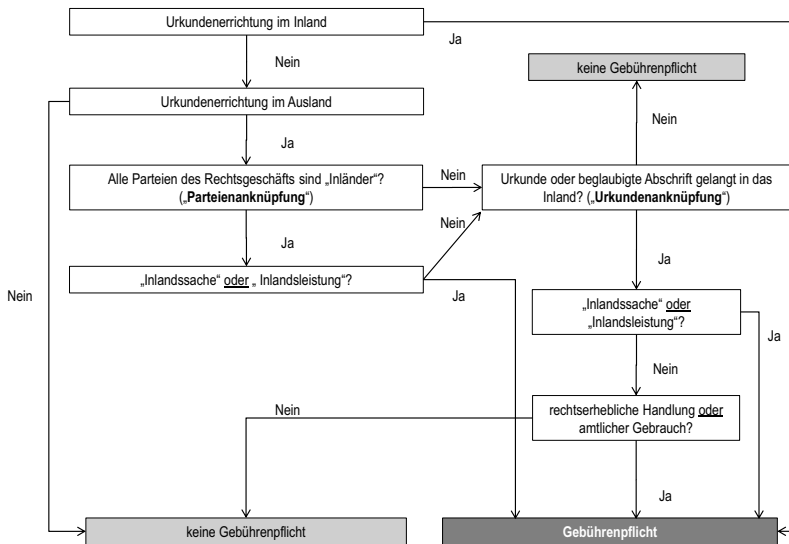


§ 16 Abs 2 ist nur dann allein ausschlaggebend, wenn ausschließlich im Ausland eine Urkunde errichtet wird. Wenn vor oder nach Errichtung der Auslandsurkunde auch eine Urkunde im Inland errichtet wird, ist die Gebührenpflicht des Rechtsgeschäfts auch nach § 16 Abs 1 zu beurteilen.

Die Tatbestände des § 16 Abs 2 Z 1 können unter dem Überbegriff „**Parteienanknüpfung**“ und die Tatbestände des § 16 Abs 2 Z 2 unter dem Überbegriff „**Urkundenanknüpfung**“ zusammengefasst werden: „Parteienanknüpfung“ bedeutet, dass jedenfalls die Eigenschaft der Parteien eine notwendige (wenn auch nicht hinreichende) Bedingung für das Entstehen der Gebühr ist. „Urkundenanknüpfung“ bedeutet, dass jedenfalls die Verbringung der Originalurkunde (oder einer beglaubigten Abschrift) in das Inland notwendige (wenn auch nicht hinreichende) Bedingung für das Entstehen der Gebühr ist.

Die Anknüpfung an die Verbringung der Originalurkunde in das Inland (Urkundenanknüpfung) erfolgt **alternativ** zur Parteienanknüpfung. Das bedeutet, dass die Gebühr nach § 16 Abs 2 Z 2 entstehen kann, wenn der Tatbestand des § 16 Abs 2 Z 1 nicht erfüllt ist, und umgekehrt.

- 79 Die Verwendung der Begriffe „im Inland befindliche **Sache**“, „**Leistung** auf Grund des Rechtsgeschäftes“ und „**rechtserhebliche Handlung**“ bei Bestimmung der Gebührenschuld im Fall der Errichtung von „Auslandsurkunden“ ist ein Indiz dafür, dass der Gesetzgeber bei der Regelung von „Gebührenschild“ und „Gebührenschildner“ sich vom Idealtypus des **vermögensrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts** leiten ließ (vgl weiterführend § 33 Rz 3).
- 80 Zur besseren Übersicht soll die folgende vereinfachte Darstellung dienen:



- 81 In allen Fällen des § 16 Abs 2 muss jedenfalls die Urkunde im Ausland „**errichtet**“ worden sein. Es kommt hierbei entscheidend darauf an, wo **unterzeichnet** wurde; es ist unmaßgeblich, wo der Vertrag abgeschlossen oder wo der Text der Urkunde geschrieben wurde. Die Urkunde ist dort errichtet, wo die Unterschrift geleistet wurde, die das Gesetz an sich für das Entstehen der Gebührenschuld vorschreibt (vgl § 15 Rz 33 und *Arnold*, ÖStZ 1981, 180).

Wenn das Rechtsgeschäft erst mit Unterfertigung durch alle Parteien zustande kommt, dann ist jener Ort maßgeblich, an dem die letzte Unterschrift geleistet wurde.

Rechtserzeugende Urkunden (vgl Rz 35) sind daher an dem Ort errichtet, an dem die **letzte Unterschrift** geleistet wurde, die für das Zustandekommen des Vertrags notwendig ist.

Praxistipp:

Wenn nicht alle Unterschriften im Inland geleistet werden, empfiehlt es sich zu Beweis Zwecken (durch Beifügung von Ort und Datum, ggf auch Uhrzeit der Unterschrift) eindeutig zu dokumentieren, wann und wo welche Unterschrift geleistet wurde.

Bei **rechtsbezeugenden** Urkunden ist hingegen nicht entscheidend, wo unterschrieben wird, sondern wo die Urkunde ausgehändigt oder übersendet wird. Die Unterschrift durch eine Partei allein, sei es auch bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften durch denjenigen, der die Verpflichtung übernommen hat (vgl *Arnold*, ÖStZ 1981, 180), löst mangels **Begebung** (vgl § 15 Rz 27) noch keine Gebühr aus. Würde man als Übersendung bereits die Übergabe an die Beförderungsanstalt annehmen (vgl Rz 48 und Rz 62 oben), so würde die Übergabe an die Post im Inland bereits gebührenausschließend sein, auch wenn im Ausland unterschrieben wurde oder der Empfänger der Urkunde diese im Ausland erhält. Wie bereits oben (Rz 62) dargelegt, ist unter Übersendung jedoch erst das Einlangen zu verstehen, weshalb sich auch bei Übergabe an die Beförderungsanstalt im Inland die Gebührenpflicht nach § 16 Abs 2 richtet, wenn der Empfänger die Urkunde im Ausland erhält. Umso mehr gilt dies für die Aushändigung einer im Inland unterzeichneten rechtsbezeugenden Urkunde im Ausland.

