

- 118** Zu den **Darlehensverträgen** zählen nach Ansicht der Finanzverwaltung auch **Anleihen** (GebR Rz 788). Diese unterliegen gem §§ 11, 12 KVG der Wertpapiersteuer, die jedoch nach § 16a KVG seit 1. 1. 1995 nicht mehr erhoben wird (VwGH 7. 12. 2000, 97/16/0506). Anleihen wären daher, wenn Darlehensverträge noch gebührenpflichtig wären, gem § 15 Abs 3 GebG von der Gebühr befreit. Für das Vorliegen einer Schuldverschreibung iSd § 12 Abs 1 KVG sollte es hinreichend sein, wenn die Schuldverschreibung „kapitalmarktauglich“ ist (vgl dazu *Schuchter*, taxlex 2007, 312). Eine tatsächliche Platzierung der Emission auf dem Kapitalmarkt sollte daher nicht Voraussetzung für die Gebührenfreiheit der Anleihenemission sein (vgl dazu aber VwGH 10. 5. 2010, 2008/16/0139). Seit Aufhebung der Darlehensvertragsgebühr ab 1. 1. 2011 ist diese Frage aber ohne praktische Bedeutung.
- 119** Unter das **VersStG** fallen streng genommen nicht „**Rechtsgeschäfte**“, sondern die Zahlung eines Versicherungsentgelts aufgrund eines Versicherungsverhältnisses (§ 1 Abs 1 VersStG). Daher ist bei Anwendung des § 15 Abs 3 GebG auf die Verpflichtung zur Zahlung eines Versicherungsentgeltes abzustellen (vgl *Arnold* § 15 Rz 29). Dass § 33 TP 17 Abs 1 Z 3 GebG nur solche Leibrentenverträge einer Gebühr unterwirft, die **nicht** von Versicherungsanstalten abgeschlossen werden, ist dennoch nicht als überflüssige Bestimmung anzusehen, da bei Leibrentenverträgen mit Versicherungsanstalten dann nicht mehr zu prüfen ist, ob sie konkret der VersSt unterliegen (*Arnold* § 33 TP 17 Rz 10).
- 120** Der **Stiftungseingangssteuer** nach § 1 **StiftEG** unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder damit vergleichbare Vermögensmassen, wenn der Zuwendende oder die Stiftung oder die damit vergleichbare Vermögensmasse (der Erwerber) im Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland (zu den Begriffen vgl § 16 Rz 84 ff) haben. „Zur Vermeidung einer allfälligen Doppelbesteuerung solcher Zuwendungen mit Gebühren nach dem Gebührengesetz 1957 und mit Stiftungseingangssteuer sollen auch Rechtsgeschäfte, die unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen werden“ (ErläutRV BBG 2009, 113 BlgNR 24. GP 78).

*[Entstehen der Gebührenschuld bei „Rechtsgeschäften“]*

**§ 16. (1) Die Gebührenschuld entsteht, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird,**

**1. bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,**

a) wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung;

b) wenn die Urkunde von einem Vertragsteil unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den anderen Vertragsteil oder an dessen Vertreter oder an einen Dritten;

**2. bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,**

a) wenn die Urkunde nur von dem unterzeichnet wird, der sich verbindet, im Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den Berechtigten oder dessen Vertreter;

b) wenn die Urkunde auch von dem Berechtigten unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung.

**(2) Wird über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht die Gebührenschuld,**

1. wenn die Parteien des Rechtsgeschäftes im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben oder eine inländische Betriebsstätte unterhalten und

a) das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft oder

b) eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist, in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt; wenn jedoch die in lit. a oder lit. b bezeichneten Erfordernisse erst im Zeitpunkt der Errichtung eines Zusatzes oder Nachtrages erfüllt sind, in diesem Zeitpunkt; im übrigen

2. wenn die Urkunde (beglaubigte Abschrift) in das Inland gebracht wird und entweder

a) das Rechtsgeschäft ein in Z. 1 lit. a oder lit. b bezeichnetes Erfordernis erfüllt, im Zeitpunkt der Einbringung der Urkunde in das Inland, oder

b) auf Grund des Rechtsgeschäftes im Inland eine rechtserhebliche Handlung vorgenommen oder von der Urkunde (Abschrift) ein amtlicher Gebrauch gemacht wird, mit der Vornahme dieser Handlungen.

(3) Die Gebührenschuld entsteht bei einem Wechsel in dem Zeitpunkt, in welchem der Wechsel im Inland entweder dem Wechselnehmer oder einem Indossatar übergeben oder mit einem Indossament oder mit einem Akzept versehen wird oder zum amtlichen Gebrauch gelangt. Handelt es sich hiebei um einen unvollständigen Wechsel, so entsteht die Gebührenschuld im Zeitpunkt der Vervollständigung.

(4) Gilt ein Annahmeschreiben oder ein Anbotsschreiben als Urkunde über den Vertrag, so entsteht die Gebührenschuld mit dem Zustandekommen des Vertrages, im Falle des § 15 Abs. 2 letzter Satz mit Errichtung der Schrift. Befindet sich die Urkunde zu diesem Zeitpunkt im Ausland, so ist Abs. 2 sinngemäß anzuwenden.

