

GebG

Gebührengesetz 1957

StF BGBl 1957/267, idF BGBl I 2019/104

Einleitung

Literatur

Roschnik, Handbuch des österreichischen Gebührenrechts (1928); *dieselbe*, Was kostet die Verwaltung der Stempel- und Rechtsgebühren, ÖStZ 1961, 92; *Czurda*, Die Gebührennovelle 1962, ÖStZ 1962, 138; *Fellner*, Die Gebührennovelle 1962, NZ 1962, 98; *dieselbe*, Zur Gebühren-Novelle 1963, NZ 1963, 99; *dieselbe*, Zur Gebührengesetz-Novelle 1963, ÖStZ 1963, 169; *Förster*, Gebühren- und verkehrssteuerrechtliche Bestimmungen des Abgabenänderungsgesetzes 1968, ÖStZ 1968, 58; *Russ*, Der Einfluss des Steuer- und Gebührenrechts auf die zivilistische Vertragspraxis, 5. ÖJT II/2, 83; *Arnold*, Die Regierungsvorlage zum Gebührengesetz 1975, ÖStZ 1974, 266; *dieselbe*, Kritisches zum Gebührengesetz 1974 idF des Ministerialentwurfes, ÖStZ 1974, 110; *Huemer*, Zum Entwurf des Gebührengesetzes 1974, FJGVR 1974, 13; *dieselbe*, Zur Regierungsvorlage zum Gebührengesetz 1975, FJGVR 1974, 41; *Popp*, Gebührengesetz 1974, ÖStZ 1974, 62; *Roessler*, Der Entwurf des Gebührengesetzes 1975, ÖStZ 1975, 74; *Burkert*, Kritische Betrachtungen zur Gebührengesetznovelle, SWK 1976, A 49; *Arnold*, Die Gebührengesetznovelle 1977, ÖStZ 1977, 22; *Fuchs*, Die Novelle zum Gebührengesetz, FJGVR 1977, 1; *Gaier*, Auswüchse des Gebührenrechtes, FJGVR 1979, 1; *Frotz*, Grundsatzüberlegungen der Gebührenerhebung, FJGVR 1980, 17; *Roessler*, Der Zusammenhang von Zivil- und Gebührenrecht – Dargestellt an aktuellen Fragen des Gebührenrechtes, ÖStZ 1980, 82; *Arnold*, Gebührenrechtliche Überlegungen zum Abgabenänderungsgesetz 1980, ÖStZ 1981, 22; *dieselbe*, Die Auswirkungen der GebNov 1981 auf die Rechtsgeschäftsgebühren, ÖStZ 1981, 162; *Glega*, Die Gebührengesetz-Novelle 1981, FJGVR 1981, 5; *Ott*, Änderungen des Gebührengesetzes, die auf Bestimmungen der Bundesabgabenordnung zurückgehen, ZGV 1981, 15; *Arnold*, Die gebühren- und verkehrssteuerrechtlichen Bestimmungen im AbgÄG 1985, ZGV 1985, 23; *dieselbe*, Bundesabgabenordnung und Gebührengesetz, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl* (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat: Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag (1990) 247; *Raschauer*, Abgabenbegriff und Rechtsformenmissbrauch, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl* (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat: Festschrift für Gerold Stoll (1990) 213; *Popp*, Ist das Gebührengesetz reformierbar? Gedanken zur Diskussion um das Gebührengesetz, in *Enzinger/Hügel/Dillenz* (Hrsg), Aktuelle Probleme des Unternehmensrechts: Festschrift Gerhard Frotz zum 65. Geburtstag (1993) 833; *Arnold*, Gebührensommer 1997 – Änderungen des Gebührengesetzes, SWK 1997, S 576; *Fellner*, Erhöhte Gebühr bei Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofbeschwerden, RdW 1997, 517; *Bruckner*, Zinsenabzug für das Eigenkapital und Abschaffung des Gebührengesetzes – Vorschläge der Wirtschaftstreuhänder zur Steuerreform 2000, ÖStZ 1998, 599; *Thunshirn*, Neuerungen im Gebührenrecht, RdW 1999, 549; *Kastner*, Neuerungen im Gebührengesetz verfassungswidrig? ÖStZ 2000, 70; *Lang*, Elektronisch signierte E-Mails und Gebührenschuld, SWK 2000, S 441; *Fiala*, Wichtige Änderungen im Gebührengesetz, SWK

