

# TE Vfgh Erkenntnis 1985/12/2 B834/84

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 02.12.1985

## Index

32 Steuerrecht

32/07 Stempel- und Rechtsgebühren, Stempelmarken

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Verwaltungsakt

GebührenG 1957 §33 TP7

GebührenG 1957 §33 Abs5 TP3

## Leitsatz

GebührenG; Festsetzung der Gebühr für eine Bürgschaftserklärung für Mietzins und Nebenleistungen nach §33 TP7 iS des §15 Abs2 BewertungsG auf Basis des neunfachen Jahreswertes der Leistungen des Mieters; gleichheitswidrige Gesetzesauslegung; ausdehnende Auslegung des §33 Abs5 TP3 GebG auf Bürgschaften zu Bestandverträgen geboten

## Spruch

Die bf. Gesellschaft ist durch den angefochtenen Bescheid im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz verletzt worden.

Der Bescheid wird aufgehoben.

## Begründung

Entscheidungsgründe:

I. Die bf. Gesellschaft hat 1978 eine Imbißstube samt Nebenräumen an

W S vermietet. Im November 1983 wurde vereinbart, daß mit 1. Jänner 1984 die S-S-OHG anstelle des bisherigen Mieters eintrete, dieser jedoch als Bürge und Zahler für Mietzins und Nebenleistungen weiter hafte.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion wurde die Gebühr für dieses Rechtsgeschäft nach §33 TP7 GebührenG ("Bürgschaftserklärungen") auf Basis des neunfachen Jahreswertes der Leistungen des Mieters festgesetzt (§15 Abs2 BewertungsG). Das Berufungsvorbringen der bf. Gesellschaft, für die gebührenrechtliche Behandlung der Hauptschuld sei nach §33 TP5 GebührenG ("Bestandverträge") nur der dreifache Jahreswert anzusetzen (Abs3) und diese Bewertung müsse auch für die darauf aufbauende Bürgschaft gelten, tut der angefochtene Bescheid mit folgender Begründung ab:

"Wie der VfGH in seinem Erkenntnis vom 10. März 1951, Slg. 2107 dargelegt hat, ist für die Auslegung eines Gesetzes nur dessen Text maßgebend. Auslegung kann nur Beantwortung der Frage nach der Bedeutung des jeweiligen Gesetzestextes sein. Auch der VfGH hat wiederholt festgestellt (z. B. Erkenntnis vom 12. März 1964, Zl. 789/63), daß

die Absicht des Gesetzgebers nur insoweit zu beachten ist, als sie im Wortlaut des Gesetzes einen Niederschlag gefunden hat.

Im vorliegenden Fall läßt sich nun weder aus dem Gebührengesetz noch aus dem Bewertungsgesetz ableiten, daß die besondere Bewertungsregel des §33 TP5 Abs3 GebG auch für Tatbestände nach TP7 leg. cit. anzuwenden ist.

§26 GebG bestimmt, daß für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes mit der Maßgabe gelten, daß bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällig zu behandeln und daß bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des §15 (1) über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des §16 (3) des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen sind. Damit ist klargestellt, daß grundsätzlich die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes, insbesondere auch §15 mit gewissen Einschränkungen zu gelten haben und daß nur ausnahmsweise in einzelnen Tarifbestimmungen besondere davon abweichende Vorschriften anzuwenden sind. Eine solche abweichende Regelung ist zwar in TP5, nicht aber in der TP7 getroffen und es haben daher für TP7, wie auch sonst überall, wo vom Wert die Rede ist, die allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu gelten. Danach ist der Wert der wiederkehrenden Leistungen von unbestimmter Dauer mit dem 9fachen des Jahreswertes auszusetzen. Der Grundsatz der Akzessorietät der Bürgschaft ist zwar für die bürgerlich-rechtliche Beurteilung maßgeblich, erstreckt sich aber nicht auch auf die für steuerliche Zwecke vorzunehmende Bewertung und kann auch nicht dergestalt in das Gebührengesetz übernommen werden, daß auch bei der TP7 eine den Grundsatz des §26 GebG einschränkende Sonderbestimmung der TP5 angewendet wird."