(5) Die Gebührenschuld entsteht bei Wetten im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 mit der Bezahlung des Wetteinsatzes.

(6) Bedarf ein Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten, so entsteht die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkte der Genehmigung oder Bestätigung.

*IdF BGBl I 2011/10.*

**Literatur:** *Arnold*, Der VfGH hebt den Auslandsbeurkundungserlaß rückwirkend als gesetzwidrig auf, ZGV 1980/4, 4; *Arnold*, Die Auswirkungen der GebG-Novelle 1981 auf die Rechtsgeschäftsgebühren, ÖStZ 1981, 162; *Arnold*, Die Gebührengesetznovelle 1977, ÖStZ 1977, 22; *Arnold*, Urkundenerrichtung im Ausland – ein Mißbrauch nach § 22 BAO? ZGV 1977, Sondernummer 1; *Bona*, Zweifelsfragen im Gebührenrecht, ÖStZ 1952, 75; *Damböck/Hofbauer-Steffel/Spornberger*, Erfüllungsort Bankkonto? taxlex 2010, 28; *Doralt*, Errichtung von Vertragsurkunden im Ausland, SWK 1977 A VI 92; *W. Doralt*, GebG: Aufschiebende Bedingung und Gnehmigungsvorbehalt, ÖStZ 1987, 157; *Förster*, Der Urkundenbegriff des neuen Gebührenrechtes, GesRZ 1977, 14; *Fraberger*, Der VfGH zur Mehrfachvergebührung im GebG – ein Aufhebungsbeschluss mit „Erdrutschcharakter“? RdW 2009, 442; *Frotz/Hügel*, Gebührengesetz 1957, ÖStZ Sondernummer Februar 1981; *Gaier*, Der Entwurf einer Änderung des Gebührengesetzes 1957, FJGVR 1980, 33; *Gaier*, Der Verfassungsgerichtshof zum Gebührenrecht, GesRZ 1980, 120; *Gassner*, Darlehens-, Kredit- und Zessionsverträge nach der Gebührengesetznovelle, AnwBl 1977, 102; *Gassner*, Die Aufhebung der Kredit- und Darlehensgebühren sowie des Auslandsbeurkundungserlasses durch den VfGH und die Notwendigkeit einer Gesetzesreform, ÖStZ 1980, 125; *Glega*, Die Gebührengesetz-Novelle 1981, FJGVR 1981, 5; „*Die Industrie*“, Gebühren-ABC zur Novelle 1976; *Jost/Weidlich*, Entschärfung des Auslandsbeurkundungstatbestandes, SWK 2000 S 580; *Kotschnigg*, Nachträgliche Steuerpflicht aufgrund einer rechtsbezeugenden Urkunde, eolex 1999, 287; *Loukota/Volpini de Maestri*, Elektronische Übermitt-

lung von PDF-Dateien aus gebührenrechtlicher Sicht, taxlex 2009, 167; *Novacek*, Erlaubnis der Auslandsbuchführung – Steuerfragen betreffend nicht beurkundete Gesellschafterdarlehen bzw -kredite, ÖStZ 2001, 89; *Pollan*, Die Gebührenpflicht von Gesellschafterdarlehen, SWK 1977 A VI 33; *Rathgeber*, Änderungen im Verjährungsrecht, SWK 2005 S 83; *Ritz*, Änderungen bei der Bemessungsverjährung durch das Abgabenverwaltungsreformgesetz, SWK 2009 S 727; *Schneider*, Der Auslandsbeurkundungstatbestand (§ 16 Abs 2 GebG), taxlex 2006, 176; *Spornberger*, Der Dritte im Gebührenrecht, taxlex 2009, 220; *Steiner*, Die Bedingung im Recht der Gebühren und Verkehrssteuern, JBl 1999, 137; *Steinhart*, Due-Diligence-Bericht und Rechtsgeschäftsgebühren, ÖStZ 2009, 540; *Takacs*, Änderungen bei den Verkehrssteuern durch das Abgabenänderungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 797/1996, SWK 1997, 217; *Thunshirn*, Aktuelles zum Auslandsbeurkundungstatbestand, RdW 2000, 705; *Torggler*, Die Gebührengesetz-Novelle 1976, AnwBl 1977, 91; *Twardosz*, Aushändigung oder Übersendung von Urkunden an Dritte, taxlex 2015, 146.

