

I. Einleitung – Abgrenzung des Stoffes

Jede Wissenschaft beginnt mit **Klassifikationen**, also Einteilungen etwa des Untersuchungsgegenstands, der angewendeten Methoden, der verwendeten Begriffe etc nach gewissen Kriterien. So werden auch Steuern zB von der **Finanzwissenschaft** nach den verschiedensten Kriterien eingeteilt: wer die Steuerlast tragen soll und wer sie tatsächlich trägt, wem die Steuereinnahmen zufließen, wie die Steuern erhoben werden, was Besteuerungsgegenstand sein soll, und nach vielen anderen – finanzwissenschaftlichen – Kriterien mehr. 1

„**Gebühren**“ werden dann oft als Geldleistungen bezeichnet, die mit einer besonderen Inanspruchnahme der öffentlichen Hand verbunden sind. Diesem Gebührenbegriff entsprechen die **Rechtsgeschäftsgebühren** nach dem Gebührengesetz nicht. Sie sind vielmehr echte **Abgaben (= Steuern)**. 2

Unter dem Begriff **Verkehrsteuern** werden üblicherweise solche Steuern zusammengefasst, die an bestimmte **Rechtshandlungen** oder an **tatsächliche Handlungen** anknüpfen. Auf dem Gebiete der Verkehrsteuern überwiegt die sogenannte **rechtliche Anknüpfung**, das heißt, dass Steuerfolgen unmittelbar mit „Kategorien und Institutionen“ anderer Rechtsgebiete verbunden werden, zB einem Kaufvertrag über eine Liegenschaft (GrESt). Diese Anknüpfungstechnik führt zwangsweise dazu, dass bei Verkehrsteuern neben einem „**Haupttatbestand**“ meist zahlreiche „**Nebentatbestände**“ mit steuerlichen Folgen verknüpft werden. Das kann durchaus als gemeinsames Merkmal der Verkehrsteuern angesehen werden. Denn wenn an ein bestimmtes Rechtsinstitut steuerliche Folgen geknüpft sind, treten diese Folgen eben bei einem zwar ähnlichen, aber doch unterschiedlichen Rechtsinstitut nicht ein: „**nullum tributum sine lege**“ (steuerliches **Analogieverbot**). Wenn also zB dezidiert „**Darlehensverträge**“ gebührenpflichtig waren, waren „**Kreditverträge**“ von dieser Gebührenpflicht nicht erfasst. Als man auch „**Kreditverträge**“ gebührenpflichtig machte, musste man gleichzeitig Regelungen für wirtschaftlich gleichwertige, zivilrechtlich aber doch unterschiedliche Sachverhalte finden, zB ua für sogenannte „**Kreditaufträge**“. Da nun eine entsprechende gebührenrechtliche Bestimmung bei den **Darlehensverträgen** fehlte, waren „**Darlehensaufträge**“ weiterhin als nicht gebührenpflichtig zu behandeln (mit 1. 1. 2011 wurde die Gebührenpflicht dann sowohl für Darlehensverträge als auch für Kreditverträge beseitigt, sonst wäre dieser dialektische Prozess aus „Lückenfindung“ und „Lückenschließung“ wohl weitergegangen). 3

Als **Gegensatz** zur rechtlichen Anknüpfung wird die sogenannte „**wirtschaftliche Betrachtungsweise**“ des § 21 BAO gesehen, wonach für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend ist. Allerdings bleiben davon abweichende Grundsätze einzelner Abgabenvorschriften unberührt, was in der Folge zu den Streitfragen führt, ob solche abweichenden Grundsätze überhaupt vorliegen und ob sie dann auch im Einzelfall anwendbar sind. 4

Nach § 22 BAO kann durch **Missbrauch** von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Die 5