In der gegen den Berufungsbescheid erhobenen Beschwerde wird die Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit vor dem Gesetz gerügt. Die Verpflichtung des ausgeschiedenen Mieters stelle nichts anderes dar als seine frühere Zinszahlungspflicht; die Bürgschaft könne schon wegen ihrer Akzessorietät nicht weiter reichen. Im Hinblick auf die besonderen Vorschriften des Gebührenrechts (§33 TP5 Abs3) sei das Bewertungsgesetz nicht anwendbar. Die Behörde unterstelle dem Gesetz fälschlich einen gleichheitswidrigen Inhalt.

Die Gegenschrift hält den Beschwerdeausführungen entgegen:

"Zum Vorwurf der Bf., durch den angefochtenen Bescheid werde das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt, ist zu sagen, daß Bestandverträge und Bürgschaftserklärungen zwei verschiedene Rechtsgeschäfte darstellen, die zwei völlig verschiedenen Tatbeständen des Gebührengesetzes unterliegen. Jedes dieser Rechtsgeschäfte muß für sich allein einer gebührenrechtlichen Würdigung unterzogen werden. Es besteht kein gebührenrechtlicher Zusammenhang zwischen einem Bestandvertrag und einem zu dessen Besicherung abgeschlossenen Bürgschaftsvertrag. Bürgschaftsverträge werden auch zur Sicherung von anderen Verbindlichkeiten, die nicht aus Bestandverträgen entspringen, abgeschlossen und beurkundet. Auch in diesen Fällen wird der Wert der Verbindlichkeit zur Bemessung der Gebühr für den Bürgschaftsvertrag mangels abweichender Bestimmungen im Gebührengesetz nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelt, was bei Besicherung von wiederkehrenden Leistungen auf unbestimmte Dauer eine Bewertung gemäß §26 GebG in Verbindung mit §15 Abs2 BewG mit dem Neunfachen des Jahreswertes dieser Leistungen bedeute. Daraus zeigt sich jedoch, daß gerade der von der Bf. den Bestimmungen des §33 TP7 GebG in Verbindung mit §26 GebG unterstellte Inhalt Gleiches ungleich behandeln würde und somit gegen das Gleichheitsgebot verstoßen würde. Es besteht nämlich keine sachliche Rechtfertigung dafür, daß bei Besicherung von aus gebührenpflichtigen Bestandverträgen entspringenden Verbindlichkeiten durch eine Bürgschaft bei Bemessung der Gebühr für die Bürgschaftserklärung im Falle unbestimmter Dauer der zu erbringenden wiederkehrenden Leistungen diese mit dem dreifachen Jahreswert, bei Besicherung von aus anderen Rechtsgeschäften entspringenden wiederkehrenden Leistungen von unbestimmter Dauer hingegen für die Bemessung der Gebühr nach §33 TP7 GebG diese mit dem neunfachen Jahreswert erfolgen sollte.

Daß kein gebührenrechtlicher Zusammenhang zwischen den im Tarif des §33 GebG angeführten Rechtsgeschäften besteht, ergibt sich auch daraus, daß das Gebührengesetz für die Gebührenerhebung hinsichtlich der einzelnen gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte völlig unabhängig voneinander verschiedene Bemessungsgrundlagen und

verschieden hohe Gebührensätze normiert. Eine unterschiedliche Gebührenbelastung wird aber auch durch die verschiedenen Bewertungsmaßstäbe bewirkt, welche das Bewertungsgesetz für die Bewertung der verschiedenen Güter anordnet, ohne daß deshalb eine Verletzung des Gleichheitsrechtes vorliegen würde."

