (die, wie der Anlassfall dieses Verfahrens zeigt, auch in absoluten Beträgen eine gewichtige Belastung bewirken kann) ist vor diesem Hintergrund eine unverhältnismäßige und daher eine gleichheitswidrige Maßnahme. Die vom Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis VfSlg 11.734/1988 vertretene gegenteilige Auffassung wird nicht mehr aufrecht gehalten.“

Die **Aufhebung der „ganzen Norm“** begründet der VfGH damit, dass § 25 GebG mit seinem System von „**Regel**“ (Abs 1) und „**Ausnahmen**“ (Abs 2 bis Abs 6) eine Einheit bildet.²¹⁾

F. Die Rechtsfolgen des VfGH-Erk G 158/08

1. § 25 GebG ist vom VfGH (zur Gänze) als verfassungswidrig aufgehoben worden. Mit Ablauf des Tages der Kundmachung²²⁾ dieses Erk im BGBl (I 2000/34), dh ab 8. 4. 2009 ist § 25 GebG **nicht mehr anzuwenden**. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalls ist § 25 GebG jedoch weiterhin anzuwenden.²³⁾

19) Siehe nochmals den Hinweis auf *Arnold*, Rechtsgebühren* (und Vorauflagen) § 25 Rz 28 und Rz 30.

20) AnwBl 1998, 122 mit Anm *Arnold* = ÖStZB 1998, 628.

21) So zuletzt VfGH zum ErbStG 18.093/2007 und 18.147/2007: Der „Regel-, Ausnahmegrundsatz“ (die Aushöhlungstheorie) geht auf das (gebührenrechtliche) VfGH-Erk Slg 8806/1980 (letztlich auf das VfGH-Erk Slg 8583/1979) zurück. Zur vorübergehenden Abkehr des VfGH von diesem Grundsatz s zB *Arnold*, Die verfassungswidrige Befreiungsbestimmung, in FS 50 Jahre Kammer der Wirtschaftstreuhänder 17 ff. Da aber die Folgeabsätze des § 25 laut VfGH-Erk „keine Begünstigungsnorm“ darstellen, geht der Anwendungsbereich des „Regel-, Ausnahmegrundsatzes“ über den Bereich der Befreiungen vom Grundtatbestand (der Begünstigungen zum Grundtatbestand) hinaus.

22) Siehe B-VG-Novelle BGBl I 2003/100.

23) Art 140 Abs 7 Satz 2 B-VG (der VfGH hat in seinem aufhebenden Erk anderes nicht ausgesprochen).

2. Im Hinblick auf alle nach Wirksamwerden der Aufhebung des § 25 GebG verwirklichten Tatbestände gilt, dass bei **gleichzeitiger** Gleichschriftenerichtung **nur einmal Rechtsgebühr anfallen** kann. Bei **zeitlich gestaffelter** Mehrfachbeurkundung wird jeweils nur maßgeblich sein, wann **erstmalig** ein Sachverhalt verwirklicht wird, aufgrund dessen – für das konkrete Rechtsgeschäft – die Gebührenschuld (nach Maßgabe des § 16 GebG und der dort angeführten hierfür maßgeblich Umstände) entsteht. Auch insoweit kann nur einmal Rechtsgebühr anfallen.

Die spätere (nochmalige) Verwirklichung eines idS § 16 GebG für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Umstands führt nicht zur nochmaligen Gebührenpflicht (auch wenn diese spätere Verwirklichung eine mehrfache sein sollte).

Das gilt insb für die spätere Errichtung sog rechtsbezeugender Urkunden.

3. Ob und bejahendenfalls in welchem Umfang der Gesetzgeber eine **Neuregelung der Materie** ins Auge fasst, ist noch nicht abzusehen.

Der Gesetzgeber könnte bspw überlegen, für den Fall, dass der erste rechtserhebliche Umstand, der zum Entstehen der Gebührenschuld geführt hat, trotz an sich gegebener Gebührenpflicht nicht auch dazu geführt hat, dass die Gebühr tatsächlich entrichtet wurde – zB weil Gebührenanzeige oder Selbstberechnung rechtswidrig unterblieben sind und zwischenzeitlich Festsetzungsverjährung eingetreten sein sollte – festzulegen, dass ein später verwirklichter rechtserheblicher Umstand, der in Bezug auf eben dieses Rechtsgeschäft an sich „wieder“ die Gebührenschuld auslöst, das Finanzamt durchaus zur (dann erstmaligen) Gebührenvorschreibung berechtigt.

Strittig könnte im Lichte der bereinigten Rechtslage auch die Frage werden, ob die Wiederbeurkundung eine Beurkundung „in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise“ ist.

4. Auf § 33 TP 22 Abs 2 GebG (der bestimmt, dass alle „Vervielfältigungen“²⁴⁾ eines **Wechsels** [Secunda, Tertia usw] sowie alle „girierten Wechselkopien“²⁵⁾ derselben Gebühr wie das erste Exemplar unterliegen und dass auch jede schriftliche Prolongation eines Wechsels der gleichen Gebühr wie der Wechsel unterliegt) hat das hier rezensierte VfGH-Erk G 158/08 keinen Einfluss.

