

RdW 2010/471

RdW 2010, 429

Heft 7 v. 17.07.2010

Steuerrecht

(Gemeinschafts-)rechtswidrig und überholt - das GebG im Jahr 2010

Univ.-Ass. Mag. Michael Nueber/RA Dr. Thomas Trettnak, LL.M./CM

Judikatur und Literatur zu Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz 1957 (GebG) sind bekanntlich umfassend. Die Meinungen zwischen Praktikern und der Finanzverwaltung über Zweifelsfragen der Gebührenentstehung sind häufig geteilt. Grundsätzlich stellt sich die Frage, ob einzelne Tarifposten des III. Abschnitts des GebG nicht schon gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen und aus diesem Grund die Vorschreibung einer Gebühr unzulässig ist. Unabhängig von der potenziellen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Teilen des GebG scheint es bei den Unabhängigen Finanzsenaten (UFS) Tendenzen dazu zu geben, das Entstehen einer Gebührenpflicht eingeschränkter als bisher zu interpretieren.

1. Einleitung

Das GebG polarisiert in vielerlei Hinsicht. Es herrscht weiterhin eine rege Auseinandersetzung in der Literatur, welche Sachverhalte geeignet sind, das Entstehen einer Gebühr zu vermeiden, insbesondere im Zusammenhang mit der Ersatzbeurkundung und dem Urkundenbegriff selbst.

Naturgemäß ist die Ansicht der Finanzverwaltung tendenziell eine strengere als die der Beratungspraxis, die etwa (ausländischen) Investoren den Zweck des in dieser Form¹ durchaus als "österreichisches Unikum" zu bezeichnenden GebG erläutern muss. Diverse Strategien zur Gebührenvermeidung bis hin zur Video- und Tonbandaufnahme² des Vertragsinhaltes führen uE das GebG ohnehin *ad absurdum*.

Eine kritische Auseinandersetzung mit dem GebG, vor allem dem III. Abschnitt, hat zunächst, dem Stufenbau der Rechtsordnung folgend, auf Ebene des Gemeinschaftsrechts zu erfolgen. Fraglich ist, ob es für bestimmte Tarifposten des § 33 GebG überhaupt (noch) eine legitime Grundlage gibt.

Unbestritten ist, dass im Zeitpunkt des Erlasses des GebG im Jahre 1850 bzw 1946 der Wert von *Papier* entsprechend groß war, sodass dessen *Verbrauch* auch entsprechend mit einer *Gebühr* versehen wurde.

2. Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit vs Rechtsgeschäftsgebühren

In der jüngeren Vergangenheit mehrten sich die europa- und verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich einzelner praxisrelevanter Tatbestände des III. Abschnitts des GebG. Im Jahr 1999 entschied der EuGH in der Rs *Sandoz*³, dass der Ersatzurkundentatbestand des § 33 TP 8 Abs 4 GebG der Kapitalverkehrsfreiheit und somit EG-Recht widerspreche. Ebenso hat der VfGH eine mögliche Verfassungswidrigkeit des gebührenrechtlichen Urkundenbegriffes als solchem angedeutet.⁴ Im ersten Halbjahr 2009 hob der VfGH § 25 GebG als verfassungswidrig auf und begründete dies damit, dass die mehrfache Gebührenpflicht für dasselbe Rechtsgeschäft sachlich nicht gerechtfertigt und daher gleichheitswidrig sei.⁵ Diesen Gedanken weiterführend ist uE davon auszugehen, dass die Bestimmung des § 25 GebG auch der Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 63 ff AEUV widersprochen hätte.⁶ Europarechtliche Argumente der Rechtsmittelwerber werden regelmäßig von den UFS mit der Begründung ignoriert, man sei gem Art 177 EGV (jetzt Art 267 AEUV) nicht zur Vorlage an den EuGH verpflichtet, sondern nur berechtigt⁷; eine uE rechtsstaatlich unbefriedigende Praxis. Ausgehend von diesen Überlegungen ist anzudenken, ob vor allem aufgrund europarechtlicher Bedenken einzelne praxisrelevante Tarifposten des § 33 GebG außer Anwendung bleiben müssen.