2001, S 817; *Arnold*, Die Änderung im Gebührengesetz durch das AbgÄG 2001, ÖStZ 2002, 2; *Arnold*, Umsatzsteuer und Gebühren (GebG und GGG), SWK 2007, S 417; *derselbe*, Umsatzsteuer und Gebühren im Sprachgebrauch des Gemeinschaftsrechts, SWK 2007, S 480; *Glega/Toifl*, Aktuelle Entwicklungen im Gebührenrecht, RdW 2007, 640; *Kotschnigg*, Hinweg mit den Rechtsgebühren! SWK 2007, S 678; *Wagner*, „Highlights“: Gebühren- und Verkehrsteuerprotokoll 2005, FJ 2007, 318; *Waitz-Ramsauer*, Die „Highlights“ der Gebührenrichtlinien, SWK 2007, S 372; *Endfellner/Kuster*, Bemerkenswerte Bestimmungen des Gebührengesetzes 1957, *ecolex* 2009, 578; *Ruppe*, Ende der Mehrfachvergebührung: Verfassungswidrigkeit des § 25 Gebührengesetz (VfGH 26.2.2009, G 158/08), NZ 2009, 136; *Ritz*, Änderungen bei der Bemessungsverjährung durch das Abgabenverwaltungsreformgesetz, SWK 2009, S 727; *Twardosz*, Auslegung von Urkunden im Gebührenrecht – Wirtschaftliche Betrachtungsweise? RdW 2009, 554; *Sutter/Pfau*, (Überfällige) Neuordnung des Zuständigkeitsrechts in Abgabensachen mit dem AVOG 2010, ÖStZ 2010, 357; *Fellner*, Neuerungen im Gebührenrecht zum 1.1.2011, SWK 2011, S 69; *Gaier*, Die Erhöhung der festen Gebühren, SWK 2011, S 938; *Bavenek-Weber*, Die Bedeutung des Zivilrechts bei Gebühren, Verkehrssteuern und Abgaben nach dem Glücksspielgesetz, BFGjournal 2014, 205; *Heinrich*, Das Urkundenprinzip bei den Rechtsgeschäftsgebühren – ein Faktor der Rechtsunsicherheit, AnwBl 2014, 48; *Kotschnigg*, Nochmals: Hinweg mit den Rechtsgebühren! SWK 2015, 1149; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ (2019); *Themel*, Highlights aus den Gebührenrichtlinien 2019, SWK 2019, 445; *Pinetz/Schaffer*, Wartungserlass der Gebührenrichtlinien 2019, immo aktuell 2019, 107.

Übersicht

| | |
|---|--------|
| I. Rechtsentwicklung | 1–6 |
| II. Systematik | |
| A. Allgemeines | 7–15 |
| B. Prinzip der Schriftlichkeit/Urkundenprinzip | 16–20 |
| C. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Missbrauch | 21, 22 |
| D. Stichtagsprinzip | 23, 24 |
| E. Absorptionsprinzip | 25–27 |
| F. Verhältnis zu anderen Abgaben | 28–33 |
| G. Finanzausgleich | 34, 35 |
| III. Zuständigkeit und Verfahren | 36–42 |
| IV. Sanktionen und Verjährung | 43–48 |

I. Rechtsentwicklung

1 Bereits im 17. Jahrhundert wurden in Europa Stempelabgaben ua mit der Begründung erhoben, den Verbrauch von Papier zu besteuern. In Österreich wurden Stempelabgaben in einer mit dem heutigen GebG vergleichbaren Form im Jahr 1840 eingeführt.¹ Neben weiteren Steuern (zB betreffend Erbschaften, Liegenschaftsübertragungen oder Rechtsgeschäften) wurde in der Folge auch

1 Vgl *Russ*, 5. ÖJT II/2, 83; *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 9 ff. Siehe auch *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 1 Rz 10b, wonach die historische Wurzel der Papierverbrauchsteuer in Österreich die Siegel-Papier-Ordnung vom 3.11.1686 ist.

die Stempelabgabe in das provisorische **GebG 1850** (RGBl 1850/50) übernommen. Diese Abgaben wurden gemeinsam als „Gebühren“ bezeichnet, politisch mit dem Aufwand der Behörden und Gerichte gerechtfertigt² und bestanden im Wesentlichen bis 1938.³

Mit 13.10.1946 trat das **GebG 1946** ua aus „*staatsfinanziellen Gründen*“⁴ in Kraft.⁵ Es wurde aus dem provisorischen GebG 1850 sowie dem zugehörigen Gebührentarif (neu verlaublich als „Allgemeiner Gebührentarif 1925“, BGBl 1925/208) entwickelt und zum Teil um Bestimmungen des dUrStG ergänzt, das zwischen 1.4.1939 und 31.8.1941 auch in Österreich galt.⁶ Der Allgemeine Gebührentarif 1925 regelte auch Abgaben, die mit der Grunderwerbsteuer („Immobiliengebühr“), der Erbschafts- und Schenkungssteuer („Erbgebühren“) oder der Umsatzsteuer („Rechnungsstempel“) vergleichbar waren.⁷ Nach den ErlRV sollten durch das GebG 1946 allerdings „*nur die Gebühren im engeren Sinne geregelt werden und daneben die Verkehrssteuern (Kapitalverkehrssteuer, Erbschaftssteuer, Grunderwerbsteuer, Versicherungssteuer) weiter eingehoben werden*“.⁸ Im allgemeinen Sprachgebrauch hat sich für die Verkehrssteuern deshalb auch der Begriff „Vergebührung“ gehalten.⁹

