

TE Vwgh Erkenntnis 1989/9/11 88/15/0155

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 11.09.1989

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/06 Verkehrsteuern;
32/07 Stempelgebühren Rechtsgebühren Stempelmarken;
53 Wirtschaftsförderung;

Norm

ABGB §7;
GebG 1957 §15 Abs3;
GebG 1957 §33 TP21;
GrEStG 1955 §1;
GrEStG 1987 §1;
StruktVG 1969 §2 Satz2;
StruktVG 1969 §2;
VwRallg;
1. ABGB Art. 4 § 7 heute
2. ABGB Art. 4 § 7 gültig ab 01.01.2005
1. GrEStG 1987 § 1 heute
2. GrEStG 1987 § 1 gültig ab 01.07.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
3. GrEStG 1987 § 1 gültig von 15.08.2018 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. GrEStG 1987 § 1 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. GrEStG 1987 § 1 gültig von 17.07.1987 bis 31.12.2015

Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1990, 260;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Großmann, Dr. Närr, Dr. Wetzel und Dr. Steiner als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Egger, über die Beschwerde der A-Handels-Aktiengesellschaft in W, vertreten durch Dr. Wolf-Dieter Arnold, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 27. Juli 1987, Zl. GA 11-1392/1/87, betreffend Rechtsgebühr, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 10.530,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit notariellem Abtretungsvertrag vom 12. August 1986 trat die A-Aktiengesellschaft mit Ablauf des 31. Dezember 1985 alle bereits in ihrer Hand vereinigten Geschäftsanteile an der "M"-Erdöl-Ges.m.b.H. an die beschwerdeführende A-Handels-Aktiengesellschaft (Beschwerdeführerin) um den Abtretungspreis von S 350.000.000,-- ab. Dabei stellten die Vertragsparteien fest, daß diese Abtretung der Vorbereitung der Verschmelzung der "M"-Erdöl-Ges.m.b.H. als übertragender Gesellschaft und der Beschwerdeführerin als übernehmender Gesellschaft im Sinne des Aktiengesetzes unter Inanspruchnahme der Bestimmungen des Strukturverbesserungsgesetzes diene. Ferner wurde festgehalten, daß zum Vermögen der "M"-Erdöl-Ges.m.b.H. auch Liegenschaften, Bauwerke und Baurechte gehören.

Der notarielle Verschmelzungsvertrag wurde am gleichen Tag abgeschlossen.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 22. Oktober 1986 für den Abtretungsvertrag, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 350.000.000,--, gemäß § 33 TP 21 GebG Rechtsgebühr im Ausmaß von S 7.000.000,-- fest. Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 22. Oktober 1986 für den Abtretungsvertrag, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 350.000.000,--, gemäß Paragraph 33, TP 21 GebG Rechtsgebühr im Ausmaß von S 7.000.000,-- fest.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wendete die Beschwerdeführerin im wesentlichen ein, es habe sich um einen sogenannten "vorbereitenden Anteilerwerb" im Sinne des § 2 Satz 2 Strukturverbesserungsgesetz gehandelt. Diese Gesetzesbestimmung befreie von der Grunderwerbsteuer und von den Kapitalverkehrsteuern. Eine korrespondierende Gebührenbefreiungsvorschrift fehle. Hiebei handle es sich aber offenkundig um eine "planwidrige" Lücke, die im Wege der Analogie zu schließen sei. In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wendete die Beschwerdeführerin im wesentlichen ein, es habe sich um einen sogenannten "vorbereitenden Anteilerwerb" im Sinne des Paragraph 2, Satz 2 Strukturverbesserungsgesetz gehandelt. Diese Gesetzesbestimmung befreie von der Grunderwerbsteuer und von den Kapitalverkehrsteuern. Eine korrespondierende Gebührenbefreiungsvorschrift fehle. Hiebei handle es sich aber offenkundig um eine "planwidrige" Lücke, die im Wege der Analogie zu schließen sei.

Nachdem das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen hatte, beantragte die Beschwerdeführerin deren Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem nun angefochtenen Bescheid wies auch die belangte Behörde die Berufung im wesentlichen mit der Begründung ab, das gegenständliche Rechtsgeschäft sei nur von der Grunderwerbsteuer und von den Kapitalverkehrsteuern befreit; eine korrespondierende Gebührenbefreiungsvorschrift fehle. Es läge keine "echte (planwidrige) Lücke" vor, weshalb eine Gebührenbefreiung im Wege der Analogie nicht gewährt werden könne.