Abgaben sind dann so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

- 6 Die Bedeutung von § 21 und § 22 BAO ist umstritten. Die Lehre sieht sie überwiegend als entbehrlich bzw als Interpretationshinweis an (sogenannte „**Innentheorie**“), die Rechtsprechung des VwGH ist uneinheitlich und verlangt immer wieder für die steuerliche Anerkennung einer **ungewöhnlichen** Gestaltung das Vorliegen auch beachtlicher **außersteuerlicher** Gründe (sogenannte „**Außentheorie**“). Auch der EuGH (zB 13. 3. 2007, C-524/07, *Kommission/Österreich*) erlaubt die Prüfung „**objektiver und nachprüfbarer Umstände, ob eine rein künstliche Konstruktion zu ausschließlich steuerlichen Zwecken vorliegt**“, wobei dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit geboten werden muss – ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, gegebenenfalls Beweise für wirtschaftliche Gründe für das Geschäft beizubringen.
- 7 Zu beachten ist auch, dass nach der Rechtsprechung des VwGH **getrennt** abgeschlossene Verträge dann als **Einheit** aufzufassen sind, wenn die Beteiligten trotz mehreren (in einer Urkunde oder in mehreren Urkunden enthaltenen) getrennten Verträgen eine **einheitliche Regelung beabsichtigten** und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein **enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang** besteht („**Vertragsgeflechtstheorie**“).
- 8 Die **Steuerrechtswissenschaft** sieht es als eine ihrer Aufgaben, aus einem notwendigerweise unvollkommenen (weil von Menschen geschaffenen) steuergesetzlichen Regelwerk **Grundsätze** abzuleiten, um hierauf eben dieses Regelwerk an den aus ihm entwickelten Grundsätzen zu messen, wodurch sich die Katze ein wenig in den eigenen Schwanz beißt. Deswegen sollte man sich stets der eingeschränkten Reichweite der gewonnenen grundsätzlichen Erkenntnisse bewusst sein. So wird zB die Wirkung der rechtlichen Anknüpfung im Verkehrsteuerrecht dahingehend relativiert, dass sie sich im **Allgemeinen** auf die **grundsätzliche** Tatbestandsbildung **beschränkt** und **ansonsten Raum** auch für eine **wirtschaftliche Betrachtungsweise** lässt. Oder anders gesagt, sollte man sich im Bereich der Gebühren und Verkehrsteuern nicht blind auf die rechtliche (formale) Anknüpfung verlassen.
- 9 Klare – geradezu sarkastische – Worte fand der Deutsche **Bundesfinanzhof** in einer Entscheidung vom 8. 11. 1972 (II B 24/72): „Die meisten Verkehrsteuern einschließlich der Umsatzsteuer haben **keinen tieferen Sinn als den, dem Staate Geld zu bringen**.“
- 10 Ziel dieses Werks ist eine Darstellung der **Gesetzeslage**, der **Verwaltungspraxis** und der **Rechtsprechung** – jeweils in Grundzügen und nicht lückenlos – für folgende **Normen**:

- Gebührengesetz 1957
- Grunderwerbsteuergesetz 1987
- Kapitalverkehrsteuergesetz
- Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (Schenkungsmitteilungsverpflichtung nach § 121 a BAO)
- Stiftungssteuergesetz,

wobei die **Grunderwerbsteuer** (mit rund 770 Mio Euro) und die **Kapitalverkehrsteuern** (mit rund 80 Mio Euro) im **Bundesvoranschlag (Budget) 2012** unter den Verkehrsteuern angeführt sind, die **Gebühren** (mit rund 500 Mio Euro) eine eigene Überschrift haben, und die **Stiftungssteuern** (mit rund 10 Mio Euro) sowie die **Erbschafts- und Schen-**

kungssteuer (bereits ohne ziffernmäßigen Ansatz) dort den Einkommen- und Vermögensteuern zugerechnet werden.

Grundlage der Bearbeitung ist die zum **Stichtag 1. 3. 2013** gültige relevante **Rechtslage**. Wo es möglich und zielführend ist, wurden Auszüge aus dem jeweiligen Gesetzestext angeführt. Die parallele Verwendung einer Gesetzesausgabe wird empfohlen, denn schon ein Juristensprichwort sagt: „**Ein Blick ins Gesetz erleichtert die Rechtsfindung**“.

Auf **Literaturmeinungen** wird nur verwiesen, wenn Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung fehlen oder widersprüchlich sind. Dem Charakter eines Handbuchs entsprechend fehlen wörtliche Zitate mit Quellenangaben. Die verwendete und zur vertieften Bearbeitung von Rechtsfragen notwendige Literatur ist – auszugsweise – dem **Literaturverzeichnis** zu entnehmen.

Dieses Handbuch soll in erster Linie dazu dienen, dem Anwender einen fundierten Überblick zum Thema Gebühren und Verkehrsteuern zu verschaffen, etwa für die berufsständische Prüfung, bzw in der (Beratungs-)Praxis das Problembewusstsein auf vielleicht doch seltener gebrauchten Rechtsgebieten zu schärfen.