Das aktuell geltende **GebG 1957** (BGBl 1957/267)¹⁰ stellt eine Wiederverlautbarung des GebG 1946 dar, bei der diverse Änderungen und Ergänzungen berücksichtigt wurden. Die Kundmachung im Bundesgesetzblatt erfolgte

2 Krit Twardosz, GebG^{6.01} § 1 Rz 16 f; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 1062.

3 Vgl Bavenek-Weber in Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar, GebG¹ Einführung Rz 2 mit Verweis auf Roschnik, Handbuch des österreichischen Gebührenrechts; Twardosz, GebG^{6.01} § 1 Rz 12.

4 Vgl ErlRV 110 BlgNR 5. GP 16.

5 Siehe Art III der Kundmachung der Bundesregierung vom 2.12.1957 über die Wiederverlautbarung des GebG 1946 (BGBl 1957/267).

6 Vgl ErlRV 110 BlgNR 5. GP 14. Am 1.9.1941 wurde das dUrStG kriegsbedingt außer Wirksamkeit gesetzt, sodass bis zum Inkrafttreten des GebG 1946 in Österreich kein vergleichbares Gebührengesetz anwendbar war; vgl Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 1.

7 Vgl Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 1; Arnold, SWK 2007, S 417.

8 Vgl ErlRV 110 BlgNR 5. GP 15, wo zudem wie folgt ergänzt wird: „*Auch die Wechselsteuer sollte mit Inkrafttreten des Gebührengesetzes wieder eingeführt werden. Die Gerichtsgebühren, die gesondert von den Justizbehörden verwaltet werden, sollten auch weiterhin nach den geltenden gesetzlichen Bestimmungen erhoben werden.*“

9 Vgl Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹ § 1 Rz 9 f mwN.

10 Der Titel des Gesetzes wurde mit BGBl I 2019/103 geändert auf „Gebührengesetz 1957 (GebG)“; vgl AB 687 BlgNR XXVI. GP 29: „*Der Titel des Gebührengesetzes 1957 im Rechtsinformationssystem des Bundes lautete bisher „Gebührengesetz 1957.“ Der Punkt soll entfernt werden und das Gesetz eine offizielle Abkürzung erhalten.*“

am 19.12.1957, sodass die Wiederverlautbarung mit 20.12.1957 wirksam wurde.¹¹

4 Das GebG wurde seit seinem Inkrafttreten häufig novelliert.¹² Als **wichtige Änderungen** gelten dabei unter anderem:¹³

- Entfall der Gesellschaftsvertragsgebühren (§ 33 TP 15 und 16) aufgrund des Beitritts Österreichs zur EU (BGBl 1994/629)
- Erweiterung der Selbstberechnungsmöglichkeiten und -pflichten, zB gem § 3 und § 33 TP 5 (BGBl I 1999/26)
- Abschaffung der Stempelmarken (BGBl I 2001/144)
- Einführung einer Verordnungsermächtigung (§ 14a) für den Bundesminister für Finanzen, um die festen Gebührensätze nach § 14 im Ausmaß der Inflationsrate jährlich zu erhöhen (BGBl I 2007/24)¹⁴
- Übertragung des Glücksspiels auf Wetten von § 33 TP 17 auf das GSpG (BGBl I 2010/54 und BGBl I 2010/111)
- Entfall der Darlehensgebühr gem § 33 TP 8 und der Kreditvertragsgebühr gem § 33 TP 19 (BGBl I 2010/111)
- Entfall der Bestandvertragsgebühr für Wohnräume gem § 33 TP 5 (BGBl I 2017/147)

5 Das Bundesministerium für Finanzen hat am 22.2.2007 im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise der Behörden erstmals Gebührenrichtlinien (GebR) veröffentlicht, die einen Auslegungsbehelf zum GebG darstellen.¹⁵ Aufgrund gesetzlicher Änderungen wurde die Gebührenrichtlinien überarbeitet und am 12.2.2019 als **Gebührenrichtlinien 2019 (GebR 2019)** veröffentlicht.¹⁶ Im Rahmen der Überarbeitung der Gebührenrichtlinien wurden die nicht mehr geltenden Aussagen gestrichen, gesetzliche Neuregelungen aufgenommen und neue Erlässe eingearbeitet.¹⁷ Zur Vermeidung von Lücken wurde die Abschnitte und Randzahlen neu nummeriert, sodass die Abschnitte und Randzahlen von der ersten Fassung der Gebührenrichtlinien abweichen können. In den allgemeinen Erläuterungen der GebR 2019 wird darauf hingewiesen, dass die GebR als eine „Zusammenfassung des geltenden Gebührenrechts und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis“ anzusehen sind. In der Literatur wurde die Überarbeitung der GebR inhaltlich allerdings dahingehend kritisiert, dass in den

11 Vgl *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 2; *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 22.