II. Die Beschwerde ist begründet.

1. Nach §26 GebührenG gelten für die Bewertung gebührenpflichtiger Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. 148. Bei wiederkehrenden Leistungen ist ua. die Anwendung der Bestimmung des §15 Abs1 Bewertungsg über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen ausdrücklich ausgeschlossen.

Der laut Rubrik den "Kapitalwert von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen" regelnde §15 Bewertungsg bestimmt den Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, mit der Summe der einzelnen Jahreswerte (abzüglich der genannten Zwischenzinsen: Abs1) und jenen der Nutzungen und Leistungen von unbestimmter Dauer (mit Ausnahme der in §16 geregelten lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen) mit dem Neunfachen des Jahreswertes (Abs2).

Wenn somit §33 TP5 Abs3 GebührenG für Bestandverträge und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, die von §15 Abs2 Bewertungsg abweichende Bestimmung trifft, daß die wiederkehrenden Leistungen bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten sind, stellt sich im Hinblick auf die Akzessorietät der Bürgschaft zwangsläufig die Frage, ob deren Wert - gebührenrechtlich gesehen - tatsächlich das (Neunfache des Jahreswertes und damit das) Dreifache des Wertes des Hauptgeschäftes ausmachen kann.

2. Das Schrifttum bezieht zu dieser Frage unterschiedlich Stellung. Russ (Verhandlungen des 5. Österreichischen Juristentages II/2, 98 f.) referierte:

"Sonderbestimmungen für die Bewertung kennen §33 TP3 und 5 (Alimentations- und Bestandsverträge), wo bestimmt wird, daß bei vereinbarter unbestimmter Dauer der Wert nicht mit dem in §15 BewG 1955 vorgesehenem Vervielfacher, sondern nur mit dem dreifachen Jahreswert anzunehmen ist. Überraschend und für Laien wohl unverständlich wirkt es allerdings, wenn bei einem gebührenpflichtigen Sicherungsgeschäft zu solchen Rechtsgeschäften die Gebühr für die letzteren vom dreifachen Jahreswert, für das Sicherungsgeschäft (Hypothekarbestellung oder Bürgschaft) jedoch von neunfachen Jahreswert berechnet wird."

Gaier (Kommentar zum Gebührengesetz, 2. Auflage, 1982, RZ 6 zu §26) und Arnold (Gebührengesetz 1957, 1983, 107) begnügen sich mit einem Hinweis auf diesen Befund. Frotz - Hügel - Popp (Kommentar zum Gebührengesetz, B II 3a zu §26) kommen jedoch mit folgender Begründung zum gegenteiligen Ergebnis:

"In §33 TP3 Abs2 (Alimentationsverträge) und TP5 Abs3 Satz 1 (Bestandsverträge) wird für wiederkehrende (Unterhalts- bzw. Zins-)Leistungen unbestimmter Dauer als Bemessungsgrundlage abweichend von §15 Abs2 BewG (vorbehaltlich der Regelung von §16 BewG ist nach §15 Abs2 BewG das Neunfache des Jahreswertes anzusetzen!) der dreifache Jahresbetrag (Jahreswert) genannt.