5. Abzugrenzen sind die nunmehr gebührenfreien Gleichschriften (Duplikate, Triplikate usw) weiterhin von den (amtlichen und – hier natürlich von besonderer Aktualität – von den nicht amtlichen) **Abschriften**. Diese unterliegen nach Maßgabe des § 14 TP 1 Abs 1 GebG (nur) den im Tarif festgelegten festen Stempelgebühren für Schriften und Abhandlungen. Nicht amtliche Abschriften, also „von den Parteien selbst verfasste“ Abschriften unterliegen nur dann der festen Stempelgebühr (von jedem Bogen nach § 14 TP 1 Abs 1 Z 2 GebG), „wenn sie von anderen Behörden als Gerichten beglaubigt werden“.²⁶⁾

6. § 25 GebG war eine im III. Abschnitt des GebG enthaltene Bestimmung für Rechtsgeschäfte.

Für **mehrere Ansuchen** (in einer Eingabe) bzw für **mehrere Bewilligungen**, Berechtigungen oder Bescheinigungen (in einer amtlichen Ausfertigung) verbleibt es bei der gesetzlichen Regelung des § 12 GebG (s jeweils auch die Abs 2 des § 14 TP 1, TP 2 und TP 4 GebG).

7. Das hier rezensierte VfGH-Erk hat auch keinen (unmittelbaren) Einfluss auf den im I. Abschnitt des GebG enthaltenen, demzufolge sowohl für Schriften und Amtshandlungen einerseits als auch für Rechtsgeschäfte andererseits, geltenden § 7 GebG betreffend Rechtsgemeinschaften. Diese Gesetzesstelle bestimmt bekanntlich, dass die Gebühr im einfachen Betrag zu entrichten ist, wenn zwischen zwei oder mehreren Personen eine solche Rechtsgemeinschaft besteht, dass sie in Bezug auf den Gegenstand der Gebühr als eine Person anzusehen sind oder wenn sie einen Anspruch oder ihre Verpflichtung aus einem einheitlichen Rechtsgrund ableiten. Im Gegenschluss dazu bedeutet diese Bestimmung eine Bekräftigung der Auslegung des GebG, dass zwei oder mehrere Personen, wenn diese Voraussetzungen nicht zutreffen, zwei- oder mehrfachen Gebührenanfall auslösen, zB wenn sie gemeinsam eine Eingabe einbringen (§ 14 TP 6 iVm § 11 Abs 1 Z 1 GebG)²⁷⁾ oder – wenn gleich für ein und dieselbe Verbindlichkeit eines Dritten – nicht als Mitbürge, sondern getrennt (und außerhalb des Anwendungsbereichs des § 20 Z 5 GebG) verbürgen.²⁸⁾

24) Das AbgÄG 2009 (das mit entsprechender Verspätung nunmehr doch das bereits am 1. 1. 2007 in Kraft getretene HaRÄG berücksichtigt) aktualisiert diesen Begriff weiterhin nicht (dazu s *Arnold*, Rechtsgebühren⁸ § 33 TP 22 Rz 3).

25) Siehe FN 24.

26) Gleichschriften werden idR eigenhändig unterschrieben, was bei Abschriften nicht der Fall ist. Nicht mehr aktuell ist der Ratschlag, jede Abschrift ausdrücklich als solche zu bezeichnen, um zu vermeiden, dass zB bei bloßer Namenszeichnung (§ 18 Abs 1 GebG) gem § 17 Abs 2 GebG angenommen werden müsste, dass eine Gleichschrift vorliegt (vgl *Latzka/Warnung*, Stempel- und Rechtsgebühren, MGA 12 [1953] 79 Anm 1).

27) § 14 TP 6 Abs 4 GebG betreffend in mehrfacher Ausfertigung überreichte Eingaben bleibt unbeeinflusst.

28) Vgl *Arnold*, Rechtsgebühren⁸ § 33 TP 7 Rz 4 a.

SCHLUSSSTRICH

Mit der (ersatzlosen) Aufhebung des gesamten § 25 GebG hat der VfGH einen Schlussstrich unter die letzten Reste der in einer Papierverbrauchssteuer bestehenden Teile des GebG gezogen. Gleichzeitige oder in zeitlicher Abfolge erfolgende Mehrfachbeurkundungen eines der im Tarif des § 33 GebG angeführten Rechtsgeschäfte führen nun keinesfalls mehr zu einer mehrfachen Gebührenpflicht.

Spätere neuerliche Beurkundungen des Rechtsgeschäfts können aber mE (bei nicht Gebührenschuld auslösender Erstbeurkundung) uU nach wie vor Gebührenpflicht auslösen. Ob der Gesetzgeber diese Rechtsfolge durch eine Novelle des GebG (zB für Fälle der hinsichtlich der Erstbeurkundung eingetretenen Gebührenfestsetzungsverjährung) ausweitet, bleibt abzuwarten.