12 Siehe zu einer Auflistung aller Änderungen zB *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 3.

13 Siehe dazu auch *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 23 ff.

14 Siehe dazu krit *Gaier*, SWK 2011, S 938.

15 Vgl BMF 22.2.2007, 01-0206/0201-VI/5/2006, AÖFV 2007/121.

16 Vgl BMF 12.2.2019, BMF-010206/0094-IV/9/2018, BMF-AV 22/2019.

17 Siehe zu einem Überblick der Überarbeitung *Themel*, SWK 2019, 445 ff.

GebR 2019 zum Teil eine Auseinandersetzung mit der jüngeren (höchstergerichtlichen) Rechtsprechung fehlt.¹⁸

In den GebR 2019 wird zur zeitlichen Anwendbarkeit klargestellt, dass die Richtlinien bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf Sachverhalte anzuwenden sind, bei denen die Gebührenschild vor dem 20.2.2019 (Veröffentlichung der GebR 2019 in der Findok) entstanden ist, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen, Verordnungen oder günstigere Regelungen in den GebR 2007 oder in anderen Erlässen Gültigkeit hatten.

Im Rahmen der aktuellen Entwicklung des GebG bestehen grundsätzlich Bemühungen, die Erhebung der Gebühren für Schriften und Amtshandlungen sowie der Verwaltungsabgaben (zB durch Pauschalierungen) zu vereinfachen.¹⁹ In der Literatur wird regelmäßig die gänzliche Abschaffung des GebG gefordert.²⁰ Bisher wurden allerdings nur einzelne Tarifposten abgeschafft (zB § 33 TP 8, 10, 15, 16 und 19) oder Befreiungen vorgesehen.

II. Systematik

A. Allgemeines

Durch das GebG 1957 (BGBl 1957/267) wird im Grundsatz der Schriftverkehr zwischen Personen und Behörden sowie (im Falle der Beurkundung) der Abschluss von bestimmten Rechtsgeschäften besteuert. Bei den Gebühren iSd GebG handelt sich um **öffentliche Abgaben**, die den Charakter einer Rechtsverkehrsteuer haben.²¹ Die Stempelgebühren des II. Abschnitts haben zudem den Charakter einer „Papierverbrauchsteuer“.²²

Die Bezeichnung als „**Stempel- und Rechtsgebühren**“ ist historisch bedingt und wurde bereits für das GebG 1850 verwendet.²³ Der Begriff „Stempelgebühren“ ist lediglich ein Sammelbegriff für die Gebühren des II. Abschnitts, während der Begriff „Rechtsgebühren“ ein Sammelbegriff für die Gebühren des III. Abschnitts ist.²⁴ Bis zum 1.1.2002 mussten Gebühren teilweise oder

18 Siehe zB *Pinetz/Schaffer*, immo aktuell 2019, 107.

19 Vgl *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 1 Rz 3d ff; *Bavenek-Weber* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG¹ Einführung Rz 3.

20 Vgl zB *Roessler*, ÖStZ 1975, 74; *Bruckner*, ÖStZ 1998, 599; *Kotschnigg*, SWK 2007, S 678; *Gaier*, SWK 2011, S 938; *Kotschnigg*, SWK 2015, 1149; *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 35; *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 1 Rz 30. Siehe auch die ErlRV zum nicht umgesetzten Entwurf eines GebG 1975 (1317 BlgNR 13. GP 19) sowie bspw auch den am 13.12.2017 eingebrachten Initiativantrag 24/A 26. GP.

21 Vgl VwGH 27.2.1997, 97/16/0003; 3.10.1956, 1840/54; 28.3.1956, 2596/55; GebR 2019 Rz 2.

22 Vgl *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 2.

23 Vgl *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 1 Rz 5.

24 Vgl *Bavenek-Weber* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG Einführung Rz 7; *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 1 Rz 5 mwN. In der Literatur wird idZ darauf hingewiesen, dass der Begriff „Rechtsgeschäftsgebühr“ richtig wäre; *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 5.

zur Gänze in sog Stempelmarken entrichtet werden,²⁵ wobei dies für die Bezeichnung „Stempelgebühren“ nicht maßgeblich ist.²⁶