Dem von Russ (Verh d 5. ÖJT Bd II Teil 2 S. 99) ohne nähere Begründung als gesetzliche Lösung ausgegebenen Ergebnis, die Gebührenbemessungsgrundlage für Sicherungsgeschäfte wie Bürgschaft oder Hypothekenbestellung zu den in §33 TP3 Abs2 und TP5 Abs3 Satz 1 genannten Rechtsgeschäften sei entsprechend der allgemeinen Regelung des BewG das Neunfache des Jahreswertes des gesicherten Rechtes, ist nicht zuzustimmen. Russ selbst bezeichnet dieses Ergebnis als für den Laien unverständlich. Es muß aber auch dem Fachmann als absurd und daher in besonderem Maße überprüfungsbedürftig erscheinen. Ist die Gebührenbemessungsgrundlage einer Bürgschaft der Wert der verbürgten Verbindlichkeit (§33 TP7 Abs1 Z1) oder die Gebührenbemessungsgrundlage einer Hypothekarverschreibung der Wert der Verbindlichkeit, für welche die Hypothek eingeräumt wird (§33 TP18 Abs1), so muß dort selbstverständlich der Wert der gesicherten Verbindlichkeit eingesetzt werden, den diese nach der gebührengesetzlichen Regelung, hier also nach der gem §26 Vorrang genießenden Regelung von §33 TP3 Abs2 und TP5 Abs3 Satz 1 hat. Es fehlt jeder innere Grund dafür, warum in diesem Zusammenhang unter Vernachlässigung der auf §26 aufbauenden gebührengesetzlichen Sonderregelung die allgemeine bewertungsgesetzliche Anordnung des §15 Abs2 BewG herangezogen werden sollte. Die sozialen Erwägungen, die der Begünstigung der Alimentationsverträge und der Bestandverträge zugrundeliegen, gelten nämlich gleichermaßen - was bei der

Hypothekarverschreibung besonders deutlich ist - für die genannten Sicherungsgeschäfte zu diesen Verträgen. Demgegenüber könnte allenfalls der Wortlaut von §26 die von Russ vertretene Ansicht stützen. Das denkbare Gegenargument aus dem Wortlaut, in den Tarifbestimmungen seien abweichende Bestimmungen eben nur für die 'gebührenpflichtigen Gegenstände' Alimentationsvertrag und Bestandvertrag, nicht aber für die 'gebührenpflichtigen Gegenstände' Bürgschaft oder Hypothekarverschreibung getroffen worden, räumt jedoch den verba legalia 'der gebührenpflichtigen Gegenstände' eine Abgrenzungsfunktion ein, für die in den Materialien kein Anhalt existiert. Tatsächlich handelt es sich bloß um Füllwörter. Ohne daß sein vom Gesetzgeber beabsichtigter sachlicher Gehalt litte, könnte §26 lauten: 'Für die Bewertung gelten, insoweit nicht ...'."

3. Der VfGH folgt der zuletzt wiedergegebenen Meinung. Die Auslegung der Behörde unterstellt dem Gesetz zu Unrecht einen gleichheitswidrigen Inhalt.

a) Der Gegenschritt ist zwar insofern beizupflichten, als der Gesetzgeber nicht allgemein gehalten ist, die Bürgschaft gebührenrechtlich ebenso zu behandeln wie das durch sie gesicherte Rechtsgeschäft. Insbesondere darf er auch an Unterschiede in der Rechtsform anknüpfen und bestehende wirtschaftliche Zusammenhänge außer Betracht lassen. Wie er aber bei rechtlicher Affinität der Erscheinungen wirtschaftliche Gleichartigkeiten beachten muß, wenn er gebührenrechtliche Folgen an wirtschaftlichen Gegebenheiten anknüpft (vgl. VfSlg. 8806/1980 zum Verhältnis Darlehen-Kreditvertrag), so muß er auch rechtliche Zusammenhänge beachten, wenn sie aus der Sicht der gebührenrechtlichen Regelung Bedeutung haben.

Im vorliegenden Fall geht es um die Höhe der Gebühr für eine Bürgschaft. Gleichwohl ist nach Sinn und Zweck des - an sich für Bestandverträge geltenden - §33 TP5 Abs3 GebührenG zu fragen, weil diese Vorschrift erst die Frage nach dem Verhältnis von Bürgschaft und Hauptgeschäft aufwirft. Das BewertungsG unterscheidet nicht nach Vertragstypen und führt deshalb für die Bürgschaft von vornherein zum selben Ergebnis wie für das Hauptgeschäft. Daß der Wert der Bürgschaft nicht höher sein kann als der des Hauptgeschäfts, ist für den Geltungsbereich des Bewertungsgesetzes bloß Folge der (bürgerlich-rechtlichen) Akzessorietät dieses Rechtsgeschäfts. Ob der Wert der Bürgschaft als eines abhängigen Rechtsgeschäfts auch dann nicht höher sein kann als der des gesicherten Hauptgeschäfts, wenn die Bewertung des Hauptgeschäfts nach anderen Regeln vorzunehmen ist, oder ob die Bewertung der Bürgschaft von der Bewertung des Hauptgeschäfts abgekoppelt werden kann, ist eine Frage, die nicht allein nach dem Wortlaut des Gesetzes beantwortet werden kann, zu deren Beantwortung vielmehr auch ein Blick auf die sachliche Rechtfertigung der von den Regeln des BewertungsG abweichenden Regelung des GebührenG, also des §33 TP5 erforderlich ist.