### Übersicht

	Rz
I. Allgemeines	1
A. Verhältnis zu § 4 BAO	1
B. Bedeutung des § 16 im System des GebG	2
C. Folgen des Entstehens der Gebührenschuld	6
1. Beginn des Laufes der Anzeigefristen	7
2. Beginn des Laufes von Fälligkeitsfristen	10
3. Beginn des Laufes der Verjährungsfristen	11
4. Weitere Auswirkungen des Entstehens der Gebührenschuld	17
II. Inlandsurkunden	19
A. Einseitige – zweiseitige Rechtsgeschäfte	27
B. Entgeltliche und unentgeltliche Rechtsgeschäfte	29
C. Einseitig verbindliche – zweiseitig verbindliche Rechtsgeschäfte	32
D. Rechtserzeugende Urkunden	35
1. Einseitig verbindliche Rechtsgeschäfte	36
2. Zweiseitig verbindliche Rechtsgeschäfte	39
E. Rechtsbezeugende Urkunden	44
1. Zweiseitig verbindliche Rechtsgeschäfte	45
2. Einseitig verbindliche Rechtsgeschäfte	53
F. Sonderfragen	56
III. Auslandsurkunden	63
A. Vorbemerkung und Rechtsentwicklung	63
1. Inlandswirksamkeit	68
2. Inlandsverbindlichkeit	69
3. Amtlicher Gebrauch	70
B. Aktuelle Rechtslage	78
1. Vorbemerkung	78
2. „Parteienanknüpfung“	82
a) Gebühreninländer	82
b) Inlandssache	93
c) Inländischer Erfüllungsort	98
d) Zeitpunkt der Anknüpfung	102
e) Anknüpfung bei Darlehens- und Kreditverträgen (Urkunden vor 2011)	107
3. „Urkundenanknüpfung“	110
IV. Wechsel	118
V. Anbot – Annahme	122
VI. Wetteinsätze	129
VII. Gesellschafterdarlehen – Gesellschafterkredite	131
A. Bücher und Aufzeichnungen	135
B. Aufnahme in die Bücher	139
VIII. Genehmigungen	147

## I. Allgemeines

### A. Verhältnis zu § 4 BAO

Hinsichtlich des Verhältnisses von § 16 GebG zu § 4 BAO vgl § 11 Rz 1 ff. Dort wurde bereits 1 ausgeführt, dass § 16 GebG ein Anwendungsfall des § 4 Abs 3 BAO ist und somit dem § 4 Abs 1 BAO als *lex specialis* derogiert. Weiters wird auf die dort dargestellte Unterscheidung zwischen Erfüllung eines Tatbestands, Entstehung der Steuerschuld (als mögliche Rechtsfolge), Festsetzung (bzw Berechnung) und Fälligkeit hingewiesen. § 16 ist ein Tatbestand, dessen Rechtsfolge die Entstehung der Gebührenschuld für Rechtsgeschäfte ist, und daher eine zentrale Bestimmung des III. Abschnitts.

### B. Bedeutung des § 16 im System des GebG

§ 16 ist als Teil des III. Abschnitts ausschließlich für die Hundertsatzgebühren, also die Gebühren für Rechtsgeschäfte (Rechtsgebühren bzw „Rechtsgeschäftsgebühren“) maßgeblich. 2

Aufgrund von § 16 allein kann die Gebührenpflicht von Rechtsgeschäften nicht beurteilt werden. Wie bereits dem Wortlaut des § 16 selbst zu entnehmen ist, bedarf es zur Gebührenpflicht außerdem eines **Rechtsgeschäfts** und einer **Urkunde** (vgl dazu auch § 15 Rz 1): „Die 3 Gebührenschuld entsteht, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft [. . . .]“ (§ 16 Abs 1) bzw „Wird über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet [. . . .]“ (§ 16 Abs 2). Zum Begriff der Urkunde wird auf die Kommentierung des § 15 verwiesen; wesentliches Merkmal der Urkunde ist ihre Unterzeichnung. Welche Rechtsgeschäfte gebührenpflichtig sind, regelt der Tarif in § 33.

Die enorme **praktische Bedeutung** des § 16 ergibt sich aus zwei Gründen: 4

1. Wenn zweifellos ein Rechtsgeschäft und eine Urkunde vorliegen, kann die Gebühr nur dadurch vermieden werden, dass kein Tatbestand des § 16 erfüllt wird. Nur wenn entweder gar kein Rechtsgeschäft nach § 33 zustande kommt oder die Errichtung einer Urkunde iSd § 15 unterbleibt, kann die Prüfung nach § 16 entfallen. In der Praxis gibt es viele Fälle, in denen aber zweifellos ein Rechtsgeschäft iSd § 33 und eine Urkunde iSd § 15 vorliegen, woraus sich die Bedeutung des § 16 für die Prüfung der Gebührenpflicht ergibt.
2. Die Vernichtung der Urkunde und die Aufhebung des Rechtsgeschäfts heben die entstandene Gebührenschuld nicht auf (§ 17 Abs 5 GebG). Wurde die Gebühr also einmal ausgelöst, was nach § 16 geprüft wird, so kann sie nachträglich nicht mehr beseitigt werden.

§ 16 erfüllt aber auch eine weitere wichtige Funktion, nämlich eine **völkerrechtskonforme** 5 Beschränkung des **österreichischen Besteuerungsanspruchs**.

Würde jedes Rechtsgeschäft, über das eine Urkunde errichtet wird, der Gebühr unterliegen, so würde das auch auf einen Bestandvertrag zutreffen, den beispielsweise zwei Schweden in Schweden über eine Liegenschaft in Uppsala beurkunden. § 16 Abs 2 regelt, dass – um bei diesem Beispiel zu bleiben – für einen Bestandvertrag, den zwei Schweden in Uppsala abschließen, ua dann eine Gebühr zu entrichten ist, wenn das Original oder die beglaubigte Abschrift der Urkunde in das Inland gelangt und der Vertrag eine Liegenschaft in Österreich betrifft oder ein österreichischer Erfüllungsort vereinbart wurde. Damit wird zwar nicht explizit, aber implizit gesagt, dass Bestandverträge zwischen Ausländern im Ausland, wenn sie ausländische Liegenschaften betreffen, und der Erfüllungsort im Ausland liegt, grundsätzlich nicht der Gebühr unterliegen (zu den Ausnahmen siehe unten).