Bei **Wechseln**, bei denen die Entstehung der Gebührenschuld nicht nach Abs 1 und 2, sondern nach Abs 3 zu beurteilen ist (vgl untenstehend Rz 118 ff), hat der Ausstellungsort ebenfalls eine Bedeutung: Bei Wechseln richtet sich nach dem Ausstellungsort, ob ein „Auslandswechsel“ oder ein „Inlandswechsel“ vorliegt. Dies hat keine Bedeutung für die Entstehung der Gebühr, aber nach § 33 TP 22 Abs 4 für die Höhe der Gebühr (vgl § 33 TP 22 Rz 19 und Rz 21). In diesem Zusammenhang wird von der Lit vertreten, dass nicht der tatsächliche Ausstellungsort maßgeblich sei, sondern jener Ort, der als Ausstellungsort angegeben wird (vgl *Fellner*²¹ § 33 TP 22 Rz 3; *Bavenek-Weber* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG § 33 TP 22 Rz 34; *Blum* in *Bergmann/Pinetz*, GebG² § 33 TP 22 Rz 6). Gestützt wird dies auf § 17, wonach für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der Urkunde maßgebend sei. Ob mit dieser Begründung auch bei Urkunden nach § 16 Abs 1 und Abs 2 der „Inhalt der Urkunde“ für die Beurteilung maßgeblich sein soll, ob die Urkunde als im Inland oder als im Ausland errichtet gilt, ist fraglich. ME ist die Frage, wo eine Urkunde „errichtet“ wurde, nach Umständen zu beurteilen, die außerhalb der Urkunde liegen (vgl § 1 Rz 78 und § 17 Rz 3 f); diese Sichtweise wurde entgegen den genannten Literaturstimmen vorliegend auch für Wechsel vertreten (vgl § 33 TP 22 Rz 2 und Rz 21/1).

81/1

Somit kann die Gebührenpflicht nicht dadurch umgangen werden, dass als Ausstellungsort ein Ort im Ausland angegeben wird, wenn die Unterfertigung tatsächlich im Inland erfolgt.

C. „Parteienanknüpfung“

1. Gebühreninländer

Die Gebührenschuld nach § 16 Abs 2 Z 1 entsteht nur, wenn die Parteien des Rechtsgeschäfts in einer gewissen Beziehung zum Inland stehen. **Die Parteien** des Rechtsgeschäfts sind nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes **alle Parteien** des Rechtsgeschäfts (*Frotz/Hügel*, ÖStZ Sondernummer Februar 1981, 13; *Arnold*, ÖStZ 1981, 164, und GebR 2019 Rz 471).

82

Nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes gilt dies bei allen Rechtsgeschäften, also auch bei einseitig verpflichtenden Rechtsgeschäften. Nach § 33 TP 7 sind zwar „Bürgschaftserklärungen“ gebührenpflichtig,

jedoch wäre eine solche einseitige Erklärung ohne Vertrag nicht gebührenpflichtig (vgl dazu auch *Arnold* § 33 TP 7 Rz 1 mwN). Da der Bürgschaftsvertrag zwar ein einseitig verpflichtendes Rechtsgeschäft, aber kein einseitiges Rechtsgeschäft ist (vgl *Gamerith* in *Rummel/Lukas* I⁴ § 1346 Rz 2), ist das Erfordernis nach § 16 Abs 2 Z 1 nur dann erfüllt, wenn sowohl der Bürge als auch der Bürgschaftsgläubiger Inländer sind.

- 82/1** Beinhaltet eine Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte zwischen jeweils zwei Personen, so reicht es aber für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäfts aus, wenn beide Personen dieses Rechtsgeschäfts Gebühreninländer sind (vgl dazu *Arnold* § 16 Rz 18 aE).

Beispiel:

Schließt A mit B und C in einer Urkunde im Ausland jeweils einen Vergleich ab, so reicht es für die Erfüllung des Tatbestands aus, wenn A und C Gebühreninländer sind. Hinsichtlich dieses Vergleiches sind dann „die Parteien“ Gebühreninländer, ungeachtet des Umstands, dass in derselben Urkunde ein weiterer Vergleich zwischen A und einem Gebührenausländer (B) abgeschlossen wurde.

- 83** Die geforderte **Inlandsanknüpfung** für die „Parteien“ kann in einem Wohnsitz (§ 26 BAO), dem gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26 BAO), der Geschäftsleitung (§ 27 BAO), dem Sitz (§ 27 BAO) oder einer inländischen Betriebsstätte (§§ 29 und 30 BAO) bestehen.
- 84** Einen **Wohnsitz** iS der Abgabenvorschriften hat jemand nach § 26 Abs 1 BAO dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Da jemand mehrere Wohnungen unter den angeführten Umständen auch in verschiedenen Staaten innehaben kann, ist gebührenrechtlich auch doppelter oder mehrfacher Wohnsitz möglich, der von den geltenden DBA (vgl § 1 Rz 42) nicht erfasst wird. Die sog „**Zweitwohnsitzverordnung**“ (BGBl II 2003/528) ist im Gebührenrecht nicht anwendbar, da sie aufgrund des § 1 EStG zur Abgrenzung der beschränkten von der unbeschränkten Steuerpflicht erlassen wurde.
- 85** Den **gewöhnlichen Aufenthalt** iS der Abgabenvorschriften hat jemand nach § 26 Abs 2 BAO dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert (§ 26 Abs 2 Satz 2 BAO). In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate § 26 Abs 2 Satz 3 BAO.