Zur Vertiefung des Verständnisses wird der behandelte Stoff anhand von zahlreichen Beispielen aus der Rechtsprechung bzw der Verwaltungspraxis erläutert.

Auf Detailprobleme mit geringer Praxisrelevanz wird nicht eingegangen. Vollständigkeit wurde nicht angestrebt, Auswahlkriterium für die Aufnahme einer Rechtsfrage in dieses Handbuch war stets die „**Wesentlichkeit**“ – naturgegeben aus der doch subjektiven Sicht des Autors.

II. Allgemeines

A. Rechtsgrundlagen

1. EU-Recht

- 16** Mit 1. 1. 1995 wurde Österreich Mitglied der EU, damals ein auf der Basis des „Vertrags von **Maastricht**“ geregelter Staatenverbund mit ungeklärter völkerrechtlicher Position. Durch den Vertrag von **Lissabon** wurde das bestehende Vertragswerk geändert, als internationale Organisation mit Rechtspersönlichkeit gibt es ab 1. 12. 2009 nur mehr die EU.
- 17** Bestandteil des sogenannten **Primärrechts** sind aber immer noch verschiedene Verträge und Protokolle, wovon der Vertrag von **Maastricht** (**EUV**) und der Vertrag von **Rom** (**EGV**, nunmehr umbenannt in „Vertrag über die Arbeitsweise der Union“, **AEUV**) die bedeutendsten sind.
- 18** Die vier **Grundfreiheiten** (nicht zu verwechseln mit **Grundrechten**) des AEUV (vormals EGV) sind das Recht auf freien **Warenverkehr**, freien **Personenverkehr**, freien **Dienstleistungsverkehr** und freien **Kapitalverkehr**. Diese vier Grundfreiheiten (auf die sich jeder Unionsbürger direkt berufen kann) sollen „ungerechtfertigte“ Diskriminierungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten verhindern. Aus dieser Sicht dürfte das Gebührenrecht Berührungspunkte mit der Grundfreiheit des freien Kapitalverkehrs gehabt haben (Darlehens- und Kreditverträge nach § 33 TP 8 und TP 19 GebG), dürfte aber, weil nicht diskriminierend, dem Primärrecht nicht widersprochen haben.
- 19** Vom sogenannten **sekundären** Unionsrecht interessieren hier vor allem **Verordnungen** und **Richtlinien** des Rates der EU. Nach Art 288 AEUV haben **Verordnungen** (abgekürzt: „VO“, innerstaatliche Verordnungen werden mit „V“ abgekürzt) allgemeine Geltung. Sie sind in allen ihren Teilen verbindlich und gelten **unmittelbar** in jedem Mitgliedstaat. Sie entsprechen demnach **innerstaatlichen Gesetzen**. **Richtlinien** (abgekürzt „RL“) sind für alle **Mitgliedstaaten**, an die sie gerichtet werden, verbindlich, überlassen jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel für die **Umsetzung**. Sie werden für den Einzelnen daher grundsätzlich erst mit der innerstaatlichen Umsetzung wirksam. Man könnte sie daher auch als „**Rahmengesetze**“ bezeichnen. In **Ausnahmefällen** erkennt der EuGH die **unmittelbare Wirkung** von RL für **Unionsbürger** dennoch an, dann nämlich, wenn der Mitgliedstaat die RL innerhalb der gesetzten Frist gar nicht umsetzt, oder die RL nicht ordnungsgemäß umsetzt **und** die RL hinreichend genau und inhaltlich bestimmt ist und weiters dem Einzelnen Rechte einräumt (vgl die Entscheidung VwGH 27. 9. 2012, 2010/16/0065, zur Abzugsfähigkeit von Kosten der Kapitalerhöhung bei der GesSt; Rz 484). Der Mitgliedstaat selbst kann sich auf eine von ihm nicht oder nicht ordnungsgemäß umgesetzte Richtlinie nicht berufen, um den Einzelnen rechtlich zu belasten oder zu verpflichten (**Eindimensionalität** der unmittelbaren Wirkung von EU-RL).
- 20** Allgemein gilt der Grundsatz vom „**Vorrang** des unmittelbar anzuwendenden Gemeinschaftsrechts gegenüber dem österreichischen Recht“. Das bedeutet, dass im Konfliktfall der Regel des unmittelbar anwendbaren Gemeinschaftsrechts, nicht jener des öster-

reichischen Rechts, zu folgen ist, ohne dass es aber zu einer formellen Aufhebung des österreichischen Rechts käme (daher bloß „Vorrang“). Auf den Rang des österreichischen Rechts kommt es nicht an. **Gemeinschaftsrecht** geht also im Konfliktfall **selbst nationalem Verfassungsrecht** vor. Der Anwendungsvorrang gilt auch gegenüber **später** erlassenen nationalem Recht.