9 Gebührenpflichtig sind Schriften und Amtshandlungen, die in den **Tarifposten des § 14** aufgezählt werden:

- Abschriften (TP 1)
- Amtliche Ausfertigungen (TP 2)
- Auszüge (TP 4)
- Beilagen (TP 5)
- Eingaben (TP 6)
- Protokolle (TP 7)
- Einreise- und Aufenthaltstitel (TP 8)
- Reisedokumente (TP 9)
- Schriften in Angelegenheiten des Patent-, Gebrauchsmuster-, Markenschutz- und Musterschutzrechts (TP 10)
- Waffendokumente (TP 11)
- Unterschriftsbeglaubigungen (TP 13)
- Zeugnisse (TP 14)
- Zulassungsscheine und Überstellungsfahrtscheine (TP 15)
- Führerscheine (TP 16)
- Eheschließungen (TP 17)
- Eingetragene Partnerschaften (TP 18)

10 Gegenstand der Rechtsgeschäftsgebühr ist ein zivilrechtlich gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft.²⁷ Liegt eine Urkunde vor, gelten die in den **Tarifposten des § 33** aufgezählten Rechtsgeschäfte als gebührenpflichtig:

- Annahmeverträge (TP 1)
- Anweisungen (TP 4)
- Bestandverträge (TP 5)
- Bürgschaftserklärungen (TP 7)
- Dienstbarkeiten (TP 9)
- Ehepakte (TP 11)
- Glücksverträge (TP 17)
- Hypothekarschreibungen (TP 18)
- Vergleiche (TP 20)
- Zessionen (TP 21)
- Wechsel (TP 22)

25 Die Gebührenerichtung im Wege von Stempelmarken wurde durch das AbgÄG 2001 (BGBl I 2001/1449) für Zeiträume nach 31.12.2001 abgeschafft; vgl *Arnold*, ÖStZ 2002, 2.

26 Vgl *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 1 Rz 5.

27 Vgl VwGH 20.2.2003, 2002/16/0116; 26.6.1996, 93/16/0077; 18.8.1994, 93/16/0131; 17.2.1992, 91/15/0087. Eine Ausnahme bilden die Wettgebühren gem § 33 TP 17 Abs 1 Z 1, die auch ohne Vorliegen einer Urkunde anfallen.

- Die ursprünglich vorgesehene alphabetische Ordnung und Nummerierung der Tarifposten liegt aufgrund zahlreicher Novellen nicht mehr vor (zB ist die Wechselgebühr in § 33 TP 22 nach der Zessionsgebühr in § 33 TP 21 geregelt).²⁸ 11
- Im GebG sind **persönliche Befreiungen** in § 2 und **sachliche Befreiungen** sowohl für Schriften und Amtshandlungen als auch für Rechtsgeschäfte vorgesehen (zB §§ 7, 15 Abs 3, 19 Abs 2, 20, 35 und in einzelnen Tarifposten der §§ 14 und 33).²⁹ 12
- Nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts besteuern Staaten keine Sachverhalte, zu denen sie keinerlei persönliche oder sachliche Beziehung aufweisen. Diese Anknüpfung an sachliche Momente zum Inland erfolgt hinsichtlich der im III. Abschnitt geregelten Rechtsgeschäftsgebühren in § 16.³⁰ 13
Insgesamt unterliegen daher nur Schriften, Amtshandlungen und Rechtsgeschäfte mit einem **Bezug zum Inland** dem GebG.³¹
- Nach der **Fiskalklausel** des § 17 Abs 2 wird bei Unklarheiten über die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäfts oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.³² Diesem Gedanken folgend ist etwa auch nach § 22 im Fall von Alternativleistungen die Gebühr nach dem größeren Geldwert der zur Wahl gestellten Leistungen zu entrichten.³³ 14
- Für Zwecke der **Bewertung** wäre grundsätzlich der erste und zweite Teil des BewG nach Maßgabe des § 26 anwendbar, allerdings regelt das GebG die Bewertung bei den einzelnen Tatbeständen zT eigenständig. Zudem bestehen zum Teil bewertungsrechtliche Sonderregelungen (zB §§ 22, 23 und 33 TP 5 Abs 3).³⁴ 15

B. Prinzip der Schriftlichkeit/Urkundenprinzip

- Grundsätzlich ist das Vorhandensein einer Schrift oder einer Urkunde die Voraussetzung für das Entstehen der Gebührenschuld iSd GebG (**Prinzip der Schriftlichkeit**).³⁵ Gegenstand der Gebühren des II. Abschnitts ist die Schrift selbst, sodass die gem § 14 erforderlichen Dokumente als „Schriften“ bezeichnet 16

28 Vgl *Bavenek-Weber* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG Einführung Rz 5.

29 Vgl *Bavenek-Weber* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG Einführung Rz 6.

30 Vgl VwGH 3.6.1993, 92/16/0174.

31 Vgl *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 15.

32 Nach *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 56 soll die Fiskalklausel auch für Gebühren nach dem II. Abschnitt gelten.