Der Aufenthalt von mehr als sechs Monaten gilt ausdrücklich also nur dann als gewöhnlicher Aufenthalt, wenn die „Abgabenvorschriften die unbeschränkte Steuerpflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen“ (§ 26 Abs 2 Satz 2 BAO). Das Gebührenrecht unterscheidet – anders als das Ertragsteuerrecht – nicht zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht (VwGH 28. 3. 1960, 2408/59), weshalb diese gesetzliche Fiktion des § 26 Abs 2 Satz 2 BAO im Gebührenrecht nicht zur Anwendung kommt. Daraus folgt, dass sich jemand aus gebührenrechtlicher Sicht im Einzelfall auch länger als sechs Monate in Österreich aufhalten kann, ohne dass er den gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründet und zum Gebühreninländer wird. Kommt es durch länger dauernden Aufenthalt in Österreich zur Begründung des „gewöhnlichen Aufenthalts“, so treten die gebührenrechtlichen Wirkungen erst ab diesem Zeitpunkt ein, ohne dass es zu einer Rückwirkung auf die vorangegangenen Monate käme. Also auch die Rechtsfolge des § 26 Abs 2 Satz 3 BAO kann im Gebührenrecht nicht eintreten.

- 86** Das BMF ist gem § 26 Abs 2 letzter Satz BAO ermächtigt, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr beträgt, wenn diese im Inland weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben. Die zwei- oder mehrfache Begründung des gewöhnlichen Aufenthalts ist im Gegensatz zum Wohnsitz nicht denkbar.

Wird im Einzelfall die Frist bis zur Begründung des gewöhnlichen Aufenthalts durch das BMF bis zu einem Jahr verlängert, so muss gebührenrechtlich dennoch untersucht werden, ob nicht bereits vorher „der gewöhnliche Aufenthalt“ iSd BAO vorlag.

Auslandsbeamte – ds österreichische Staatsbürger, die in einem Dienstverhältnis zu einer Gebietskörperschaft stehen und ihren Dienstort im Ausland haben – werden nach § 26 Abs 3 BAO wie Personen behandelt, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der Stelle haben, welche die Dienstbezüge anweist. Das gleiche gilt für deren Ehegatten, sofern die Eheleute in dauernder Haushaltsgemeinschaft leben, und für deren minderjährige Kinder, die zu ihrem Haushalt gehören. Die angeführten Personen müssten auch gebührenrechtlich als „Inländer“ behandelt werden, was zu sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierungen mit anderen „Ausländern“ führen könnte. **87**

Nach § 27 Abs 1 BAO haben Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen ihren **Sitz** iS der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief udgl bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung. **88**

Nach § 27 Abs 2 BAO ist als Ort der **Geschäftsleitung** der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. **89**

Eine **Betriebsstätte** iS der Abgabenvorschriften liegt nach § 29 BAO vor, wenn eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung der Ausübung eines Betriebs oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 31 BAO) dient. Als Betriebsstätten werden insb angeführt: **90**

- die Stätte, an der sich die **Geschäftsleitung** befindet;
- **Zweigniederlassungen**, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlagestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebs dienen;
- **Bauausführungen**, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

In § 30 BAO werden Sondervorschriften für Eisenbahnunternehmen, Bergbauunternehmen und solche Unternehmen getroffen, die der Versorgung mit Wasser, Gas, Elektrizität, Wärme, mit Erdöl oder mit dessen Derivaten dienen. **91**

Die in **Doppelbesteuerungsabkommen** (vgl Art 5 OECD-MA) enthaltenen Definitionen und Einschränkungen des Betriebsstättenbegriffs sind gebührenrechtlich nicht relevant. **92**

2. Inlandssache

Zusätzlich zur Parteienanknüpfung muss für das Entstehen der Gebührenschaft nach § 16 Abs 2 Z 1 noch entweder eine „Inlandssache“ oder ein „inländischer Erfüllungsort“ vorliegen. **93**

Eine „**Inlandssache**“ ist dann anzunehmen, wenn das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft. Nach § 285 ABGB ist alles eine Sache, was von der Person unterschieden ist und zum Gebrauch der Menschen dient („weiter Sachbegriff“; **Tiere** sind allerdings nach § 285a ABGB keine Sachen). Bei rein zivilrechtlicher Interpretation des Sachbegriffs würden darunter also grundsätzlich auch Rechte fallen. Jedoch wurde dies seit jeher im Gebührenrecht anders gesehen (vgl bereits *Frotz/Hügel*, ÖStZ Sondernummer Februar 1981, 14) *Arnold* vertrat hingegen die Auffassung, dass auch Rechte unter den gebührenrechtlichen Sachenbegriff fallen, auch wenn es auch Schwierigkeiten bei deren „**Lokalisierung**“ geben mag (vgl *Arnold*, ÖStZ 1981, 165; *Arnold* § 16 Rz 20b mit Hinweis auf die Abtretung von GmbH-Anteilen, die gebührenrechtlich als „Zession“ von „anderen Rechten“ konstruiert war). Eine Lokalisierungs- **94**

möglichkeit besteht bei Rechten nur dann, wenn sie in ein inländisches öffentliches Register, wie zB das Grundbuch oder das Patentregister, eingetragen sind.