Die Kapitalansammlungsrichtlinie (RL 2008/7/EG des Rates vom 12. 2. 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl L 2008/46, 11 – kurz: **KapAnsRL**) wurde von Österreich im KVG umgesetzt. Nach § 15 Abs 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die ua unter das KVG (I. Teil GesSt und II. Teil Wertpapiersteuer) fallen, von der Rechtsgebühr ausgenommen (vgl Rz 195). Das GebG ist daher auch in diesem Punkt gemeinschaftsrechtskonform. **21**

Bei der steuerrechtlichen Beurteilung eines Sachverhalts ist stets als Erstes der EU-rechtliche Aspekt zu prüfen, um zumindest feststellen zu können, dass keine gemeinschaftsrechtlichen Berührungspunkte gegeben sind. **22**

Auf unmittelbar anwendbares EU-Recht kann sich jeder Betroffene berufen, es ist schon von den innerstaatlichen Behörden (auch den Höchstgerichten) uneingeschränkt anzuwenden (vgl Rz 18). Nach Art 267 AEUV (ex-Art 234 EGV) entscheidet der **Gerichtshof der Europäischen Union** im Wege der sogenannten **Vorabentscheidung** ua über die Auslegung der Verträge (sogenannte „**Auslegungsmonopol**“). Antrags**berechtigt** sind in einem **konkreten** Fall zur Entscheidung berufene „**Gerichte**“ der Mitgliedstaaten, worunter generell unabhängige, mit bindender Wirkung nach einem förmlichen Verfahren auf gesetzlicher Basis (über anzuwendende Rechtsnormen) entscheidende Organe verstanden werden, also zB auch der UFS. **Letztinstanzliche** Gerichte (nicht zwingend Höchstgerichte) sind in solchen Fällen zur Antragstellung **verpflichtet**. **23**

2. Innerstaatliches Recht

Auf die jeweiligen innerstaatlichen Rechtsgrundlagen wird, soweit erforderlich, bei den einzelnen behandelten Steuern eingegangen. Hier nur Allgemeines: Neben **Gesetzen** im formellen Sinn sind noch **Verordnungen** (des Finanzministeriums) zu beachten, die sich ebenfalls an die Allgemeinheit richten und Rechtsverbindlichkeit gegenüber der Allgemeinheit entfalten. Rein interne generelle Anordnungen sind keine V, sondern **Weisungen**, die sich nicht an die Allgemeinheit, sondern an Unterbehörden richten. Darunter fallen im Allgemeinen „**Erlässe**“. Die Rechtsqualität von sogenannten (österreichischen innerstaatlichen) „**Richtlinien**“ ist umstritten (V oder nicht, Erlass oder nicht). Die Finanzverwaltung weist im Allgemeinen in einer Präambel ausdrücklich auf die **Unverbindlichkeit** hin. ZB Gebührenrichtlinien (= „GebR“): **24**

„Die Gebührenrichtlinien (GebR) stellen einen Auslegungsbehelf zum Gebührengesetz 1957 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.“

Bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Gebührenfälle sind die GebR anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit haben oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsehen. Rechtsauskünfte in Einzelfällen und Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen sind – sofern sie den GebR nicht widersprechen – weiterhin zu beachten.

Die GebR sind als Zusammenfassung des geltenden Gebührenrechts und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen.

Bundesministerium für Finanzen, 22. Februar 2007“.

- 25 Somit können Richtlinien des BMF als „Fachkommentar“ aus der Sicht der Finanzverwaltung angesehen werden.

Beispiel:

Gesetz: Gebührengesetz 1957 (Wiederverlautbarung eines Gesetzes aus 1946; seit 1957 rund 90-mal novelliert bzw geändert!)