Der Verfassungsgerichtshof, an den die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde gemäß Art. 144 B-VG erhoben hat, wies mit Erkenntnis vom 11. Juni 1988, Zl. B 1014/87-11, die Beschwerde ab und trat sie dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG ab. Der Verfassungsgerichtshof, an den die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde gemäß Artikel 144, B-VG erhoben hat, wies mit Erkenntnis vom 11. Juni 1988, Zl. B 1014/87-11, die Beschwerde ab und trat sie dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Artikel 144, Absatz 3, B-VG ab.

Im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren wird von der Beschwerdeführerin nach wie vor die Ansicht vertreten, daß eine "planwidrige" Lücke vorliege und daß ihr im Wege der Analogie die Gebührenbefreiung gemäß § 2 Satz 2 Strukturverbesserungsgesetz zu gewähren sei. Die inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides wird von der Beschwerdeführerin auch darauf gestützt, das gegenständliche Rechtsgeschäft sei schon auf Grund des § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen, da es zufolge § 1 Abs. 3 Z. 4 GrEStG 1955 und 1987 unter das Grunderwerbsteuergesetz falle. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf gänzliche Gebührenfreiheit des vorliegenden Rechtsgeschäftes verletzt und beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben. Im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren wird von der Beschwerdeführerin nach wie vor die Ansicht vertreten, daß eine "planwidrige" Lücke vorliege und daß ihr im Wege der Analogie die Gebührenbefreiung gemäß Paragraph 2, Satz 2 Strukturverbesserungsgesetz zu gewähren sei. Die inhaltliche Rechtswidrigkeit des

angefochtenen Bescheides wird von der Beschwerdeführerin auch darauf gestützt, das gegenständliche Rechtsgeschäft sei schon auf Grund des Paragraph 15, Absatz 3, GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen, da es zufolge Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer 4, GrEStG 1955 und 1987 unter das Grunderwerbsteuergesetz falle. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf gänzliche Gebührenfreiheit des vorliegenden Rechtsgeschäftes verletzt und beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1) Zur Frage, ob darin, daß § 2 Satz 2 Strukturverbesserungsgesetz keine Befreiung von der Gebühr gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 Z. 2 GebG normiert, eine planwidrige Unvollständigkeit im Gesetz gegeben ist, die im Wege der Analogie zu schließen ist: 1) Zur Frage, ob darin, daß Paragraph 2, Satz 2 Strukturverbesserungsgesetz keine Befreiung von der Gebühr gemäß Paragraph 33, TP 21 Absatz eins, Ziffer 2, GebG normiert, eine planwidrige Unvollständigkeit im Gesetz gegeben ist, die im Wege der Analogie zu schließen ist:

Gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG unterliegen Zessionen oder Abtretungen überhaupt von Schuldforderungen oder anderen Rechten nach dem Werte des Entgeltes im allgemeinen einer Gebühr von 0,8 v. H.; von Anteilen an einer Gesellschaft m.b.H. hingegen einer Gebühr von 2 v.H.Gemäß Paragraph 33, TP 21 Absatz eins, GebG unterliegen Zessionen oder Abtretungen überhaupt von Schuldforderungen oder anderen Rechten nach dem Werte des Entgeltes im allgemeinen einer Gebühr von 0,8 v. H.; von Anteilen an einer Gesellschaft m.b.H. hingegen einer Gebühr von 2 v.H.

Nach § 2 Satz 2 Strukturverbesserungsgesetz (StruktVG) ist von der Grunderwerbsteuer und den Kapitalverkehrsteuern auch der Erwerb sämtlicher Anteilsrechte an einer Kapitalgesellschaft durch eine andere inländische Kapitalgesellschaft befreit, wenn dem Erwerb der Anteilsrechte innerhalb von sechs Monaten die Verschmelzung dieser Gesellschaften folgt.Nach Paragraph 2, Satz 2 Strukturverbesserungsgesetz (StruktVG) ist von der Grunderwerbsteuer und den Kapitalverkehrsteuern auch der Erwerb sämtlicher Anteilsrechte an einer Kapitalgesellschaft durch eine andere inländische Kapitalgesellschaft befreit, wenn dem Erwerb der Anteilsrechte innerhalb von sechs Monaten die Verschmelzung dieser Gesellschaften folgt.