Art 63 AEUV untersagt sowohl Beschränkungen des Kapital- und Zahlungsverkehrs zwischen Mitgliedstaaten untereinander als auch Drittstaaten gegenüber. Der Beschränkungs-begriff iSd Kapitalverkehrsfreiheit wurde durch die Rechtsprechung des EuGH (noch) nicht derart ausgeprägt wie jener der *Warenverkehrsfreiheit*. Ein Großteil der Lehre und ein Teil der Rechtsprechung⁸ auf europäischer Ebene bedienen sich deshalb auszugsweise des ausjudizierten Beschränkungs-begriffes der Warenverkehrsfreiheit. Der EuGH hat dazu zwei wesentliche Formeln entwickelt, die auch auf Beschränkungen iSd *Kapitalverkehrsfreiheit* angewandt werden können (sollen): Die *Dassonville*⁹- und die *Cassis-de-Dijon*¹⁰-Formel. Ein Teil der Lehre will auch die *Keck*-Formel auf die Kapitalverkehrsfreiheit anwenden.¹¹ Dieser Ansicht ist uE aber nicht zu folgen. Die *Keck*-Formel unterscheidet hinsichtlich der Rechtfertigung in produkt- und vertriebsbezogene Maßnahmen. Diese Unterscheidung erscheint aber im Zusammenhang mit der Beschränkung des Kapital- und Zahlungsverkehrs als systematisch unpassend. Während die *Dassonville*-Formel alle Beschränkungen verbietet, die geeignet sind, den freien Kapital- und Zahlungsverkehr unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potenziell, zu behindern, lässt die *Cassis-de-Dijon*-Formel Beschränkungen, die unterschiedslos anwendbar sind und zwingenden Erfordernissen des Allgemeininteresses oder Gemeinwohls entsprechen, zu.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ist das Vorliegen eines Sachverhalts mit Auslandsbezug.

Nueber/Trettnak, (Gemeinschafts-)rechtswidrig und überholt - das GebG im Jahr 2010, RdW 2010, Seite 429

Dafür genügt es bereits, dass eine nationale Regelung In- und Ausländer in gleichem Maße belastet, allerdings *geeignet* ist, den Kapital- und Zahlungsverkehr mit dem Ausland zu beeinträchtigen.¹² Diverse Tarifposten des § 33 GebG belasten den grenzüberschreitenden Kapital- und Zahlungsverkehr, vor allem Finanzierungen und Unternehmenstransaktionen, besonders.¹³ Es handelt sich hier vor allem um die in der Praxis relevanten TP 7 (Bürgschaftserklärung), TP 8 (Darlehensverträge), TP 18 (Hypothekarverschreibungen), TP 19 (Kreditverträge), TP 21 (Zessionen) und TP 22 (Wechsel) des § 33 GebG.¹⁴ Diese Bestimmungen behandeln zwar In- und Ausländer abgabenrechtlich gleich (schlecht), beschränken jedoch den grenzüberschreitenden Kapital- und Zahlungsverkehr jedenfalls *mittelbar*. Soweit ersichtlich werden diese Maßnahmen auch nicht durch zwingende Gründe des Gemeinwohls oder des Allgemeininteresses gerechtfertigt, wie *Cassis-de-Dijon* einschränkend formuliert. Vielmehr spricht auch die 1988 erlassene Kapitalverkehrsrichtlinie¹⁵ von der Beseitigung *aller* Beschränkungen des Kapitalverkehrs in den Mitgliedstaaten. Art 65 Abs 1 lit a AEUV erlaubt den Mitgliedstaaten zwar, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Stpfl mit unterschiedlichem Wohn- oder Anlageort unterschiedlich behandeln. Diese Ausnahme trifft jedoch nicht auf die oben genannten problematischen Tarifposten des GebG zu, da diese nicht zwingend auf die Nationalität der Vertragsparteien abstellen, sondern sich bspw in § 16 Abs 2 Z 2 GebG mit der Verbringung der Urkunde in das Inland begnügen, sofern das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft oder eine Partei im Inland zu einer Leistung aufgrund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet wird. Die Ausnahmeregelung des Art 65 Abs 1 lit a AEUV findet somit auf oben genannte Tarifposten des § 33 GebG gerade *keine* Anwendung. Aufgrund dessen sind uE § 33 TP 7, 8, 18, 19, 21 und 22 GebG als *mittelbare Beschränkungen des Kapital- und Zahlungsverkehrs* zu werten, weder einer Rechtfertigung iSd *Cassis-de-Dijon*-Formel noch des Art 65 Abs 1 lit a AEUV zugänglich und somit (*gemeinschafts-*)*rechtswidrig*. Eine Rechtfertigung der entsprechenden Tarifposten des § 33 GebG gem Art 65 Abs 1 lit b AEUV kann schon *per definitionem* nicht behauptet werden, handelt es sich doch dabei bspw um Maßnahmen zur Bekämpfung des Terrorismus bzw Drogenhandels.¹⁶

Demgemäß müssten diese Tarifposten des § 33 GebG von der Finanzverwaltung außer Anwendung bleiben, und es dürfte in diesen Fällen keine Rechtsgeschäftsgebühr bescheidmäßig vorgeschrieben werden. Der Gesetzgeber ist uE dazu angehalten, die entsprechenden Tarifposten des GebG als gemeinschaftsrechtswidrig aufzuheben.