§ 16 wählt dabei im Wesentlichen das Konzept der **territorialen Anknüpfung**. Er regelt Fälle des **Inlandsbezugs**. Diese Fälle können sein:

1. Eine Urkunde wird im Inland errichtet (§ 16 Abs 1);

2. eine Urkunde wird im Ausland errichtet und es sind weitere Voraussetzungen erfüllt (§ 16 Abs 2).

Sowohl § 16 Abs 1 als auch § 16 Abs 2 sind weit formuliert.

So erfasst § 16 Abs 1 beispielsweise auch Bestandverträge, die zwei Schweden betreffend eine Liegenschaft in Uppsala abschließen, wenn die Urkunde in Wien errichtet wird. § 16 Abs 2 erfasst Fälle, in denen zwei Ausländer im Ausland einen Vertrag betreffend eine im Ausland befindliche Sache abschließen und (aus welchen Gründen auch immer) einen österreichischen Erfüllungsort vereinbaren und die Urkunde später in das Inland bringen.

Die besonders weite Anknüpfung nach § 16 Abs 1 und 2 hängt damit zusammen, dass § 16 in einem Spannungsverhältnis zwischen zwei Zielen steht: Einerseits soll der österreichische Besteuerungsanspruch konkretisiert und völkerrechtskonform beschränkt werden; andererseits sollen die Tatbestände so weit formuliert werden, dass es nicht zu einfach ist, die Gebühr zu vermeiden (etwa durch Auslandsbeurkundung).

§ 16 Abs 3 regelt den Inlandsbezug für Wechsel. Bei Wetten (§ 33 TP 17 Abs 1 Z 1) regelt § 16 nicht den Inlandsbezug, sondern nur den Zeitpunkt der Entstehung der Gebührenschuld. Auch Glücksverträge unterliegen nach § 33 TP 17 aber nur bei einem bestimmten Inlandsbezug der Gebühr.

### C. Folgen des Entstehens der Gebührenschuld

- 6 § 16 regelt Tatbestände, deren Rechtsfolge die Entstehung der Gebührenschuld ist. An diese Rechtsfolge knüpfen wiederum andere Tatbestände an, die weitere Rechtsfolgen regeln:

#### 1. Beginn des Laufes der Anzeigefristen

- 7 Der Zeitpunkt der Entstehung der Gebührenschuld ist maßgebend für den Beginn des Laufes von Anzeigefristen. Dabei sind verschiedene Zeiträume zu beachten:
- Rechtsgeschäfte, für die eine Hundertsatzgebühr mit **Bescheid festzusetzen** ist, sind, soweit im **GebG selbst** nichts anderes bestimmt ist, bis zum 15. Tag des zweiten Monats, der auf das Entstehen der Gebührenschuld folgt, beim Finanzamt anzuzeigen („**Normalfall**“, s § 31 Rz 3). Diesem Konzept folgen auch die Anzeigefristen des § 3 Abs 4 („**Gebührenjournal**“), § 3 Abs 5 („Beurkundung durch **Urkundspersonen**“), § 33 TP 5 Abs 5 Z 1 und Z 3 („Selbstberechnung durch **Bestandgeber**“) und § 33 TP 22 Abs 6 („Selbstberechnung der **Wechselgebühr**“).
  - Sind **Gebühren** ohne amtliche Bemessung **unmittelbar** zu entrichten (das betrifft „Wetten“ nach § 33 TP 17 Abs 3), ist die als Gebührenanzeige geltende Abrechnung dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel bis zum 20. Tag des Monats vorzulegen, der dem Entstehen der Gebührenschuld folgt.
  - Für die Fälle der **Selbstberechnung** der Gebühr durch „**Parteienvertreter**“ gem § 3 Abs 4 a, § 33 TP 5 Abs 5 Z 4 und bei Führung eines **Gebührenjournals** durch **Bestandgeber** nach § 33 TP 5 Abs 5 Z 5 gilt eine verlängerte Anzeigefrist: Innerhalb der („normalen“, vgl oben) Anzeigefrist ist die Selbstberechnung durchzuführen und dann bis zum 15. Tag des auf die Selbstberechnung zweitfolgenden Monats die – eine Gebührenanzeige substituierende – Vorlage der Aufschreibungen vorzunehmen (vgl § 3 Rz 48 ff).
- 8 Alle Anzeigefristen sind nicht erstreckbare sog **Fallfristen** (§ 110 Abs 1 BAO). § 110 Abs 1 BAO spricht von gesetzlichen Fristen. Diese sind (anders als behördliche Fristen) grundsätzlich nicht erstreckbar, es sei denn, das Gesetz regelt anderes. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist im Rahmen der §§ 308–310 BAO möglich.