Die zuletzt genannte Gesetzesbestimmung enthält keine die Gebühr gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 Z. 2 GebG betreffende Befreiungsbestimmung. Es fehlt sohin an einer ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung, die den Anspruch der Beschwerdeführerin auf Befreiung von der Rechtsgebühr zu stützen vermag.Die zuletzt genannte Gesetzesbestimmung enthält keine die Gebühr gemäß Paragraph 33, TP 21 Absatz eins, Ziffer 2, GebG betreffende Befreiungsbestimmung. Es fehlt sohin an einer ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmung, die den Anspruch der Beschwerdeführerin auf Befreiung von der Rechtsgebühr zu stützen vermag.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin handle es sich hiebei jedoch offenkundig um eine "planwidrige" Lücke im § 2 Satz 2 StruktVG, die im Wege der Analogie zu schließen sei. Denn ungeachtet der vom Verfassungsgerichtshof im vorliegenden Fall aufgezeigten unterschiedlichen rechtlichen Zusammenhänge und wirtschaftlichen Hintergründe, die nach Meinung jenes Gerichtshofes eine unterschiedliche Behandlung von Gesellschaften m. b.H. einerseits und von Aktiengesellschaften und Genossenschaften andererseits, rechtfertigt, müsse man dem Gesetzgeber im Hinblick auf die grundsätzlich vorhandene Gleichheit der Kapitalgesellschaften unterstellen, daß er bei der Gebührenfreiheit von Vorgängen wie den gegenständlichen alle Kapitalgesellschaften gleich behandeln habe wollen.Nach Ansicht der Beschwerdeführerin handle es sich hiebei jedoch offenkundig um eine "planwidrige" Lücke im Paragraph 2, Satz 2 StruktVG, die im Wege der Analogie zu schließen sei. Denn ungeachtet der vom Verfassungsgerichtshof im vorliegenden Fall aufgezeigten unterschiedlichen rechtlichen Zusammenhänge und wirtschaftlichen Hintergründe, die nach Meinung jenes Gerichtshofes eine unterschiedliche Behandlung von Gesellschaften m. b.H. einerseits und von Aktiengesellschaften und Genossenschaften andererseits, rechtfertigt, müsse man dem Gesetzgeber im Hinblick auf die grundsätzlich vorhandene Gleichheit der Kapitalgesellschaften unterstellen, daß er bei der Gebührenfreiheit von Vorgängen wie den gegenständlichen alle Kapitalgesellschaften gleich behandeln habe wollen.

Dem ist entgegenzuhalten, daß § 2 Satz 2 StruktVG selbst keine positive Bestimmung enthält, wodurch Aktiengesellschaften und Genossenschaften einerseits im Gegensatz zu den Gesellschaften m. b.H. andererseits hinsichtlich der Befreiung von Gebühren gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 Z. 2 GebG unterschiedlich behandelt werden. Eine unterschiedliche Behandlung dieser beiden genannten Gruppen von Körperschaften erfolgt aber dadurch, daß § 33 TP 21 Abs. 1 Z. 2 GebG nur für die Abtretung von Anteilen an einer Gesellschaft m.b.H. eine Rechtsgeschäftsgebühr vorschreibt. Die von der Beschwerdeführerin gegen diese Gesetzesvorschrift, aber auch gegen § 2 Satz 2 StruktVG

vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken wurden vom Verfassungsgerichtshof nicht geteilt. Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem in dieser Sache ergangenen Erkenntnis auch unmißverständlich dargelegt, daß er "keine Notwendigkeit zu der von der Beschwerdeführerin angeregten verfassungskonformen Lückenfüllung bei Anwendung des § 2 Satz 2 StruktVG sieht". Dem ist nichts mehr hinzuzufügen. Das Vorliegen einer "planwidrigen Lücke" im § 2 Satz 2 StruktVG, die Voraussetzung für die Anwendung der Analogie ist, wurde daher von der belangten Behörde zu Recht verneint. Dem ist entgegenzuhalten, daß Paragraph 2, Satz 2 StruktVG selbst keine positive Bestimmung enthält, wodurch Aktiengesellschaften und Genossenschaften einerseits im Gegensatz zu den Gesellschaften m. b.H. andererseits hinsichtlich der Befreiung von Gebühren gemäß Paragraph 33, TP 21 Absatz eins, Ziffer 2, GebG unterschiedlich behandelt werden. Eine unterschiedliche Behandlung dieser beiden genannten Gruppen von Körperschaften erfolgt aber dadurch, daß Paragraph 33, TP 21 Absatz eins, Ziffer 2, GebG nur für die Abtretung von Anteilen an einer Gesellschaft m.b.H. eine Rechtsgeschäftsgebühr vorschreibt. Die von der Beschwerdeführerin gegen diese Gesetzesvorschrift, aber auch gegen Paragraph 2, Satz 2 StruktVG vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken wurden vom Verfassungsgerichtshof nicht geteilt. Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem in dieser Sache ergangenen Erkenntnis auch unmißverständlich dargelegt, daß er "keine Notwendigkeit zu der von der Beschwerdeführerin angeregten verfassungskonformen Lückenfüllung bei Anwendung des Paragraph 2, Satz 2 StruktVG sieht". Dem ist nichts mehr hinzuzufügen. Das Vorliegen einer "planwidrigen Lücke" im Paragraph 2, Satz 2 StruktVG, die Voraussetzung für die Anwendung der Analogie ist, wurde daher von der belangten Behörde zu Recht verneint.