Verordnung: Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Ausnahmen von der Verpflichtung des Bestandgebers zur Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr (BGBl II 1999/241)

Erlass: Bemessungsgrundlage für die Gebührenberechnung von Leasingverträgen (BMF 13. 2. 2002, ecolex 2003, 64 ua)

Richtlinien: GebR vom 22. 2. 2007

B. Verfahrensrecht

- 26 Seit 1. 1. 2011 besteht **ein** (= **das**) Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (mit Sitz in Wien) als „**Finanzamt mit besonderem Aufgabenkreis**“ (§ 4 Abs 2 AVOG 2010-DV) mit Zuständigkeit für das **gesamte Bundesgebiet** ua für

- die Stempel- und Rechtsgebühren,
- die Kapitalverkehrsteuern und
- die GrESt,

mit der **Adresse** „1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 5“.

- 27 Nach § 121 a BAO ist grundsätzlich jede **Schenkung** und jede **Zweckzuwendung** einem Finanzamt mit **allgemeinem** Aufgabenkreis (§ 4 Abs 1 AVOG 2010-DV) binnen **drei Monaten ab Erwerb** anzuzeigen (also nicht dem „Gebührenfinanzamt“, weil das ein Finanzamt mit **besonderem** Aufgabenkreis ist).

- 28 Die **Stiftungseingangssteuer** fällt in die Kompetenz der Finanzämter mit **erweitertem Aufgabenkreis**, nämlich des Finanzamts Wien 1/23 für den Bereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland sowie der Finanzämter Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch im Bereich des jeweiligen Landes, in dem sie ihren Sitz haben. Örtlich zuständig ist das Finanzamt, in dessen Bereich der Erwerber seinen Sitz – oder bei Fehlen eines Sitzes im Inland – seinen Ort der Geschäftsleitung hat. Hat der Erwerber weder den Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung im Inland, obliegt die Erhebung der Steuer dem Finanzamt Wien 1/23.

- 29 Ab 1. 7. 2010 (§ 13 Abs 2 AVOG 2010) obliegt den Finanzämtern mit **allgemeinem Aufgabenkreis** für das gesamte Bundesgebiet die **Entgegennahme** von (persönlich überreichten) **Anbringen zur Weiterleitung** an das im Anbringen bezeichnete Finanzamt (ausgenommen davon sind Angelegenheiten der Abgabenvollstreckung). Die Weiterleitung ist nur in jenen Fällen **fristwährend**, in denen das für das Anbringen **zuständige Finanzamt** (richtig) **bezeichnet** ist. Übertriebene Anforderungen von Seiten der Finanzverwal-

tung werden hierbei wohl nicht zu stellen sein, eine Bezeichnung wie zB „Gebührenfinanzamt“ oder Ähnliches sollte ausreichend sein.

Bei den Gebühren und Verkehrsteuern kommt in zunehmendem Maß das Institut **30** der „**Selbstberechnung**“ zum Einsatz, sei es, dass der Steuerschuldner selbst zu berechnen **hat** (so zB § 33 TP 5 Abs 5 Z 1 GebG, vgl Rz 317 ff; oder § 3 Abs 1 StiftEG, vgl Rz 584 ff) oder dass „**Parteienvertreter**“ dieses Instrument anwenden **dürfen**. An dieser Stelle soll nur ein Überblick gegeben werden, nähere Ausführungen folgen dann bei den jeweiligen Detailerläuterungen.

Die **Befugnis** zur Selbstberechnung von Abgaben wurde „Parteienvertretern“ in ver- **31** schiedenen Abgabengesetzen eingeräumt (vgl den **FinanzOnline-Leitfaden Gebühren und Verkehrsteuern**, abrufbar unter https://www.bmf.gv.at/steuern/fachinformation/weiteresteuern/verkehrsteuernselbs_6201/finanzonline-leitfaden201002.pdf?q=finanzonline-leitfaden). Wie aus der folgenden Übersicht erkenntlich, ist der Kreis der jeweils befugten Parteienvertreter durchaus nicht gleich:

Parteienvertreter	§ 23 a ErbStG	§ 10 a KVG	§ 11 GrEStG bzw § 30 c EStG (ImmoESt)	§ 3 Abs 4 a GebG	§ 33 TP 5 Abs 5 Z 4 GebG
Rechtsanwälte	✓	✓	✓	✓	✓
Notare	✓	✓	✓	✓	✓
Wirtschaftstreuhänder		✓		✓	✓
Immobilienmakler und -verwalter					✓
gemeinnützige Bauvereinigungen					✓

Zu beachten ist, dass in jenen Fällen, in denen der Auftrag zur Selbstberechnung **nicht 33** **erteilt** wurde, oder in denen eine Selbstberechnung **nicht zulässig** ist, der Geschäftsfall **bei Abgabenerklärung** durch einen Parteienvertreter über FinanzOnline angezeigt werden **muss**.