Zu den Säumnisfolgen vgl § 9 Rz 28 ff. Das GebG sieht eine spezielle Gebührenerhöhung für den Fall vor, dass Gebühren nicht „ordnungsgemäß“ angezeigt oder nicht (ordnungsgemäß) entrichtet werden. 9

## 2. Beginn des Laufes von Fälligkeitsfristen

Folgende Fälligkeitsfristen knüpfen an die Entstehung der Gebührenschuld an: 10

- Nach § 3 Abs 4 hat bei Gebührenabrechnung mit Hilfe des **Gebührenjournals** die Entrichtung der Gebühr bis zum 15. des dem Entstehen der Gebührenschuld folgenden zweiten Monats zu erfolgen (vgl § 3 Rz 33).
- Die gleiche Fälligkeitsfrist gilt für § 3 Abs 5 („Beurkundung durch **Urkundspersonen**“), § 33 TP 5 Abs 5 Z 1 („Selbstberechnung durch **Bestandgeber**“) und § 33 TP 22 Abs 6 („Selbstberechnung der **Wechselgebühr**“).
- Unmittelbar zu entrichtende (Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs 3) sind am 20. Tag des Monats fällig, der dem Entstehen der Gebührenschuld folgt (§ 33 TP 17 Rz 20).
- Bei **Sofortbemessung** aufgrund einer Gebührenanzeige und eines Antrags mit Rechtsmittelverzicht (§ 32 Rz 1 ff) wird die Gebühr „sofort“ fällig.
- Die Fälligkeit der Gebühr bei **Selbstberechnung** durch „**Parteienvertreter**“ gem § 3 Abs 4 a, § 33 TP 5 Abs 5 Z 4 und bei Führung eines **Gebührenjournals** durch **Bestandgeber** nach § 33 TP 5 Abs 5 Z 5 deckt sich mit den jeweiligen Anzeigefristen (vgl oben Rz 7).
- Von den angeführten Sonderfällen abgesehen richtet sich die Fälligkeit der Gebühren (**normalerweise**) nach § 210 Abs 1 BAO: **ein Monat nach Bekanntgabe des Abgabenbescheids**.

## 3. Beginn des Laufes der Verjährungsfristen

Das österreichische Abgabenverfahrensrecht unterscheidet die **Festsetzungsverjährung** von der **Einhebungsverjährung** (Stoll 2157). So unterliegt nach § 207 BAO das Recht, eine Abgabe festzusetzen, idR (so auch bei Hundertsatzgebühren, vgl 3 Rz 1) einer fünfjährigen Verjährung (zur dreijährigen Verjährungsfrist bei den festen Gebühren vgl § 11 Rz 7). Die Verjährung beginnt für Stempel- und Rechtsgebühren mit **Ablauf des Jahres**, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs 1 lit a BAO). § 208 Abs 2 BAO (Beginn der Verjährung bei der **Erbschafts- und Schenkungssteuer** frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem das Finanzamt vom abgabepflichtigen Sachverhalt **Kenntnis** erlangt) gilt nicht für Rechtsgebühren. Zu beachten sind auch die Regeln nach § 209 BAO betreffend die Verlängerung bzw Hemmung des Fristenlaufs (Stoll 2184 ff). 11

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt allerdings spätestens **zehn Jahre** nach Entstehung des Abgabenanspruchs (§ 209 Abs 3 BAO, **absolute Verjährungsfrist**). Die Fristberechnung erfolgt hier im Gegensatz zu § 208 BAO a momento ad momentum. Grundsätzlich sind bei dieser „**absoluten Verjährung**“ die Verlängerungen und Hemmungen der Verjährungsfrist nicht zu beachten. Einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung gem § 209 a BAO Abs 1 allerdings nicht entgegen. 12

Für **hinterzogene Abgaben** gilt seit dem BBKG 2010 BGBl I 2010/105 grundsätzlich eine **verlängerte relative Verjährungsfrist** von **zehn Jahren** (vgl § 207 Abs 2 Satz 2 BAO). Sie kommt gem § 323 Abs 27 BAO auf (hinterzogene) Abgaben zur Anwendung, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. 12. 2002 entstanden ist. Obwohl die Gebühren – mit Ausnahme der Wettgebühr – nicht in den Anwendungsbereich des FinStrG fallen (vgl § 1 Rz 52 sowie § 2 Abs 2 FinStrG), gilt dies ausdrücklich auch für die Gebühr nach dem GebG. Dies wurde 13

durch Inkrafttreten des § 207 Abs 5 BAO idF **AbgVRefG** (26. 3. 2009, vgl *Ritz*, SWK 2009 S 727) geregelt. Vor Inkrafttreten dieser Bestimmung konnte die für „**hinterzogene**“ Abgaben **verlängerte** Verjährungsfrist von (damals) sieben Jahren bei Stempel- und Rechtsgebühren nicht angewendet werden, da diese – technisch gesehen – nicht idS FinStrG „hinterzogen“ werden können (vgl auch zu § 1 Rz 58; glA *Arnold*, BAO 281; aA – ohne nähere Hinweise – *Reeger/Stoll* 320; weiters VwGH 25. 6. 1970, 1715/68, und 23. 11. 2006, 2006/16/0100).