2) Zur Frage, ob auf den gegenständlichen Fall der Anteilsvereinigung die Befreiungsvorschrift des § 15 Abs. 3 GebG Anwendung zu finden hat und bejahendenfalls in welchem Ausmaß: 2) Zur Frage, ob auf den gegenständlichen Fall der Anteilsvereinigung die Befreiungsvorschrift des Paragraph 15, Absatz 3, GebG Anwendung zu finden hat und bejahendenfalls in welchem Ausmaß:

Gemäß § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer), Versicherungssteuergesetz oder Beförderungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Gemäß Paragraph 15, Absatz 3, GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (römisch eins. Teil Gesellschaftsteuer und römisch zwei. Teil Wertpapiersteuer), Versicherungssteuergesetz oder Beförderungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Zum Vermögen der Gesellschaft m.b.H., deren Anteile übertragen worden sind, gehörten auch Liegenschaften, Bauwerke und Baurechte. Auch wurde mit der Anteilsübertragung der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z. 4 Grunderwerbsteuergesetz 1955 und 1987 (GrEStG) verwirklicht. Zum Vermögen der Gesellschaft m.b.H., deren Anteile übertragen worden sind, gehörten auch Liegenschaften, Bauwerke und Baurechte. Auch wurde mit der Anteilsübertragung der Tatbestand des Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer 4, Grunderwerbsteuergesetz 1955 und 1987 (GrEStG) verwirklicht.

Diese Gesetzesbestimmung normiert: Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer außerdem die Erwerbung aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z. 3 vorausgegangen ist. Diese Gesetzesbestimmung normiert: Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer außerdem die Erwerbung aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Ziffer 3, vorausgegangen ist.

Die belangte Behörde, die im angefochtenen Bescheid zur Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG auf den gegenständlichen Fall keine Stellung bezogen hat, vertritt in ihrer Gegenschrift nunmehr die Ansicht, diese Befreiungsvorschrift sei deshalb nicht anwendbar, weil die Tatbestände des § 33 TP 21 Abs. 1 Z. 2 GebG und des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht ident seien. Die belangte Behörde bezieht sich hierbei auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Dezember 1972, Zl. 857/71, und vom 27. Mai 1970, Zl. 663/69, in welchen der Verwaltungsgerichtshof in die Grunderwerbsteuer betreffenden Fällen ausgesprochen hat, die Steuerpflicht werde nicht durch den Erwerb der Anteile, sondern ausschließlich durch die durch den Erwerb herbeigeführte Vereinigung aller Anteile in einer Hand ausgelöst bzw. die Anteilsvereinigung sei die objektive Rechtsfolge des Erwerbes des letzten Anteiles. Die belangte Behörde, die im angefochtenen Bescheid zur Anwendung der Befreiungsbestimmung des Paragraph 15, Absatz 3, GebG auf den gegenständlichen Fall keine Stellung bezogen hat, vertritt in ihrer Gegenschrift

nunmehr die Ansicht, diese Befreiungsvorschrift sei deshalb nicht anwendbar, weil die Tatbestände des Paragraph 33, TP 21 Absatz eins, Ziffer 2, GebG und des Paragraph eins, Absatz 3, GrEStG nicht ident seien. Die belangte Behörde bezieht sich hiebei auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Dezember 1972, Zl. 857/71, und vom 27. Mai 1970, Zl. 663/69, in welchen der Verwaltungsgerichtshof in die Grunderwerbsteuer betreffenden Fällen ausgesprochen hat, die Steuerpflicht werde nicht durch den Erwerb der Anteile, sondern ausschließlich durch die durch den Erwerb herbeigeführte Vereinigung aller Anteile in einer Hand ausgelöst bzw. die Anteilsvereinigung sei die objektive Rechtsfolge des Erwerbes des letzten Anteiles.