Die Finanzverwaltung (vgl GebR 2019 Rz 477) vertritt daher die Auffassung, dass Sachen iSd § 16 nur **körperliche**, bewegliche oder unbewegliche Sachen sind, während unkörperliche Sachen (Rechte, Forderungen) nur dann Sachen iSd § 16 sind, wenn sie in einem inländischen öffentlichen Buch (zB Grundbuch, Patentregister) eingetragen sind. Davon betroffen sind insb Rechtsgeschäfte, die ein Recht an einer bestimmten körperlichen Sache begründen (zB Hypothek, Dienstbarkeit). Auch nach der Rsp des BFG sind unkörperliche Sachen nur dann solche iSd § 16 Abs 2 Z 1 lit a, wenn sie in einem inländischen Register eingetragen sind (vgl BFG 3. 1. 2018, RV/5100535/2014).

- 95** Dass nicht jegliche „Sache“ erfasst sein kann, ergibt sich schon aus der Interpretation des § 16 Abs 2 Z 1 lit a selbst. Wenn schon der Gesetzgeber selbst von „im Inland befindlichen“ Sachen spricht, können damit keine Rechte gemeint sein, deren Aufenthaltsort nicht bestimmbar ist, weil sie sich nirgendwo „befinden“. Sachgerecht erscheint es daher, bei Rechten auf in einem **inländischen öffentlichen Register** eingetragene Rechte einzuschränken (vgl dazu auch § 98 Abs 1 Z 6 EStG; § 79 Abs 1 Z 4 und 6 BewG).
- 96** Es muss sich außerdem um eine **konkrete Sache** und nicht bloß um eine vertretbare, die lediglich nach Maß, Zahl oder Gewicht objektiv festgelegt wird (vgl *Welser/Kletečka* I¹⁵ Rz 307), handeln. Deshalb war § 16 Abs 2 Z 1 lit a GebG beispielsweise auch nicht auf Kreditverträge anwendbar, da hier nicht die Verfügungsmacht überbestimmte individualisierte Banknoten oder Geldstücke eingeräumt wird (vgl auch bereits *Frotz/Hügel*, ÖStZ Sondernummer Februar 1981, 14). Nach anderer Ansicht wird bei vertretbaren Sachen hingegen häufig der inländische Erfüllungsort (§ 16 Abs 2 Z 1 lit b) gegeben sein, sodass das Problem nur von theoretischer Natur sei (*Arnold*, ÖStZ 1981, 166).
- 97** Fraglich ist auch, **wann** sich die Sache im Inland befinden muss, um den Tatbestand zu erfüllen. Denkbar wären der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (*Arnold*, ÖStZ 1981, 165; glA GebR 2019 Rz 478) oder der Zeitpunkt der Urkundenerrichtung. Diese Frage lässt sich aus dem Gesetzestext nicht beantworten. Im Hinblick auf das **Urkundenprinzip** (vgl § 1 Rz 48) sollte eigentlich der Zeitpunkt der **Urkundenerrichtung** maßgeblich sein. Er hat auch den Vorteil für sich, deutlich einfacher zu bestimmen und zu dokumentieren zu sein als der Zeitpunkt des Vertragsschlusses.

3. Inländischer Erfüllungsort

- 98** Betrifft das Rechtsgeschäft zwar keine im Inland befindliche Sache, ist aber eine Partei im Inland zu einer **Leistung** aufgrund des Rechtsgeschäfts berechtigt oder verpflichtet, so tritt die Gebührenpflicht (alternativ) nach § 16 Abs 2 Z 1 lit b ein. Für die Anwendung dieser Vorschrift genügt es bereits, wenn nur **eine** Partei des Rechtsgeschäfts zu **einer** Leistung aufgrund des Rechtsgeschäfts im Inland berechtigt oder verpflichtet ist.

Beispiel (nach GebR 2019 Rz 481):

Der zwischen Inländern geschlossene und im Ausland beurkundete Bestandvertrag über eine im Ausland gelegene Sache ist gebührenpflichtig, wenn der inländische Bestandnehmer den Bestandszins von seinem Wohnsitz abzuschicken hat und somit der Erfüllungsort in Österreich gelegen ist. Befindet sich die Bestandsache in Österreich, ist zusätzlich die Voraussetzung der lit a erfüllt. Der Anwendungsbereich von § 16 Abs 2 Z 1 lit b GebG gegenüber der lit a ist daher weiter.

Grundsätzlich muss das nicht die **Hauptleistung** sein, es muss sich also insb nicht um die Erfüllung des Rechtsgeschäfts handeln; für die Auslösung der Gebührenpflicht genügt bereits eine Teilleistung. Außerdem ist es ohne Bedeutung, ob es sich um eine Haupt- oder Neben-

leistung handelt (vgl § 19 Rz 11 ff; *Thunshirn*, RdW 2000, 707). Sofern es sich um eine Nebenleistung handelt, muss es sich jedoch um eine für Natur und Zweck des Rechtsgeschäfts oder für die Erbringung einer Hauptleistung **wesentliche Nebenleistung** handeln (vgl GebR 2019 Rz 476). Eine völlig unbedeutende Nebenleistung wird daher das Kriterium des inländischen Erfüllungsorts nicht erfüllen.

Beispiel:

Bei einem Zessionsvertrag ist eine Partei zu einer Leistung im Inland verpflichtet, wenn sie das Entgelt für die Zession auf ein österreichisches Konto zu überweisen hat. Eine wesentliche Nebenleistung ist auch die Verpflichtung des Zedenten zur Verständigung der Drittschuldner im Inland, wonach diese mit schuldbefreiender Wirkung nur mehr an den Zessionar leisten können (BFG 3. 1. 2018, RV/5100535/2014 mit Anm *Fischerlehner/Zeilinger*, BFGjournal 2018, 215; *Petriz-Klar*, StExp 2018/243). Eine unwesentliche Nebenleistung wäre hingegen die Verpflichtung des Zessionars und des Zedenten, im Inland keine Urkunde über die Zession zu errichten (Verpflichtung zu einer Unterlassung im Inland).