Bestimmte Eintragungen im **Grundbuch** bzw im **Firmenbuch** dürfen nach § 160 **34** BAO erst vorgenommen werden, wenn Bescheinigungen des Finanzamtes vorliegen – sogenannte **Unbedenklichkeitsbescheinigungen**, dass den Eintragungen hinsichtlich (zB) GrESt, StiftESt, ErbSt und GesSt steuerliche Bedenken nicht entgegenstehen. Bei Selbstberechnung tritt an die Stelle der Unbedenklichkeitsbescheinigung die sogenannte **Selbstberechnungserklärung** (vgl im Detail bei den einzelnen besprochenen Steuern).

Eine verfahrensrechtliche **Besonderheit** enthalten § 31 ErbStG (nur mehr für „Alt- **35** fälle“ von Bedeutung; vgl Rz 544) und § 37 KVG: Die genannten Bestimmungen erlauben es der Behörde, „im **Einvernehmen** mit dem Steuerpflichtigen“ bzw „mit **Zustimmung** des Steuerpflichtigen“ von der **genauen Ermittlung** des Steuerbetrags absehen und die Steuer in einem **Pauschbetrag** festzusetzen. Derartige Vereinbarungen werden – da inhaltlich vom Gesetz nicht hinreichend determiniert – wohl nur in Ausnahmefällen als

mit dem **Legalitätsprinzip** des Art 18 Abs B-VG in Einklang stehend beurteilt werden können.

- 36** Über Rechtsmittel gegen Bescheide des Finanzamts entscheidet der **UFS** als zweite Instanz (§ 260 BAO und § 1 UFG) durch ein Einzelorgan, wenn nicht Senatszuständigkeit **verlangt** (vom Einzelorgan selbst) oder **beantragt** (von der Partei) wird (§ 282 BAO).
- 37** Beschwerden an den **VfGH** oder **VwGH** sind bei Vorliegen der jeweiligen Voraussetzungen zulässig.
- 38** Mit der **Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012** wird ab 1. 1. 2014 „im Sinne einer Verfahrensbeschleunigung und eines verstärkten Bürgerservice sowie der Entlastung des Verwaltungsgerichtshofes“ (ErläutRV 1618 BlgNR 24. GP) eine zweistufige Verwaltungsgerichtsbarkeit in Österreich eingeführt. Danach soll es für jedes **Bundesland** ein Verwaltungsgericht erster Instanz und für den **Bund** zwei Verwaltungsgerichte erster Instanz geben („**9+2-Modell**“). Die **unabhängigen Verwaltungssenate** in den Ländern sollen in den **Verwaltungsgerichten** der Länder aufgehen. Der **Asylgerichtshof** soll zum **Verwaltungsgericht des Bundes** werden. Das Verwaltungsgericht des Bundes soll jedenfalls auch an die Stelle des **Bundesvergabeamts** treten, das **Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen an die Stelle des UFS**. Welche Auswirkungen sich dadurch auf die **Kontinuität der Rechtsprechung** zwischen UFS und „**Bundesfinanzgericht**“ ergeben werden, bleibt abzuwarten.
- 39** Gegen **Bescheide** der **Finanzbehörden** ist dann nur mehr **Beschwerde** an das „**Bundesfinanzgericht**“ zulässig, gegen dessen Erkenntnis kann **Revision** beim VwGH erhoben werden, die nur zulässig ist, wenn mit ihr die Lösung einer **grundsätzlichen Rechtsfrage** verbunden ist, insbesondere weil das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts von der bisherigen Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wurde.
- 40** Das Beschwerdeverfahren beim VfGH bleibt inhaltlich weitgehend unverändert. Auch die Bezeichnung „Beschwerde“ wurde nicht geändert, sodass zunächst **Beschwerde** gegen einen finanzbehördlichen Bescheid beim Bundesfinanzgericht (entspricht nach der Rechtslage vor 2014: **Berufung** an den UFS) und gegebenenfalls anschließend **Beschwerde** gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts beim VfGH einzubringen ist. Die Verwendung der gleichen Bezeichnung für zwei völlig unterschiedliche Rechtsinstitute muss wohl als legislativ missglückt bezeichnet werden.