Nun ist der belangten Behörde zwar darin beizupflichten, daß eine - durch § 15 Abs. 3 GebG zu vermeidende - Doppelbesteuerung grundsätzlich die Identität des Rechtsvorganges voraussetzt (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. November 1971, Zl. 1209/70, auf dessen Entscheidungsgründe die Parteien gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen werden). Der Verwaltungsgerichtshof kann aber der belangten Behörde nicht folgen, wenn sie die Identität des Rechtsvorganges im gegenständlichen Fall verneint. Nun ist der belangten Behörde zwar darin beizupflichten, daß eine - durch Paragraph 15, Absatz 3, GebG zu vermeidende - Doppelbesteuerung grundsätzlich die Identität des Rechtsvorganges voraussetzt (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. November 1971, Zl. 1209/70, auf dessen Entscheidungsgründe die Parteien gemäß Paragraph 43, Absatz 2, VwGG verwiesen werden). Der Verwaltungsgerichtshof kann aber der belangten Behörde nicht folgen, wenn sie die Identität des Rechtsvorganges im gegenständlichen Fall verneint.

Die Tatbestände nach § 1 Abs. 3 GrEStG 1955 und 1987 enthalten zwei Gruppen von Vorgängen: a) Nach den Z. 1 und 2 ist die Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft und b) nach den Z. 3 und 4 die gemeinsame Übertragung aller (also der schon vereinigten) Anteile einer Gesellschaft im Ganzen steuerpflichtig. Dabei setzen die Z. 1 und 3 ein Rechtsgeschäft voraus, die Z. 2 und 4 erklären auch den tatsächlichen Eintritt einer Vereinigung (Übertragung) ohne vorausgegangenes, diese herbeiführendes Rechtsgeschäft für steuerpflichtig. Die belangte Behörde übersieht, daß nur in den Fällen der Z. 1 und 2 des § 1 Abs. 3 GrEStG der abgabenpflichtige Tatbestand nicht der Grundstückserwerb als solcher, sondern die Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand ist, während in den Fällen der Z. 3 und 4 des § 1 Abs. 3 GrEStG der abgabenpflichtige Tatbestand in der Übertragung aller (bereits in einer Hand befindlichen) Anteile an einer Gesellschaft an einen Erwerber besteht. Da der vorliegende Fall nicht die Vereinigung aller Anteile in einer Hand (Z. 1 und 2), sondern die gemeinsame Übertragung aller Anteile einer Gesellschaft im Ganzen (Z. 3 und 4) zum Gegenstand hatte - was auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt wird - , liegt Identität der Tatbestände des § 33 TP 21 Abs. 1 Z. 2 GebG und des § 1 Abs. 3 Z. 4 GrEStG vor, weshalb die Befreiungsvorschrift des § 15 Abs. 3 GebG im gegenständlichen Fall anzuwenden war. Aus den von der belangten Behörde zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes war für ihren Standpunkt schon deshalb nichts zu gewinnen, weil es sich in diesen Fällen um Tatbestände des § 1 Abs. 3 Z. 1 und 2 GrEStG gehandelt hat. Die Tatbestände nach Paragraph eins, Absatz 3, GrEStG 1955 und 1987 enthalten zwei Gruppen von Vorgängen: a) Nach den Ziffer eins und 2 ist die Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft und b) nach den Ziffer 3 und 4 die gemeinsame Übertragung aller (also der schon vereinigten) Anteile einer Gesellschaft im Ganzen steuerpflichtig. Dabei setzen die Ziffer eins und 3 ein Rechtsgeschäft voraus, die Ziffer 2 und 4 erklären auch den tatsächlichen Eintritt einer Vereinigung (Übertragung) ohne vorausgegangenes, diese herbeiführendes Rechtsgeschäft für steuerpflichtig. Die belangte Behörde übersieht, daß nur in den Fällen der Ziffer eins und 2 des Paragraph eins, Absatz 3, GrEStG der abgabenpflichtige Tatbestand nicht der Grundstückserwerb als solcher, sondern die Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand ist, während in den Fällen der Ziffer 3 und 4 des Paragraph eins, Absatz 3, GrEStG der abgabenpflichtige Tatbestand in der Übertragung aller (bereits in einer Hand befindlichen) Anteile an einer Gesellschaft an einen Erwerber besteht. Da der vorliegende Fall nicht die Vereinigung aller Anteile in einer Hand (Ziffer eins und 2), sondern die gemeinsame Übertragung aller Anteile einer Gesellschaft im Ganzen (Ziffer 3 und 4) zum Gegenstand hatte - was auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt wird - , liegt Identität der Tatbestände des Paragraph 33, TP 21 Absatz eins, Ziffer 2, GebG und des Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer 4, GrEStG vor, weshalb die Befreiungsvorschrift des Paragraph 15, Absatz 3, GebG im gegenständlichen Fall anzuwenden war. Aus den von der belangten Behörde zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes war für ihren Standpunkt schon deshalb nichts zu gewinnen, weil es sich in diesen Fällen um Tatbestände des Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins und 2 GrEStG gehandelt hat.