Nach § 905 ABGB ergibt sich der **Erfüllungsort** aus der Vereinbarung oder aus Natur und Zweck des Geschäfts. Kann auf diese Weise der Erfüllungsort nicht festgestellt werden, so liegt im Zweifel eine **Holschuld** vor: Maßgeblich ist der Wohnsitz oder die Niederlassung des **Schuldners** zum Zeitpunkt des Entstehens der Verbindlichkeit (*Welser/Zöchling-Jud II*¹⁴ Rz 150f). Die Parteien können auch eine **Bringschuld** vereinbaren, dann ist der Wohnsitz des **Gläubigers** für die Erfüllung maßgeblich. Möglich wäre es auch, einen Erfüllungsort zu vereinbaren, der weder Wohnort des Gläubigers noch des Schuldners ist (*Welser/Zöchling-Jud II*¹⁴ Rz 151f). **Geldschulden** sind nach § 907a ABGB seit dem Zahlungsverkehrsgesetz BGBl I 2013/50 ohnehin Bringschulden, sodass sie mangels anderslautender vertraglicher Vereinbarung am Wohnsitz bzw an der Niederlassung des Gläubigers zu erfüllen sind (GebR 2019 Rz 480).

Zu bedenken ist aber, dass das Gebührenrecht nicht auf „den“ Erfüllungsort abstellt, sondern darauf, ob zumindest **eine** Partei zumindest zu **einer** Leistung aufgrund des Rechtsgeschäfts im Inland **berechtigt oder verpflichtet** ist. Ein Vertrag kann aus einem Bündel von Rechten und Pflichten bestehen, die an verschiedenen Orten zu erbringen oder zu empfangen sind. Sofern es sich bei der Leistung, zu der eine Partei berechtigt oder verpflichtet ist, um eine nicht bloß unwesentliche Nebenleistung handelt, und die Partei im Inland berechtigt oder verpflichtet ist, ist der Tatbestand erfüllt, sei es auch, dass eine andere wesentliche Leistung ausschließlich im Ausland erbracht werden kann.

Nach der Rsp des UFS ist für die Bestimmung der Inlandsleistung deshalb nicht allein maßgeblich, welcher Ort als „Erfüllungsort“ vertraglich vereinbart wird, sondern beispielsweise auch, ob die Möglichkeit besteht, auf **inländische Bankkonten** mit schuldbefreiender Wirkung zu zahlen (vgl UFS Wien 1. 10. 2009, RV/1458-W/05; UFS Wien 29. 12. 2005, RV/0075-W/04). Die Vereinbarung eines ausländischen Erfüllungsortes kann nach dieser Judikatur daher nicht ausschließen, dass „eine Partei im Inland zu einer Leistung berechtigt oder verpflichtet“ ist, wenn nicht auch das ausgeschlossen wird. In der Lit wurde das kritisiert, weil die gleichzeitige Vereinbarung eines ausländischen Erfüllungsortes und eines inländischen Bankkontos nach § 905 ABGB zu lösen sei (vgl *Damböck/Hofbauer-Steffel/Spornberger*, taxlex 2010, 28).

Würde man generell einen ausländischen Erfüllungsort, für eine bestimmte Zahlung aber ein inländisches Konto vereinbaren, so wäre darin andererseits nicht unbedingt ein Widerspruch zu erblicken. Häufig wird das iS einer Ausnahme von der allgemeinen Regel zu verstehen sein und als spezielle Regelung wohl der allgemeinen Regel vorgehen.

Daraus und aus der Judikatur des UFS ergibt sich daher für die **Beratungspraxis**, dass die bloße Einfügung einer **Erfüllungsortklausel** zur Vermeidung des Tatbestands des § 16 Abs 2

Z 1 lit b (Inlandsleistung) nicht ausreichend ist. Vielmehr müsste eine Klausel in den Text aufgenommen werden, dass die betreffende Leistung im Inland nicht mit schuldbefreiender Wirkung erfüllt werden kann. Wenn Bankkonten für eine Zahlung vereinbart werden, müssen das ausländische Konten sein (vgl auch *Arnold* § 16 Rz 21a; vgl auch unten Rz 108).

Wird die Zahlung vom Zahlungsempfänger selbst in weiterer Folge auf ein anderes eigenes oder fremdes (inländisches) Konto überwiesen, so wird der Tatbestand des § 16 Abs 2 Z 1 lit b damit nicht erfüllt.

- 101** Jedenfalls aber muss es sich um eine **Inlandsleistung** „aufgrund des Rechtsgeschäftes“ handeln, sei es, dass sich die Verpflichtung oder Berechtigung zur Leistung aus der Parteienvereinbarung oder aber bereits aus dem Gesetz ergibt (vgl § 17 Rz 13).

4. Zeitpunkt der Anknüpfung

- 102** Die Gebührenschuld entsteht in den Fällen des § 16 Abs 2 Z 1 lit a und b grundsätzlich in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt (vgl oben Rz 50ff).
- 103** Wenn jedoch die in § 16 Abs 2 Z 1 lit a oder lit b bezeichneten Erfordernisse (Inlandsache oder Inlandsleistung) erst im Zeitpunkt der Errichtung eines **Zusatzes** oder **Nachtrags** (vgl § 21) erfüllt sind, entsteht die Gebührenschuld erst in diesem Zeitpunkt (§ 16 Abs 2 Z 1).