3. Rechtsgeschäftsgebühr und Äquivalenzprinzip

Grundsätzlich bezeichnet die Finanzwissenschaft als "Gebühr" eine Abgabe mit Engeltcharakter (Gebühr im engeren Sinn).¹⁷ Dieses sog. *Äquivalenzprinzip*, das auf Leistung und Gegenleistung basiert, scheint uE trotz liberaler Judikatur¹⁸ im Falle des GebG ("Stempelgebühr") nicht erfüllt zu sein.

Nach der eigenen Rsp sowohl des VfGH als auch des VwGH ist jeweils im *Einzelfall* zu prüfen, ob eine als Gebühr bezeichnete Leistung eine Steuer oder eine Gebühr im engeren Sinn ist.¹⁹ Ursprünglich war jedoch im Falle der Rechtsgeschäftsgebühren gerade die Äquivalenz zwischen Leistung (Gebührentichtung) und Gegenleistung (Gebrauch von Papier und Versehen des Stempels) gewollt, hätte der historische Gesetzgeber doch andernfalls eine "Steuer" veranschlagt. Zumindest bei Sachverhalten *ohne* Einsatz von Papier (etwa im Falle elektronischer Korrespondenz) *fehlt* es an der geforderten Äquivalenz, die für die Erhebung einer *Gebühr* erforderlich wäre.

Es ist daher uE jedenfalls in letztgenannten Fällen unzulässig, eine Rechtsgeschäftsgebühr nach dem GebG zu erheben.

4. UFS Linz 9. 10. 2009, 0253-L/09 - Eine Trendwende?

Hinsichtlich des für die Entstehung der Gebühr maßgeblichen Urkundenbegriffes verweisen wir auf die recht ausführliche Diskussion in der Literatur.²⁰

Für Aufsehen hat eine Entscheidung des UFS Linz²¹ gesorgt, in welcher der UFS uE richtigerweise festgestellt hat, dass - solange ein elektronisch festgehaltenes Dokument nicht auf *Papier ausgedruckt* wird - auch keine *Urkunde* im Sinne des GebG vorliegt.

Zu eben erwähnter UFS-Entscheidung hat sich auch die Finanzverwaltung geäußert und wenig überraschend die Ansicht vertreten, dass ein E-Mail dennoch eine Urkunde iSd GebG sei.²² Argumentativ wird bloß der bisherige Meinungsstand wiedergegeben.

Bemerkenswert erscheint, dass seitens der Finanzverwaltung davon gesprochen wird, dass das GebG historisch betrachtet als "Papierverbrauchssteuer" konzipiert war, in der heutigen Lehre und Judikatur die Rechtfertigung der Rechtsgeschäftsgebühr jedoch mit der *Beweiskraft* der Urkunde über das Bestehen oder Nichtbestehen des beurkundeten Rechtsgeschäfts begründet wird.²³ Dieser Ansicht der Finanzverwaltung ist uE aus in Punkt 3. dargebrachten Überlegungen (mangelnde Äquivalenz) nicht zu folgen. Es ist auch endgültig und abschließend festzuhalten, dass die immer wieder zitierte Gebührenrichtlinie 2007 (GebRI) nur *Empfehlungscharakter* hat und mangels Kundmachung im BGBl gerade keine Rechtsquelle ist.²⁴

Nueber/Trettnak, (Gemeinschafts-)rechtswidrig und überholt - das GebG im Jahr 2010, RdW 2010, Seite 430

Die Freude vieler Praktiker über die Entscheidung des UFS Linz währte allerdings nur kurz, da gegen die Entscheidung Amtsbeschwerde beim VwGH erhoben wurde. Nunmehr ist der Sachverhalt unter 2009/16/0271 beim VwGH anhängig; eine dogmatisch fundierte Entscheidung des VwGH bleibt daher mit Spannung abzuwarten.

5. Zusammenfassung und Ausblick

- Einzelne Tarifposten des § 33 GebG (va TP 7, 8, 18, 19, 21 und 22) sind uE gemeinschaftsrechtswidrig, da sie den grenzüberschreitenden Kapital- und Zahlungsverkehr mittelbar beschränken und keiner diesbezüglichen Rechtfertigung zugänglich sind. Demgemäß müssten diese Bestimmungen des GebG von der Finanzverwaltung außer Anwendung bleiben und es dürfte in diesen Fällen keine Rechtsgeschäftsgebühr bescheidmäßig vorgeschrieben werden. Der Gesetzgeber ist uE dazu angehalten, die entsprechenden Tarifposten des § 33 GebG als *gemeinschaftsrechtswidrig* aufzuheben.
- In Sachverhalten ohne Einsatz von Papier (etwa im Falle elektronischer Korrespondenz) fehlt es uE jedenfalls an der für die Erhebung einer Gebühr erforderlichen *Äquivalenz*.
- Es wäre wünschenswert, wenn der VwGH die uE richtige Interpretation des *Urkundenbegriffes* durch den UFS Linz aufrechterhalten und dadurch zu einer endgültigen Klärung dieser Thematik beitragen würde.