Der Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG steht aber auch - wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausgeführt hat - nicht entgegen, daß das gegenständliche Rechtsgeschäft gemäß § 2 Satz 2 StruktVG von

der Grunderwerbsteuer befreit ist. Der Verwaltungsgerichtshof teilt nämlich die in dieser Frage von der Rechtslehre überwiegend vertretene Ansicht, daß es für die Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 15 Abs. 3 GebG genügt, daß das Rechtsgeschäft grundsätzlich den genannten Verkehrsteuergesetzen unterliegt. Das bedeutet, daß auch solche Rechtsgeschäfte gebührenfrei sind, die nach den genannten Abgabengesetzen zwar grundsätzlich steuerpflichtig, im Einzelfall jedoch befreit sind (siehe Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, §§ 15 bis 18 B VI 2 c und die dort angeführte Literatur). Der Anwendung der Befreiungsbestimmung des Paragraph 15, Absatz 3, GebG steht aber auch - wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausgeführt hat - nicht entgegen, daß das gegenständliche Rechtsgeschäft gemäß Paragraph 2, Satz 2 StruktVG von der Grunderwerbsteuer befreit ist. Der Verwaltungsgerichtshof teilt nämlich die in dieser Frage von der Rechtslehre überwiegend vertretene Ansicht, daß es für die Anwendung der Befreiungsvorschrift des Paragraph 15, Absatz 3, GebG genügt, daß das Rechtsgeschäft grundsätzlich den genannten Verkehrsteuergesetzen unterliegt. Das bedeutet, daß auch solche Rechtsgeschäfte gebührenfrei sind, die nach den genannten Abgabengesetzen zwar grundsätzlich steuerpflichtig, im Einzelfall jedoch befreit sind (siehe Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, Paragraphen 15 bis 18 B römisch sechs 2 c und die dort angeführte Literatur).

Insofern hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Als Folge des Rechtsirrtums hat sich die belangte Behörde nicht mit der Frage auseinandergesetzt, wie sich die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG im Beschwerdefall auswirkt. Insofern hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Als Folge des Rechtsirrtums hat sich die belangte Behörde nicht mit der Frage auseinandergesetzt, wie sich die Anwendung der Befreiungsbestimmung des Paragraph 15, Absatz 3, GebG im Beschwerdefall auswirkt.

Dessenungeachtet wird von der Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vorsorglich ausgeführt, ihrer Ansicht nach seien nach dem allein maßgeblichen § 15 Abs. 3 GebG Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fielen, ganz allgemein, d. h. generell und ausnahmslos, von der Gebührenpflicht befreit und nicht bloß "insoweit" sie unter das Grunderwerbsteuergesetz fielen. Dessenungeachtet wird von der Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vorsorglich ausgeführt, ihrer Ansicht nach seien nach dem allein maßgeblichen Paragraph 15, Absatz 3, GebG Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fielen, ganz allgemein, d. h. generell und ausnahmslos, von der Gebührenpflicht befreit und nicht bloß "insoweit" sie unter das Grunderwerbsteuergesetz fielen.