33 Vgl *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 57.

34 Vgl *Bavenek-Weber* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG Einführung Rz 20.

35 Vgl zB VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221; 18.11.1993, 93/16/0014; 19.12.1986, 86/15/0071. Krit zum Prinzip der Schriftlichkeit *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ Rz 1062.

net werden.³⁶ Die für die Rechtsgeschäftsgebühren gem § 33 erforderliche Schrift iSd § 15 wird als „Urkunde“ bezeichnet (**Urkundenprinzip**). Die Urkunde ist allerdings nur steuertechnisches Hilfsmittel, denn nicht die Urkunde unterliegt den Gebühren des III. Abschnitts, sondern die beurkundeten Rechtsgeschäfte.³⁷ Die Gebührenpflicht ist dabei unabhängig vom Zweck der Errichtung einer Schrift oder Urkunde, sodass Gebühren auch anfallen, wenn die Errichtung bei zweckmäßiger Vorgangsweise unterbleiben hätte können.³⁸

- 17 Im GebG wird der Begriff „**Schrift**“ nicht einheitlich verwendet. So fallen etwa unter den Begriff „Schriften“ nach § 2 Z 4 oder § 8 Abs 1 auch Urkunden über Rechtsgeschäfte.³⁹ Unter einer Schrift ist ein zu einem bestimmten Zweck mit einem bestimmten Inhalt beschriebenes und ausgefertigtes Papier zu verstehen.⁴⁰ Der auf dem Papier mittels Schriftzeichen angebrachte und damit festgehaltene Inhalt des Schriftstücks ist dafür entscheidend, ob es sich dabei um eine gebührenpflichtige Schrift iSd § 14 handelt.⁴¹ Fotokopien oder Fotografien können ebenfalls eine gebührenpflichtige Schrift darstellen (vom Original zu unterscheidende Abschrift).⁴²
- 18 Nach § 17 Abs 1 ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt (nicht die Bezeichnung) der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.⁴³ Außerhalb der Urkunde liegende Tatsachen, wie insb mündliche Nebenabreden, sind hingegen nicht zu berücksichtigen.⁴⁴ Unmaßgeblich ist auch, ob das Rechtsgeschäft in weiterer Folge aufrechterhalten oder ob und wie es ausgeführt wurde.⁴⁵ Erfüllt ein Schriftstück die Voraussetzungen einer Urkunde über ein Rechtsgeschäft und enthält es alle für die Gebührens-bemessung bedeutsamen Umstände, richtet sich die Gebührenpflicht ausschließlich nach dem **Urkundeninhalt**.⁴⁶ Für die Gebührenpflicht kommt es

36 Vgl VwGH 16.11.1995, 94/16/0057; 30.4.1981, 81/15/0024; 6.6.1951, 0621/48; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 26; *Bavenek-Weber* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG § 1 Rz 7.

37 Vgl VwGH 16.12.2010, 2009/16/0271; 18.11.1993, 93/16/0014; mwN; VfGH 26.2.2009, G 158/08 mit Anm *Ruppe*, NZ 2009, 136. Siehe dazu ausf § 15 Rz 6. Zum Scheingeschäft gem § 23 BAO siehe *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 1 Rz 18 ff.

38 Vgl VwGH 7.10.1993, 93/16/0018; 19.3.1990, 89/15/0066.

39 Vgl *Twardosz*, GebG^{6,01} § 1 Rz 48.

40 Vgl GebR 2019 Rz 8.

41 Vgl GebR 2019 Rz 8.

42 Vgl GebR 2019 Rz 8. Fotografien oder Fotokopien, auf denen sich keine schriftlichen Vermerke befinden, fallen nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht unter den Begriff „Schrift“; vgl GebR 2019 Rz 9.

43 Siehe dazu *Twardosz*, RdW 2009, 554 sowie ausf § 17 Rz 3 ff.

44 Vgl VwGH 24.5.2012, 2009/16/0257.

45 Vgl VwGH 24.5.2012, 2009/16/0257; *Twardosz*, RdW 2009, 554.

46 Vgl VwGH 24.5.2012, 2009/16/0257; 14.10.1991, 90/15/0101 mwN; 11.9.1980, 2909/79.

dabei nicht auf die Schreibweise, die Bezeichnung oder die Absicht des Verfassers an.⁴⁷ Ein möglicher abweichender Wille der Parteien vom Urkundeninhalt ist vom Finanzamt daher nicht zu erforschen.⁴⁸ Ausgenommen von der Maßgeblichkeit des Urkundeninhalts sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, wo die Urkunde errichtet wurde und ob überhaupt ein Rechtsgeschäft zustande gekommen ist, weil dabei nicht nur die Urkunde von Bedeutung ist.⁴⁹