1 Takacs, Stempel- und Rechtsgebühren und die EG (Teil I), FJ-GVR 1991, 37.

2 Arnold, Rechtsgebühren⁷ § 5 Rz 1a und § 15 Rz 12.

3 EuGH C-439/97; Kilches, Ersatzbeurkundungstatbestand bei Auslandsdarlehen gemeinschaftsrechtswidrig, ecoloX 1999, 571; Heinlein/Jann/Jost, Das Ende des Ersatzurkundentatbestandes, SWK 1999, 762.

4 VfGH G 1/06; Arnold, Die Urkunde - ein nicht definierter Zentralbegriff des Gebührenrechts, SWK 32/2006, 1242 ff; Moser, Urkundenbegriff des Gebührengesetzes verfassungswidrig? SWK 16/2007, 714 ff.

5 VfGH G 158/08.

6 Vgl Wagner, Multiple Gebührenpflicht nach § 25 GebG als verfassungswidrig aufgehoben, RdW 2009/257, 312; so auch schon Stieglitz, UFS Wien RV3546-W/08, GeS 2009, 35 ff.

7 Vgl zB UFS RV/1146-L/02.

8 Vgl zB EuGH Rs C-302/97, Konle; EuGH Rs C-222/97, Trummer und Mayer.

9 EuGH Rs 8/74.

10 EuGH Rs 120/78.

11 Vgl zB Herzig, Zur Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit in der österreichischen Rechtsprechung, wbl 2007, 505;

Schweitzer/Hummer/Oberwexer, Europarecht (2007) Rz 1566.

12 Vgl zB EuGH Rs 157/85, Brugnoli und Ruffinengo; Groeben/Schwarze, Kommentar zum EU/EG-Vertrag Art 56 RN 9, 13; es handelt sich hierbei um eine sog mittelbare Beschränkung wie sie die Dassonville-Formel verbietet.

13 Bei *de facto* jeder Finanzierungs- und M&A-Transaktion mit Auslandsbezug werden Maßnahmen gesetzt, die die Anwendbarkeit der genannten TP's vermeiden helfen sollen. Es handelt sich dabei um mittlerweile gängige und legale Gebührenvermeidungsstrategien. Diese reichen von der Unterfertigung (und Belassung) von Dokumenten im Ausland, der Nichtunterfertigung der Dokumente bis hin zu bloßen Angebotsstrukturen, der sog Anwaltskorrespondenz und der Vermeidung bestimmter Besicherungsmöglichkeiten (wie Bürgschaften). Die

genannten TPs sind nach unserer Praxiserfahrung solche, die Finanzierungs- und M&A-Transaktionen, und sohin auch den grenzüberschreitenden Kapital- und Zahlungsverkehr, zum Teil massiv erschweren, in manchen Fällen sogar verhindern.

14 Eine konkrete Aufschlüsselung des entsprechenden Abgabenvolumens aus genannten Tarifposten ist leider öffentlich nicht zugänglich.

15 KapitalverkehrsRL 88/361/EWG ABI L 1988/178, 5; diese ist mittlerweile nicht mehr anwendbar, dient aber weiterhin als wichtige Auslegungshilfe bezüglich des Beschränkungsbegriffes der Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit.

16 *Callies/Ruffert*, Das Verfassungsrecht der europäischen Union³ Art 58 RN 16.

17 Siehe etwas *Takacs*, Die Stempel- und Rechtsgebühren und die EG (Teil I), FJ-GVR 1991, 37; *Arnold*, Rechtsgebühren⁸ § 1 Rz 8.

18 VwGH 27. 2. 1997, 97/16/0003; VwGH 18. 12. 1997, 97/16/0323; VwGH 21. 1. 1998, 97/16/0446.

19 VfGH 15. 12. 1960, B 487/59; VwGH 27. 2. 1997, 97/16/0003.

20 Vgl etwa *Trettnak/Nueber*, E-Mail (k)eine Urkunde?! RdW 2009, 60 mwN.

21 UFS Linz vom 9. 10. 2009, 0253-L/09.

22 *Proksch*, Gebührenpflicht bei Vertragsabschluss per E-Mails? ÖStZ 2010/11, 22.

23 *Proksch*, aaO 23.

24 *Fellner*, Keine Erweiterung des Urkundenbegriffes auf E-Mails, RdW 2008/118, 164; *Trettnak/Nueber*, E-Mail (k)eine Urkunde?! RdW 2009/59, 60.