In diesem Punkt vermag der Verwaltungsgerichtshof der Beschwerde jedoch nicht zu folgen. Zweck des § 15 Abs. 3 GebG ist es, zu vermeiden, daß ein Rechtsgeschäft, das nach einem der hier erschöpfend angeführten Abgabengesetze steuerbar ist, nicht überdies noch mit einer Rechtsgebühr belegt wird. Für Rechtsgeschäfte, die teils unter das Grunderwerbsteuergesetz, teils unter das Gebührengesetz fallen, enthält das Gebührengesetz keine besondere Regelung; doch kann, wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19. Juni 1951, Slg. Nr. 425/F, grundlegend und des weiteren in seinen Erkenntnissen vom 2. Februar 1955, Slg. Nr. 1100/F, und vom 30. September 1963, Zl. 526/62 (auf dessen Entscheidungsgründe gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird), dargelegt hat, nach Sinn und Geist des Gesetzes nur der Teil, der nicht Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist, der Gebühr unterzogen werden. Umgekehrt kann aber nach Sinn und Geist des Gesetzes nur der Teil des Rechtsgeschäftes, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, von der Gebührenpflicht ausgenommen sein. Der Standpunkt der Beschwerdeführerin, daß im vorliegenden Fall eine Gebührenpflicht überhaupt nicht in Betracht komme, ist schon deshalb abzulehnen, weil er sich allein auf den Umstand stützt, daß § 15 Abs. 3 GebG keine ausdrückliche Regelung für Rechtsgeschäfte enthält, die teils unter das Grunderwerbsteuergesetz, teils unter das Gebührengesetz fallen. Der bereits angeführte Zweck der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG in Verbindung mit der Verschiedenheit des Steuer- bzw. Bemessungsgegenstandes erfordert, daß auch ein gemeinsamer Erwerb von beweglichem und unbeweglichem Vermögen in zwei Erwerbsvorgänge, nämlich in einen des beweglichen und in einen des unbeweglichen Vermögens für die Berechnung der Gebühr und der Grunderwerbsteuer zerlegt werden. Die von der Beschwerdeführerin lediglich aus dem Wortlaut des § 15 Abs. 3 GebG erschlossene Auslegung des Norminhaltes würde dazu führen, daß zwar die Doppelbesteuerung vermieden, aber gleichzeitig die Gebührenfreiheit auf jenen Teil des Rechtsgeschäftes ausgedehnt würde, für den, isoliert betrachtet, der Befreiungstatbestand nicht gegeben ist. Dem Gesetzgeber kann nicht unterstellt werden, daß er mit § 15 Abs. 3 GebG das jeweilige Rechtsgeschäft zur Gänze von der Rechtsgebühr befreien wollte, auch wenn es nur teilweise unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, denn dies würde bedeuten, daß ein an sich gebührenpflichtiger Tatbestand nur deshalb gebührenfrei wäre, weil er zu einem Teil auch Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist. Es käme in einem solchen Fall zu dem nicht dem Sinn des § 15 Abs. 3