- 14** § 207 Abs 5 BAO idF **AbgVRefG** lautet: „Abs 2 zweiter Satz (*Anm: das ist die verlängerte Verjährungsfrist*) gilt **sinngemäß** für Abgaben, deren **vorsätzliche** Verkürzung **nicht** in den Anwendungsbereich des **Finanzstrafgesetzes** fällt.“ Nach *Ritz*, SWK 2009 S 727, ist diese Bestimmung bei den Bundesabgaben insb für Stempel- und Rechtsgebühren bedeutsam, was die in diesem Kommentar in den Vorauslagen vertretene Auffassung stützt, dass ohne Änderung der Rechtslage durch das **AbgVRefG** die verlängerte Verjährungsfrist bei Stempel- und Rechtsgebühren – weil nicht hinterziehbar – eben nicht anwendbar war (so auch VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0084, zur idS FinStrG nicht hinterziehbaren KommSt). „Ob eine vorsätzliche Verkürzung idS § 207 Abs 5 BAO nur dann vorliegt, wenn die Verkürzung unter **Verletzung** einer abgabenrechtlichen **Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht** bewirkt wird, wie dies etwa in § 33 FinStrG [. . . .] gefordert wird, oder ob auch andere vorsätzliche Verkürzungen in Betracht kommen, wird letztlich die Rechtsprechung zu entscheiden haben“ (*Ritz*, SWK 2009 S 727).
- 15** Eine wesentliche Änderung bei der Verjährung von Rechtsgeschäftsgebühren hat auch die Aufhebung von § 25 durch den VfGH (vgl die Kommentierung zu § 25) mit sich gebracht. War im Geltungsbereich des § 25 jede (**rechtsbezeugende**, vgl unten Rz 44) Beurkundung eines gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfts dem Grunde nach selbständig gebührenauslösend, so ist nach Aufhebung des § 25 allein das **Rechtsgeschäft**, sofern es beurkundet wurde, **Gebührenobjekt**, und unterliegt maximal einmal der Gebühr. Wurde nun das beurkundete Rechtsgeschäft ordnungsgemäß angezeigt und vergewährt, lösen weitere rechtsbezeugende Urkunden über dieses Rechtsgeschäft keine weiteren Gebühren mehr aus. Wurde das beurkundete Rechtsgeschäft hingegen nicht angezeigt, so ist nach Ablauf der Verjährungsfrist von fünf Jahren (oder zehn Jahren bei vorsätzlicher Hinterziehung der Gebühr) eine Gebührenvorsreibung für die ursprüngliche Urkunde nicht mehr möglich. Grundsätzlich sollte auch für weitere Urkunden dann eine Festsetzung von Gebühren nicht mehr möglich sein, weil die Gebührenschuld für ein Rechtsgeschäft seit Aufhebung des § 25 GebG nicht mehr mehr als einmal entstehen kann (vgl dazu die Kommentierung zu § 25).
- 16** Die **Einhebungsverjährung** idS § 238 BAO verbietet es, fällige Abgaben nach Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Fälligkeit eingetreten ist, **einzuheben** (*Stoll* 2458). Die Einhebungsverjährung tritt jedoch keinesfalls früher ein als die Festsetzungsverjährung (§ 238 Abs 1 BAO).

#### 4. Weitere Auswirkungen des Entstehens der Gebührenschuld

- 17** Auswirkungen hat das Entstehen der Gebührenschuld auch (vgl dazu *Stoll*, *Steuerschuldverhältnis* 20) auf Gesamtschuld und Haftung (§§ 6–19 BAO, *Reeger/Stoll* 12 ff), Gesamtrechtsnachfolge (*Reeger/Stoll* 19 f), Sachhaftung (*Reeger/Stoll* 14 f und 22 f) und die Möglichkeiten der Exekution zur Sicherstellung (*Reeger/Stoll* 368 ff), die alle in irgendeiner Weise auf das Entstehen der Abgabenschuld abstellen, sowie auf die Bewertung des Gebührengegenstands und die Anwendung der Vorschriften des BewG (§ 26 Rz 22).

Die **Bewertung** der gebührenpflichtigen Gegenstände ist auf den Tag des Entstehens der Gebührenschuld durchzuführen (s § 26 Rz 67; VwGH 1. 6. 1964, 2385/63; GebR Rz 583). Sind der Bewertung **Einheitswerte** zugrunde zu legen, so sind ebenfalls die im Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld geltenden Einheitswerte maßgebend (vgl § 26 Rz 66). **18**

## II. Inlandsurkunden

§ 16 Abs 1 regelt die Entstehung der Gebührenschuld bei Inlandsurkunden. Der Tatbestand unterscheidet zweiseitig verbindliche Rechtsgeschäfte (Abs 1 Z 1) und einseitig verbindliche Rechtsgeschäfte (Abs 1 Z 2). Beide Fälle (Z 1 und Z 2) setzen voraus: **19**

- „Errichtung“
- einer „Urkunde“ (vgl § 15)
- über ein „Rechtsgeschäft“ (vgl § 33)
- im „Inland“.

Im Folgenden soll zunächst auf den Begriff der „Errichtung“ und auf den Begriff „Inland“ eingegangen werden. Zu den Begriffen „Urkunde“ und „Rechtsgeschäft“ wird auf die Kommentierung zu § 15 und § 33 verwiesen.