Wird ein solcher Zusatz oder Nachtrag im Inland errichtet, so wird sich häufig bereits daraus eine Gebührenpflicht ergeben. Er könnte dann entweder eine rechtsbezeugende Urkunde darstellen oder überhaupt selbständig gebührenpflichtig sein.

Ein Zusatz oder Nachtrag muss aber nicht selbständig gebührenpflichtig sein, um die Gebührenpflicht für das seinerzeit abgeschlossene **Grundgeschäft** auszulösen. Die Gebührenpflicht des Zusatzes oder Nachtrags ist **selbständig** nach § 21 zu beurteilen. Die Gebührenpflicht des ursprünglichen Rechtsgeschäfts ist im Falle eines Zusatzes oder Nachtrags hingegen danach zu beurteilen, ob im Zeitpunkt des Zusatzes oder Nachtrags eine „**Inlandssache**“ oder eine „**Inlandsleistung**“ vorliegt.

Beispiele:

1. A und B, die beide Gebühreninländer sind, haben im Ausland eine Urkunde über einen Zessionsvertrag errichtet. Sie haben vereinbart, dass das Zessionsentgelt ausschließlich von einem ausländischen Bankkonto auf ein anderes ausländisches Bankkonto überwiesen werden kann. In einem Nachtrag, der wiederum im Ausland errichtet wird, wird vereinbart, dass anstatt eines ausländischen Bankkontos auch ein inländisches Bankkonto verwendet werden kann. Die Gebühr entsteht also im Zeitpunkt des Nachtrags.
 2. C und D mit Wohnsitz in Österreich schließen im Ausland einen Bestandvertrag über eine dort gelegene Eigentumswohnung ab, welcher ausschließlich dort zu erfüllen ist. In einem beurkundeten Nachtrag wird neben der Anhebung des Mietzinses und der Verlängerung der Bestanddauer vereinbart, dass der Bestandszins im Inland zu entrichten ist. Infolge Verlegung des Erfüllungsorts in das Inland entsteht die Gebührenschuld nicht nur für den Nachtrag, sondern auch für das ursprüngliche Rechtsgeschäft (Auslandsurkunde) (vgl GebR 2019 Rz 482).
- 104** Wird eine der Parteien **nachträglich** zum Gebühreninländer (zB durch Errichtung einer inländischen Niederlassung, die den Tatbestand der Betriebsstätte erfüllt), so löst ein Zusatz oder Nachtrag (sofern er nicht selbständig gebührenpflichtig ist) keine nachträgliche Gebühr aus (*Arnold*, ÖStZ 1981, 169; unklar *Frotz/Hügel/Poppe* §§ 15–18 B IV 1 d, die die Bestimmung über Zusätze und Nachträge bei Auslandsurkunden insgesamt als „missglückt“ bzw als „allerdings lückenhafte Klarstellung“ bezeichnen).

Beispiel:

E ist Gebühreninländer und F ist Gebührenausländer. Sie haben im Ausland eine Urkunde über einen Zessionsvertrag (über eine nicht in einem inländischen öffentlichen Register eingetragene Forderung) errichtet. Sie haben vereinbart, dass das Zessionsentgelt auf ein inländisches Bankkonto zu überweisen ist. Da die Parteien nicht beide Gebühreninländer waren, war der Tatbestand des § 16 Abs 2 Z 1 nicht erfüllt. In weiterer Folge verlegt F seinen Wohnsitz in das Inland. Danach wird eine Urkunde über einen Nachtrag im Ausland errichtet. Der Umstand, dass F inzwischen Gebühreninländer ist, führt nicht nachträglich zur Gebührenpflicht der ursprünglichen Auslandsurkunde. Allerdings ist die Gebührenpflicht des Nachtrags selbständig zu untersuchen. Der Nachtrag könnte eine rechtsbezeugende Auslandsurkunde sein und deshalb gebührenpflichtig sein, weil im Zeitpunkt dieser Urkunde beide Parteien Gebühreninländer sind.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung, die jedoch dem Wortlaut des Gesetzes widerspricht, dürfte auch die **nachträgliche Inländereigenschaft** bei einem Zusatz oder Nachtrag zur Gebührenpflicht der ursprünglichen Auslandsurkunde führen (vgl GebR 2019 Rz 482). **105**

Die **Bewertung** ist stets für den Zeitpunkt des **Entstehens** der Gebührenschuld durchzuführen (vgl § 26 Rz 27 und *Arnold*, ÖStZ 1981, 169), was zu Abweichungen gegenüber einer (theoretischen) Bewertung im Zeitpunkt der **Errichtung** der Haupturkunde führen kann. **106**

5. Anknüpfung bei Darlehens- und Kreditverträgen (Urkunden vor 2011)

Bis zur Abschaffung der Darlehens- und Kreditvertragsgebühr mit Wirkung vom 1. 1. 2011 gab es auch noch einen sog „**harten Auslandstatbestand**“. Abweichend von § 16 Abs 2 Z 1 wurde in § 33 TP 8 Abs 3a und in § 33 TP 19 Abs 2a die Entstehung der Gebührenschuld geregelt, wenn über Darlehensverträge bzw Kreditverträge Urkunden im Ausland errichtet wurden. **107**

Wenn eine Urkunde im Ausland errichtet wurde, genügte es bei Darlehensverträgen (§ 33 TP 8 Abs 3a) und bei Kreditverträgen (§ 33 TP 19 Abs 2a), wenn zumindest ein Vertragspartner Inländereigenschaft besaß (vgl GebR 2007 Rz 460, Rz 812, Rz 934).