GebG entsprechenden Ergebnis, daß zwar entsprechend den Intentionen des Gesetzgebers für den zur Gebührenbefreiung führenden Teil des Rechtsgeschäftes (dessen Doppelbesteuerung vermieden werden sollte) nur Grunderwerbsteuer zu entrichten wäre, für den übrigen an sich nicht gebührenbefreiten Teil aber weder Rechtsgebühr noch Grunderwerbsteuer geleistet werden müßte. In diesem Punkt vermag der Verwaltungsgerichtshof der Beschwerde jedoch nicht zu folgen. Zweck des Paragraph 15, Absatz 3, GebG ist es, zu vermeiden, daß ein Rechtsgeschäft, das nach einem der hier erschöpfend angeführten Abgabengesetze steuerbar ist, nicht überdies noch mit einer Rechtsgebühr belegt wird. Für Rechtsgeschäfte, die teils unter das Grunderwerbsteuergesetz, teils unter das Gebührengesetz fallen, enthält das Gebührengesetz keine besondere Regelung; doch kann, wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19. Juni 1951, Slg. Nr. 425/F, grundlegend und des weiteren in seinen Erkenntnissen vom 2. Februar 1955, Slg. Nr. 1100/F, und vom 30. September 1963, Zl. 526/62 (auf dessen Entscheidungsgründe gemäß Paragraph 43, Absatz 2, VwGG verwiesen wird), dargelegt hat, nach Sinn und Geist des Gesetzes nur der Teil, der nicht Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist, der Gebühr unterzogen werden. Umgekehrt kann aber nach Sinn und Geist des Gesetzes nur der Teil des Rechtsgeschäftes, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, von der Gebührenpflicht ausgenommen sein. Der Standpunkt der Beschwerdeführerin, daß im vorliegenden Fall eine Gebührenpflicht überhaupt nicht in Betracht komme, ist schon deshalb abzulehnen, weil er sich allein auf den Umstand stützt, daß Paragraph 15, Absatz 3, GebG keine ausdrückliche Regelung für Rechtsgeschäfte enthält, die teils unter das Grunderwerbsteuergesetz, teils unter das Gebührengesetz fallen. Der bereits angeführte Zweck der Befreiungsbestimmung des Paragraph 15, Absatz 3, GebG in Verbindung mit der Verschiedenheit des Steuer- bzw. Bemessungsgegenstandes erfordert, daß auch ein gemeinsamer Erwerb von beweglichem und unbeweglichem Vermögen in zwei Erwerbsvorgänge, nämlich in einen des beweglichen und in einen des unbeweglichen Vermögens für die Berechnung der Gebühr und der Grunderwerbsteuer zerlegt werden. Die von der Beschwerdeführerin lediglich aus dem Wortlaut des Paragraph 15, Absatz 3, GebG erschlossene Auslegung des Norminhaltes würde dazu führen, daß zwar die Doppelbesteuerung vermieden, aber gleichzeitig die Gebührenfreiheit auf jenen Teil des Rechtsgeschäftes ausgedehnt würde, für den, isoliert betrachtet, der Befreiungstatbestand nicht gegeben ist. Dem Gesetzgeber kann nicht unterstellt werden, daß er mit Paragraph 15, Absatz 3, GebG das jeweilige Rechtsgeschäft zur Gänze von der Rechtsgebühr befreien wollte, auch wenn es nur teilweise unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, denn dies würde bedeuten, daß ein an sich gebührenpflichtiger Tatbestand nur deshalb gebührenfrei wäre, weil er zu einem Teil auch Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist. Es käme in einem solchen Fall zu dem nicht dem Sinn des Paragraph 15, Absatz 3, GebG entsprechenden Ergebnis, daß zwar entsprechend den Intentionen des Gesetzgebers für den zur Gebührenbefreiung führenden Teil des Rechtsgeschäftes (dessen Doppelbesteuerung vermieden werden sollte) nur Grunderwerbsteuer zu entrichten wäre, für den übrigen an sich nicht gebührenbefreiten Teil aber weder Rechtsgebühr noch Grunderwerbsteuer geleistet werden müßte.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich daher durch die Beschwerde nicht veranlaßt, von seiner bisherigen Rechtsprechung abzugehen. Auf die weiteren Ausführungen der Beschwerde zu dieser Frage erübrigt es sich einzugehen, weil der Verwaltungsgerichtshof in Auslegung des § 15 Abs. 3 GebG die angeführten Grundsätze unabhängig davon entwickelt hat, um welches Rechtsgeschäft es sich im Einzelfall handelt. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich daher durch die Beschwerde nicht veranlaßt, von seiner bisherigen Rechtsprechung abzugehen. Auf die weiteren Ausführungen der Beschwerde zu dieser Frage erübrigt es sich einzugehen, weil der Verwaltungsgerichtshof in Auslegung des Paragraph 15, Absatz 3, GebG die angeführten Grundsätze unabhängig davon entwickelt hat, um welches Rechtsgeschäft es sich im Einzelfall handelt.

Da sohin von der belangten Behörde im vorliegenden Fall die Rechtslage hinsichtlich der Anwendung des § 15 Abs. 3 GebG verkannt worden ist, hat sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb dieser wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden mußte. Da sohin von der belangten Behörde im vorliegenden Fall die Rechtslage hinsichtlich der Anwendung des Paragraph 15, Absatz 3, GebG verkannt worden ist, hat sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb dieser wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufgehoben werden mußte.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit Art. I Z. 1 und Art. III Abs. 2 der Verordnung BGBl. Nr. 206/1989. Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit Artikel römisch eins, Ziffer eins und Artikel römisch drei, Absatz 2, der

Verordnung Bundesgesetzblatt Nr. 206 aus 1989,.

Wien, am 11. September 1989

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Analogie Schließung von Gesetzeslücken VwRallg3/2/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1989:1988150155.X00

Im RIS seit

26.11.2001

Zuletzt aktualisiert am

30.03.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at