Die Rsp des VwGH unterscheidet das strenge und das gemilderte Urkundenprinzip. Nach dem strengen Urkundenprinzip ist kein Beweis gegen den Urkundeninhalt möglich. Das strenge Urkundenprinzip gilt nur für die im II. Abschnitt behandelten Schriften und Amtshandlungen, nicht aber für die im III. Abschnitt behandelten Rechtsgeschäfte.⁵⁰ Bei Rechtsgeschäftsgebühren ist nach § 17 Abs 2 bei Undeutlichkeit der Urkunde ein Gegenbeweis möglich.⁵¹ 19

Das Prinzip der Schriftlichkeit gilt im GebG nicht uneingeschränkt. Es sind insb folgende **Ausnahmen und Einschränkungen** zu beachten: 20

- Amtshandlungen (zB gem § 14 TP 16 Abs 2 die Wiederausfolgung des Führerscheins nach Ablauf der Entziehungsdauer oder gem § 14 TP 8 Abs 4b die Abnahme erkenntungsdienstlicher Daten).⁵²
- Glücksverträge nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 unterliegen auch ohne Vorliegen einer Urkunde der Wettgebühr (§ 33 TP 17 Abs 3).
- Nach § 11 Abs 2 stehen automationsunterstützt oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingebrachte Eingaben und Beilagen sowie auf die Weise ergehende Erledigungen, amtliche Ausfertigungen, Protokolle und Zeugnisse schriftlichen Eingaben und Beilagen, Erledigungen, amtlichen Ausfertigungen, Protokollen und Zeugnissen gleich.⁵³
- Die Gebührenpflicht von Rechtsgeschäften kann auch durch „elektronische Urkunden“ (zB E-Mails) ausgelöst werden (siehe dazu § 15 Rz 208 ff).
- Grundsätzlich entsteht aufgrund des Prinzips der Schriftlichkeit die Gebührenpflicht so oft, als Schriften bezüglich des gleichen gebührenrechtlichen Tatbestandes errichtet werden.⁵⁴ Bei mehrfacher Beurkundung eines Rechtsgeschäfts unterlag nach § 25 grundsätzlich jede dieser Urkun-

47 Vgl VwGH 30.6.2016, Ro 2016/16/0011, wonach die Beweggründe nicht von Relevanz sind; 11.9.2014, 2013/16/0221.

48 Vgl VwGH 16.11.1995, 94/16/0057; 3.5.1973, 1995/72.

49 Vgl VwGH 27.4.2000, 2000/16/0304; 24.3.1994, 92/16/0130; 19.5.1954, 0230/54; Twardosz, GebG⁵⁰¹ § 1 Rz 75 und 78.

50 Vgl VwGH 16.11.1995, 94/16/0057; 7.12.1976, 2359/76; 3.6.1953, 0624/51.

51 Vgl VwGH 24.5.2012, 2009/16/0257; 18.6.2002, 2001/16/0591.

52 Vgl GebR 2019 Rz 11.

53 Vgl GebR 2019 Rz 10.

54 Vgl VwGH 16.11.1995, 94/16/0057; 19.12.1986, 86/15/0071.

den der Rechtsgeschäftsgebühr, wenn nicht eine Ausnahme zur Anwendung kam. Nach der Rsp des VfGH soll für beurkundete Rechtsgeschäfte nur einmal die Rechtsgeschäftsgebühr zu entrichten sein, sodass § 25 mit Wirkung zum 8.4.2009 aufgehoben wurde.⁵⁵

C. Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Missbrauch

- 21 Das GebG umfasst vornehmlich rechtliche Vorgänge, die an das **Zivilrecht** anknüpfen (formalrechtliche Anknüpfung).⁵⁶ Die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** iSd § 21 Abs 1 BAO ist idZ nicht ausgeschlossen,⁵⁷ tritt im Bereich des GebG idR aber in den Hintergrund (allgemeine Formstrenge des GebG).⁵⁸ Nach der Rsp des VwGH gilt die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Bereich des Verkehrsteuerrechts (zB für das GebG), wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würden.⁵⁹ In diesem Fall hat eine Interpretation nach dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang zu erfolgen.⁶⁰
- 22 **Steuerlicher Missbrauch** iSd § 22 BAO ist auch in Bezug auf das GebG grundsätzlich denkbar,⁶¹ liegt aber zB bei der Unterlassung einer Urkundenerrichtung zur Vermeidung des Entstehens einer Gebührenpflicht nicht vor.⁶² Ein

55 Vgl VfGH 26.2.2009, G 158/08; siehe dazu zB *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 1.

56 Vgl VwGH 3.6.1993, 92/16/0174; 6.5.1985, 84/15/0194; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 31; *Bavenek-Weber* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG § 1 Rz 3; *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 1 Rz 20; *Twardosz*, RdW 2009, 554; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 30; *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 66 f.