b) Im Erk. 7239/1973 ist der VfGH von der verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit des §33 TP5 Abs3 GebührenG ausgegangen. Er hatte in diesem Erkenntnis keine näheren Erörterungen über die Rechtfertigung der Abweichung von den bewertungsrechtlichen Vorschriften anzustellen. Den Gesetzesmaterialien ist eine Begründung für die Abweichung nicht zu entnehmen. Da die Regelung nur unbefristete Bestandverhältnisse abweichend wertet, kann sie aber nur damit erklärt werden, daß Bestandverträge auf unbestimmte Zeit entweder nach Ansicht des Gesetzgebers im Durchschnitt früher (nämlich schon nach drei Jahren) aufgelöst werden und daher früher enden als sonstige Rechte dieser Art (für die nach dem BewertungsG neun Jahre angemessen sind), oder aber daß unbefristete gegenüber befristeten Bestandverhältnissen gebührenrechtlich begünstigt werden sollen.

Welche der beiden Möglichkeiten man auch als Grund der abweichenden Regelung ansieht, schlägt er auf Bürgschaften für Bestandverträge auf unbestimmte Zeit voll durch: Stellt der Gesetzgeber innerhalb des Bereichs wiederkehrender Nutzungen und Leistungen von unbestimmter Dauer auf den besonderen Durchschnittswert des konkreten Geschäftstypus ab, wäre es unsachlich, für abhängige Geschäfte, deren Wert den des Hauptgeschäfts begrifflich nicht übersteigen kann, von diesem besonderen Durchschnittswert abzusehen und sie einer grob vereinheitlichenden Bewertung zu unterwerfen. Soll aber der Abschluß unbefristeter Bestandverhältnisse gefördert werden, so wäre es nicht zu rechtfertigen, diese Förderung nur jenen Verträgen zukommen zu lassen, die auch ohne Bürgschaft zustandekommen. Zieht man nämlich in Betracht, daß die Leistung von Bürgschaften durch eine Gebühr auf Basis des dreifachen Wertes im Verhältnis zum Bestandvertrag übermäßig erschwert wird, Bürgschaften aber nur dann geleistet werden, wenn ohne sie der Bestandvertrag eben nicht zustandekäme (oder - wie hier - die Zustimmung des Bestandgebers zur erwünschten Übertragung auf einen Nachfolger nicht zu erlangen wäre), so würden gerade jene Vorhaben diskriminiert, die einer Förderung ganz besonders bedürfen. Für eine solche Diskriminierung finden sich keine vernünftigen Gründe. Die bel. Beh. führt - bewußt vom Zweck der Begünstigung absehend - solche Gründe auch nicht ins Treffen.

Bei dieser Sachlage wäre die Regelung gleichheitswidrig, wenn sie den von der bel. Beh. unterstellten Inhalt hätte. Daher ist aus verfassungsrechtlichen Gründen die im Schrifttum empfohlene - die Sondervorschrift des §33 Abs5 TP3 GebührenG auf Bürgschaften zu Bestandverträgen ausdehnende - Auslegung geboten.

Der Bescheid ist daher aufzuheben.

**Schlagworte**

Gebühr (GebG), Bürgschaft

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VFGH:1985:B834.1984

**Dokumentnummer**

JFT\_10148798\_84B00834\_00

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)