Da eine Urkunde ohne **Unterfertigung** nicht denkbar ist (s *Gschnitzer in Klang*<sup>2</sup> IV/1, 277 und § 15 Rz 14ff), muss man davon ausgehen, dass eine Urkunde erst mit der Unterfertigung durch (mindestens) einen Vertragsteil „errichtet“ wird. Wenn eine Urkunde also als im Inland errichtet gelten soll, muss sie im **Inland unterfertigt** werden. Es ist hingegen ohne Bedeutung, wo der Text der Urkunde geschrieben oder wo das Rechtsgeschäft abgeschlossen wurde. **20**

Das GebG beinhaltet selbst keine eigene Begriffsbestimmung für das „Inland“. Man kann aber die Definition des § 1 Abs 2 UStG zur Auslegung heranziehen. Demnach ist das **Inland** das Bundesgebiet. Nach Art 3 Abs 1 B-VG umfasst das Bundesgebiet die Gebiete der Bundesländer (s auch *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Verfassung*<sup>10</sup> Rz 174 ff). Als Inland gilt daher insbesondere auch das Gebiet der ehemaligen „Zollauschlüsse“ Mittelberg und Jungholz. **21**

Wird im **Inland** eine die Gebührenpflicht auslösende Urkunde (s § 15 Rz 4) errichtet, so wird für das Entstehen der Gebührenschuld keine weitere Voraussetzung gefordert. Es kommt daher – anders als für Auslandsurkunden – beispielsweise nicht darauf an, ob die Parteien Inländer sind, das Rechtsgeschäft eine inländische Sache betrifft oder ein inländischer Erfüllungsort vereinbart wird (s dagegen „Auslandsurkunden“, unten Rz 63 ff). **22**

Grundsätzlich hielt dies auch der VwGH fest (vgl VwGH 6. 12. 1973, 512/73), führte dazu jedoch irreführend aus, dass jeder im Inland **geschlossene** und beurkundete Vertrag, sofern ihm ein im GebG aufgezähltes Rechtsgeschäft zugrundeliegt, einer Gebühr nach § 33 GebG unterliegt. Nach dem Wortlaut der Bestimmungen und der Systematik des GebG kommt es aber nicht darauf an, **wo** ein Rechtsgeschäft **abgeschlossen** wurde, sondern lediglich darauf, **wo** die **Beurkundung** erfolgte. Da auch rechtsbezeugende Urkunden eine Gebührenpflicht auslösen können (s unten Rz 44), kann ein Rechtsgeschäft durchaus im Ausland mündlich abgeschlossen werden und bei nachfolgender Beurkundung im Inland die Gebührenpflicht unter den sonstigen Voraussetzungen des § 16 GebG auslösen.

Folgendes Schema soll das Entstehen der Gebührenschuld bei „Inlandsurkunden“ verdeutlichen: **23**

Unterzeichnung der Urkunde durch	Entstehung der Gebührenschuld	
	bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften	bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften
<b>beide</b> Vertragsteile	mit Unterzeichnung	mit Unterzeichnung
<b>einen</b> Vertragsteil – das muss bei <b>einseitig verbindlichen</b> Rechtsgeschäften der <b>Verpflichtete</b> sein	mit Aushändigung (Übersendung) an den anderen Vertragsteil, dessen Vertreter <b>oder</b> einen Dritten	mit Aushändigung (Übersendung) an den anderen Vertragsteil oder dessen Vertreter ( <b>nicht</b> auch an einen Dritten)

- 24 Zu der Frage, **wann** eine Urkunde als unterzeichnet und damit errichtet gilt, s § 15 Rz 22 ff.
- 25 Die Einteilung der Rechtsgeschäfte, soweit sie für das GebG von Bedeutung ist, soll im Folgenden kurz dargestellt werden. In der Praxis ist die Einteilung in einseitig und zweiseitig verbindliche Rechtsgeschäfte allerdings nicht besonders gebräuchlich, sodass man in der zivilrechtlichen Literatur zu einzelnen Rechtsgeschäften häufig vergebens nach der entsprechenden Qualifikation sucht (vgl auch Vor § 33 Rz 4f).
- 26 Zum Folgenden vgl insb *Koziol – Welser/Kletečka* I<sup>14</sup> Rz 363 ff.

#### A. Einseitige – zweiseitige Rechtsgeschäfte

- 27 § 16 Abs 1 unterscheidet zwischen einseitig verbindlichen (Z 1) und zweiseitig verbindlichen (Z 2) Rechtsgeschäften. Damit nicht zu verwechseln ist das Begriffspaar der einseitigen und zweiseitigen Rechtsgeschäfte:
- 28 **Einseitige** Rechtsgeschäfte kommen durch die Willenserklärung **einer** Partei zustande. Dazu zählen beispielsweise die Auslobung, letztwillige Verfügungen und die Kündigung. **Zweiseitige** (oder mehrseitige) Rechtsgeschäfte unterscheiden sich von den einseitigen dadurch, dass sie durch übereinstimmende Willenserklärungen von mindestens zwei oder mehr Parteien zustande kommen. Dazu zählen vor allem die Verträge. Zweiseitige Rechtsgeschäfte können zweiseitig verbindlich oder einseitig verbindlich sein.