Relevant ist dieser Tatbestand heute insofern noch, als beispielsweise Gebühren, die im Jahr 2010 entstanden sind, grundsätzlich bis 31. 12. 2015 festgesetzt werden können (vgl § 207 Abs 2 BAO). In bestimmten Fällen verlängert sich diese Verjährungsfrist auf bis zu zehn Jahre, sodass beispielsweise im Jahr 2015 unter bestimmten Voraussetzungen noch Gebühren für 2005 und danach festgesetzt werden könnten. Die Beurteilung der Gebührenpflicht erfolgt dabei grundsätzlich nach dem Recht im Zeitpunkt der Entstehung der Gebührenschuld. Die Entstehung der Gebührenschuld richtet sich nach § 16. Für Urkunden, die beispielsweise im Jahr 2010 errichtet wurden, ist daher auch bei Festsetzung im Jahr 2015 die Rechtslage des Jahres 2010 maßgeblich (vgl § 11 Rz 97). Wird hingegen beispielsweise im Jahr 2015 eine neue (rechtsbezeugende) Urkunden hinsichtlich eines im Jahr 2010 abgeschlossenen Rechtsgeschäfts errichtet, so richtet sich die Gebührenpflicht dieser neuen Urkunde nach dem Recht im Zeitpunkt der Errichtung dieser neuen Urkunde. Eine rechtsbezeugende Urkunde des Jahres 2015 hinsichtlich eines Kreditvertrags des Jahres 2010 wäre nicht gebührenpflichtig. Für ein Rechtsgeschäft, über das im Jahr 2010 eine Urkunde errichtet wurde, könnte hingegen im Jahr 2015 noch eine Gebühr festgesetzt werden.

§ 16 Abs 2 Z 2 (betreffend die Verbringung der Auslandsurkunde in das Inland) blieb subsidiär anwendbar.

Der Darlehensvertrag wurde zivilrechtlich bis 10. 6. 2010 als Realkontrakt und als einseitig verbindliches Rechtsgeschäft beurteilt. Ab 11. 6. 2010 wird der Darlehensvertrag als Konsensualvertrag und damit als zweiseitig verbindlich qualifiziert (vgl zu § 33 TP 8 Rz 102).

Die folgende schematische Darstellung soll der Übersicht dienen:

	Ausländische Darlehensurkunde (§ 33 TP 8 Abs 3a) bis 10. 6. 2010	Ausländische Kreditvertragsurkunde (§ 33 TP 19 Abs 2a) bis 31. 12. 2010 und ausländische Darlehensvertragsurkunde von 11. 6. 2010 bis 31. 12. 2010
	und mindestens eine Vertragspartei = „Inländer“ (egal welche)	und mindestens eine Vertragspartei = „Inländer“ (egal welche)
	und eine Vertragspartei ist im Inland zur Leistung berechtigt oder verpflichtet	und eine Vertragspartei ist im Inland zur Leistung berechtigt oder verpflichtet
Unterzeichnung der Urkunde durch	Entstehen der Gebührenschuld	
	(wie bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften)	(wie bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften)
beide Vertragsteile	mit Unterzeichnung	mit Unterzeichnung
einen Vertragsteil (das musste beim Darlehen der Verpflichtete sein)	mit Aushändigung (Übersendung) an den anderen Vertragspartei oder dessen Vertreter (nicht an einen Dritten)	mit Aushändigung (Übersendung) an den anderen Vertragspartei, dessen Vertreter oder an einen Dritten

- 108** § 33 TP 8 Abs 3a und § 33 TP 19 Abs 2a erforderten einen **persönlichen** und einen **sachlichen** Inlandsbezug (vgl. GebR 2007 Rz 814).

Hinsichtlich des **persönlichen** Inlandsbezugs (der gebührenrechtlichen Inländereigenschaft) sind die Definitionen gem §§ 26–30 BAO maßgeblich (s Rz 75ff oben).

Bezüglich des **sachlichen** Inlandsbezugs (der Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäfts) war erforderlich, dass der Erfüllungsort mindestens **einer Leistungspflicht** im Inland liegt. Die Finanzverwaltung äußerte dazu folgende Ansicht: „Bezüglich des sachlichen Inlandsbezuges (der Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäfts) ist erforderlich, dass der Erfüllungsort mindestens einer Leistungspflicht im Inland liegt. Vereinbaren die Parteien einen Erfüllungsort, so ist dieser maßgeblich. Wurde kein Erfüllungsort vereinbart, hat der Schuldner, wenn der Erfüllungsort auch nicht aus der Natur oder dem Zweck des Geschäftes bestimmt werden kann, seine Verpflichtung gemäß § 905 Abs. 1 ABGB an seinem Wohnsitz oder, wenn die Verbindlichkeit im Betriebe des gewerblichen oder geschäftlichen Unternehmens entstand, am Ort der Betriebsniederlassung zu erfüllen. Maßgeblich sind Wohnsitz und Betriebsniederlassung zum Zeitpunkt der Entstehung der Verbindlichkeit. Wird bei Geldschulden kein Erfüllungsort vereinbart, so ist der Schuldner gemäß § 905 Abs. 2 ABGB zwar verpflichtet, das Geld abzusenden, der Erfüllungsort ist jedoch ebenfalls der Wohnsitz (Ort der Betriebsniederlassung) des Schuldners.“ (GebR 2007 Rz 814; vgl. auch Rz 86ff oben).

Beispiele (nach Schneider, taxlex 2006, 176):

Beispiel Inland – Inland: Ein Österreicher (Gebühreninländer) gewährte einem Österreicher (Gebühreninländer) ein Darlehen (einen Kredit). Der Vertrag wurde im Ausland beurkundet.