57 Vgl VfGH 16.6.1979, B 421/77; VwGH 20.12.2007, 2004/16/0165; zu Beispielen siehe *Twardosz*, RdW 2009, 554.

58 Vgl VfGH 8.5.1980, G 1/80 mwN; 7.3.1973, B 295/72; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 40; *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 66.

59 Vgl VwGH 11.9.2014, 2013/16/0025; 14.5.1975, 531/74; 29.1.1975, 607/74; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 40; *Bavenek-Weber* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG § 1 Rz 4.

60 Vgl VwGH 24.3.1994, 94/16/0026; *Bavenek-Weber* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG § 1 Rz 4.

61 Vgl UFS 26.4.2005, RV/0259-L/02; *Bavenek-Weber* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG § 1 Rz 5; *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 1 Rz 22 ff mit Beispielen; aA *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 82 ff, wonach §§ 15 und 17 dem Missbrauch iSd § 22 BAO als speziellere Regelung vorgehen.

62 Vgl *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 1 Rz 21; *Bavenek-Weber* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG § 1 Rz 5; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 42 mit Verweis auf VfGH 15.12.1979, B 84/79. Krit *Heinrich*, AnwBl 2014, 48, wonach das Urkundenprinzip die Rechtsunsicherheit und einen Beweisnotstand durch die Möglichkeit der Gebührenvermeidung fördert.

schriftlicher Vorvertrag oder die Beurkundung im Ausland zur Gebührenvermeidung stellen ebenfalls keinen Missbrauch iSd § 22 BAO dar.⁶³

D. Stichtagsprinzip

Ein Tatbestand des GebG ist (iSd § 4 Abs 1 BAO) verwirklicht, sobald der Sachverhalt alle Voraussetzungen erfüllt, an die das Gesetz die Gebührenpflicht knüpft.⁶⁴ Gegenstand der Rechtsgeschäftsgebühren sind zwar Rechtsgeschäfte, die aber nach § 15 Abs 1 grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird.⁶⁵ Erst mit der Beurkundung sind alle Voraussetzungen erfüllt, an die das Gesetz die Gebührenpflicht knüpft, sodass grundsätzlich erst zu diesem **Zeitpunkt** ein gebührenrechtlicher Tatbestand des III. Abschnitts des GebG verwirklicht ist.⁶⁶

Im Gebührenrecht gilt das sog **Stichtagsprinzip**, denn die Steuerschuld entsteht bei Rechtsgeschäftsgebühren gem § 16 Abs 1 grundsätzlich mit Errichtung der Urkunde und bei Stempelgebühren zu den in § 11 geregelten Zeitpunkten.⁶⁷ Die Gebührenpflicht und eine etwaige Befreiung sind demnach im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld (bei Rechtsgeschäftsgebühren somit bei Errichtung der Urkunde) zu beurteilen.⁶⁸ Nachträge oder Zusätze sind bei Rechtsgeschäftsgebühren nach Maßgabe des § 21 zu vergebühren.

E. Absorptionsprinzip

Die Gebühren der einzelnen Tarifposten der §§ 14 und 33 gelten als jeweils **verschiedene Abgaben**,⁶⁹ sodass zB jedes (neue) Rechtsgeschäft für sich der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegt, wenn darüber eine Urkunde errichtet wird.⁷⁰ Da es sich bei den in den einzelnen Tarifposten der §§ 14 und 33 nicht um eine einzige einheitliche Abgabe handelt, kann sich auch die Auslegung einer Tarifpost nicht in jedem Fall am Regelungsinhalt einer anderen Tarifpost orientieren.⁷¹

Schriften, Amtshandlungen und Rechtsgeschäfte können nach der Systematik des GebG nur der Gebühr jeweils einer Tarifpost des § 14 oder des § 33

63 Vgl VwGH 11.5.1955, 2002/52; VfGH 8.5.1980, V 14/80; UFS 11.7.2005, RV/0495-G/02; *Bavenek-Weber* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG § 1 Rz 5; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 42.

64 Vgl *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 5 ff mwN.

65 Vgl GebR 2019 Rz 13.

66 Vgl VwGH 21.5.1981, 1605/80; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 1 Rz 7.

67 Vgl *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 99.

68 Vgl VwGH 13.12.2012, 2010/16/0092; *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 100.

69 Vgl VwGH 18.8.1994, 93/16/0131; 16.10.1989, 88/15/0032; 19.6.1989, 88/15/0138; 3.10.1988, 87/15/0145; 11.9.1980, 2909/79; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren²¹ § 3 Rz 9; aA *Twardosz*, GebG^{6.01} § 1 Rz 93 ff.

70 Vgl VwGH 18.9.1980, 0051/79.

71 Vgl VwGH 18.8.1994, 93/16/0131; 3.6.1993, 92/16/0174.