#### B. Entgeltliche und unentgeltliche Rechtsgeschäfte

- 29 **Entgeltliche** Rechtsgeschäfte liegen vor, wenn der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht (s *Gschnitzer in Klang*<sup>2</sup> IV/1, 429).
- 30 Bei **unentgeltlichen** Rechtsgeschäften wird eine Zuwendung hingegen ohne Gegenleistung gemacht.
- 31 Die Unterscheidung von „zweiseitig verbindlich / einseitig verbindlich“ einerseits sowie „entgeltlich / unentgeltlich“ andererseits hat von jeher Schwierigkeiten bereitet. Die Redaktoren des ABGB selbst haben die Gegensatzpaare vermengt (*Gschnitzer in Klang*<sup>2</sup> IV/1, 428). Auch der VwGH hat verschiedentlich ausgesprochen, dass entgeltliche schuldrechtliche Geschäfte zweiseitig verbindlich seien (vgl etwa VwGH 19. 3. 1964, 1239f/63). Hingegen dürfte es heute unbestritten sein, dass zwar alle synallagmatischen Verträge (vgl unten Rz 33) entgeltlich sind, nicht aber alle entgeltlichen Verträge synallagmatisch – und damit zweiseitig verbindlich. *Koziol – Welser/Kletečka* I<sup>14</sup> Rz 378 verweisen beispielhaft auf den – nicht gebührenpflichtigen – **Maklervertrag**: „Der Makler ist zur Vermittlung nicht verpflichtet. Vermittelt

er aber, so hat er Anspruch auf Entgelt.“ Dieser Vertrag ist also entgeltlich, aber nicht zweiseitig verbindlich.

### C. Einseitig verbindliche – zweiseitig verbindliche Rechtsgeschäfte

Bei **einseitig verbindlichen** Rechtsgeschäften ist **nur eine Partei Schuldner**. Beispiele für einseitig verbindliche Verträge sind der Schenkungsvertrag und der Darlehensvertrag (solange der Darlehensvertrag zivilrechtlich als Realvertrag definiert war; vgl § 33 TP 8 Rz 8 und Rz 104). Hierbei handelt es sich um einseitig verbindliche Rechtsgeschäfte, weil nur **eine** Verpflichtung besteht, dennoch sind es zweiseitige Rechtsgeschäfte, da der rechtsgeschäftliche Wille übereinstimmend von **beiden** Parteien erklärt werden muss. So kommt eine Schenkung als einseitig verbindliches Rechtsgeschäft beispielsweise nicht zustande, wenn der Beschenkte sie nicht annimmt. 32

Bei der Anweisung (TP 4) handelt es sich um ein einseitig verbindliches Rechtsgeschäft, sofern überhaupt eine Verpflichtung entsteht (vgl dazu § 33 TP 4 Rz 10).

Bei **zweiseitig verbindlichen** Rechtsgeschäften ist **jeder Partner verpflichtet**. Beim sog „**Synallagma**“ oder vollkommen zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft kommt es schon ex definitione auf beiden Seiten zur Entstehung von Rechten und Pflichten. Das Schulbeispiel für den zweiseitig verbindlichen Vertrag ist der **Kaufvertrag**: Der Käufer fordert die Ware und schuldet den Preis; der Verkäufer schuldet die Ware und fordert den Preis. Jeder der Partner ist also Schuldner und Gläubiger zugleich. 33

**Beschränkt zweiseitig verbindliche** Rechtsgeschäfte sind dadurch charakterisiert, dass **gewöhnlich** auf einer Seite die Pflicht und auf der anderen Seite das Recht entsteht. Rechte und Pflichten auf beiden Seiten sind die Ausnahme. Ein Beispiel ist der unentgeltliche Verwahrungsvertrag: IdR ist nur der Verwahrer verpflichtet, und zwar zur Verwahrung der Sache und zur Herausgabe an den Hinterleger. Ausnahmsweise kann der Hinterleger zum Aufwandsersatz verpflichtet sein, wenn der Verwahrer Aufwendungen auf die Sache tätigen musste. 34

### D. Rechtserzeugende Urkunden

Zum Verständnis des § 16 ist eine Unterscheidung zwischen rechtserzeugenden und rechtsbezeugenden Urkunden notwendig: 35

1. Unter einer **rechtserzeugenden Urkunde** versteht man eine Urkunde, durch die ein Rechtsgeschäft erst zustande kommt.
2. Unter einer **rechtsbezeugenden Urkunde** versteht man hingegen eine Urkunde, die ein bereits bestehendes (früher abgeschlossenes) Rechtsgeschäft beurkundet.

In jedem Fall setzt die Gebührenpflicht ein Rechtsgeschäft voraus. Wenn es zum Zeitpunkt der Errichtung der Urkunde noch kein Rechtsgeschäft gibt und auch mit Errichtung der Urkunde (aus welchen Gründen auch immer) kein Rechtsgeschäft zustande kommt, entsteht grundsätzlich keine Gebührenpflicht.

#### 1. Einseitig verbindliche Rechtsgeschäfte

Die Gebührenpflicht der rechtserzeugenden Urkunde setzt bei **einseitig verbindlichen** Rechtsgeschäften voraus, dass die Unterzeichnung zumindest durch den Verpflichteten aus dem Rechtsgeschäft erfolgt. 36