Gem § 33 TP 8 Abs 3a und TP 19 Abs 2a GebG genügte die Inländereigenschaft zumindest **einer** Partei (**abweichend** von § 16 Abs 2 Z 1 GebG). Des Weiteren musste zum Entstehen der Gebührenpflicht eine Berechtigung oder Verpflichtung zu einer Leistung im Inland gegeben sein. Es stellte sich somit die Frage nach dem Erfüllungsort des Vertrags. Berechtigungen oder Verpflichtungen im Inland hätten zB durch

Negativklauseln ausgeschlossen und ein inländischer Erfüllungsort vermieden werden müssen. Bei Kreditverträgen hätten die Zinsen- und Tilgungszahlungen über ein ausländisches Konto erfolgen müssen.

Beispiel Inland – Ausland: Ein Österreicher (Gebühreninländer) gewährte einem Italiener (Gebührenausländer) ein Darlehen (einen Kredit). Der Vertrag wurde im Ausland beurkundet.

Zumindest eine Partei des Rechtsgeschäfts war, wie von § 33 TP 8 Abs 3 a bzw TP 19 Abs 2 a GebG gefordert, Gebühreninländer. Lag zusätzlich eine Berechtigung oder Verpflichtung zu einer Leistung im Inland vor, befand sich somit der Erfüllungsort im Inland, dann führte dies zum Entstehen der Gebührenschuld. Wie im ersten Beispiel („Inland – Inland“) dargestellt, hätte darauf Bedacht genommen werden müssen, dass kein inländischer Erfüllungsort vorliegt.

Beispiel Ausland – Ausland: Ein Italiener (Gebührenausländer) gewährte einem Italiener (Gebührenausländer) ein Darlehen (einen Kredit). Der Vertrag wurde im Ausland beurkundet.

Aufgrund der fehlenden Inländereigenschaft zumindest einer Partei kamen § 33 TP 8 Abs 3 a bzw TP 19 Abs 2 a GebG nicht zur Anwendung.

Eine Gebührenpflicht konnte in **all diesen** Fallgestaltungen dennoch entstehen, wenn die **Urkunde** ins **Inland** gebracht wurde **und die weiteren Voraussetzungen des § 16 Abs 2 Z 2 GebG erfüllt waren**, weil § 33 TP 8 Abs 3 a nur eine Ausnahme zu § 16 Abs 2 Z 1, nicht jedoch zu § 16 Abs 2 Z 2 darstellte. **109**

D. „Urkundenanknüpfung“

Sofern nicht bereits bei Errichtung der Urkunde im Ausland die Gebühr entstanden ist, kann die Gebühr nach § 16 Abs 2 Z 2 unter bestimmten Voraussetzungen entstehen, wenn die Urkunde oder eine beglaubigte Abschrift in das Inland gebracht wird. § 16 Abs 2 Z 2 wird mit den Worten „im übrigen“ eingeleitet. § 16 Abs 2 Z 2 ist also jedenfalls subsidiär zu § 16 Abs 2 Z 1 (vgl. *Arnold, ÖStZ* 1981, 170). § 16 Abs 2 Z 2 nennt zwei verschiedene Tatbestände (lit a und lit b), beide setzen jedoch voraus, dass die **Urkunde** oder eine **beglaubigte Abschrift** in das **Inland** gebracht wird. Zusätzlich (kumulativ) müssen entweder die Voraussetzungen der lit a oder der lit b von § 16 Abs 2 Z 2 vorliegen. **110**

Bei § 16 Abs 2 Z 2 kommt es nicht darauf an, ob die Parteien Gebührenausländer oder Gebühreninländer sind. Ist eine der Parteien des Rechtsgeschäfts Gebührenausländer und wird die Urkunde im Ausland errichtet, so ist die Gebührenpflicht (wenn nicht auch eine Urkunde im Inland errichtet wird) ausschließlich nach § 16 Abs 2 Z 2 zu beurteilen. **111**

Beispiel (nach GebR 2019 Rz 484):

Zwei Ausländer (oder etwa auch ein Ausländer und ein Inländer) schließen im Ausland einen Mietvertrag betreffend eine inländische Wohnung ab. Die Urkunde oder eine beglaubigte Abschrift des Mietvertrags wird in das Inland gebracht. Die Gebührenschuld entsteht mit Einbringung der Urkunde in das Inland.

Unter **Abschrift** ist die zeitlich nachfolgende Anfertigung einer Schrift zu verstehen, die inhaltlich mit dem Original übereinstimmt und nicht eigenhändig unterfertigt wird (vgl. § 14 TP 1). Eine **Fotokopie** ist eine Abschrift. Eine Beglaubigung ist die Bestätigung der Übereinstimmung einer Abschrift mit dem Original. Die Beglaubigung erfolgt durch eine Urkundsperson (insb einen Notar), eine Behörde oder ein Gericht. **112**

Ein **Telefax** ist eine unbeglaubigte Abschrift (GebR 2019 Rz 484). Aus demselben Grund erfüllt auch die Versendung eines „**PDF-Scans**“ per E-Mail nicht den Tatbestand der „Verbringung der Urkunde bzw einer beglaubigten Abschrift in das Inland“ (vgl. bereits oben § 15 Rz 67; *Loukota/Volpini de Maestri*, taxlex 2009, 170). Freilich kann durch die Versendung eines solchen E-Mails ein Sachverhalt verwirklicht werden, der einem anderen Tatbestand des § 16 (insb § 16 Abs 1 Z 1 lit b) entspricht, weil ein E-Mail nach Ansicht der Finanzverwaltung und des VwGH eine Urkunde sein kann (vgl. dazu ausführlich § 15 Rz 36 ff).