III. Gebühren

A. Allgemeines

Das GebG umfasst **zwei** Arten von Gebühren:

41

1. die festen Stempelgebühren des § 14 GebG
2. die Rechtsgebühren des § 33 GebG

Die **Stempelgebühren** gehen auf eine **Verbrauchssteuer** zurück – und zwar auf eine **Papierverbrauchsteuer** aus dem 17. Jahrhundert. Viele sonst nicht leicht verständliche Bestimmungen des geltenden GebG lassen sich aus diesem Ursprung erklären (Bogengröße, Bogenberechnung, weiterer Bogen etc; vgl Rz 79 f).

Die Rechtsgebühren haben den Charakter von **Rechtsverkehrsteuern** angenommen. 43

Sechs **Prinzipien** beherrschen das Gebührenrecht:

44

1. Urkundenprinzip – Prinzip der Schriftlichkeit
2. Enumerationsprinzip
3. Pro-fisco-Prinzip
4. Entkriminalisierung des Gebührenrechtes
5. Formalismus des GebG
6. (gebührenrechtliches) Absorptionsprinzip

1. „Eingeschränktes (modifiziertes) Urkundenprinzip“ – Prinzip der Schriftlichkeit

Das **Urkundenprinzip** – oder in einem weiteren Sinne Prinzip der Schriftlichkeit – 45 besagt, dass das Entstehen der Gebührenschuld grundsätzlich an das Vorhandensein eines Schriftstücks anknüpft. Als **Schriften ieS** sind nur die des § 14 GebG anzusehen, während als **Schriften iwS** die des § 14 GebG zusammen mit den Urkunden der §§ 15 und 33 GebG bezeichnet werden. Für die Bemessung der Gebühr ist (in der Regel) ausschließlich der **Inhalt** des Schriftstücks maßgeblich (§ 17 GebG).

Weiters ergab sich aus § 25 GebG – dem Urkundenprinzip entsprechend, dass grundsätzlich die Gebührenpflicht **so oft** entstand, als eine Schrift vorhanden war. § 25 GebG wurde vom VfGH mit Wirksamkeit ab 8. 4. 2009 aufgehoben. In dem aufhebenden Erkenntnis hat der VfGH dem Urkundenprinzip zwar keine generelle Absage erteilt, es aber doch dahingehend **eingeschränkt**, dass für (beurkundete) gebührenpflichtige Rechtsgeschäfte die **Rechtsgeschäftsgebühr** nur **einmal** zu entrichten ist. 46

Das Prinzip der Schriftlichkeit wird seit dem 1. 1. 2002 (AbgÄG 2001) für die Schriften **ieS** durchbrochen; denn seither 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**“ (§ 11 Abs 2 GebG). 47

- 48** Der VwGH dehnt in seiner Rechtsprechung den Begriff der Urkunde im Gegensatz zur herrschenden Lehre und ohne dogmatische Begründung auch auf „**elektronische Urkunden**“ aus, womit das Prinzip der Schriftlichkeit auch für die Rechtsgeschäftsgebühren durchbrochen erscheint (vgl Rz 114 ff).
- 49** Wegen dieser Einschränkungen bzw Modifikationen erscheint es zutreffend, von einem (nunmehr) „**eingeschränkten (bzw modifizierten) Urkundenprinzip**“ zu sprechen.

2. Enumerationsprinzip

- 50** Das **Enumerationsprinzip** (Prinzip der Ausschließlichkeit) bedeutet, dass die Aufzählung der gebührenpflichtigen Tatbestände im GebG eine taxative ist. Daher unterliegen Tatbestände, die im GebG selbst nicht als gebührenpflichtig angeführt werden, keiner Gebührenpflicht, auch wenn sie gebührenpflichtigen Tatbeständen wirtschaftlich und/oder rechtlich ähnlich sein sollten. **Steuerbefreiungen** hingegen können sowohl im GebG (zB § 2 GebG) als auch in einer Unzahl von anderen Gesetzen enthalten sein (zB NeuFöG).

3. Pro-fisco-Prinzip

- 51** Dieses Prinzip besagt, dass bis zum Gegenbeweis die Erfüllung **desjenigen** Tatbestands vermutet wird, der die Gebührenschild **begründet** oder die **höhere** Gebühr zur Folge hat, wenn aus der Schrift die für die Festsetzung der Gebühren bedeutsamen Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind (§ 17 Abs 2 GebG). Einen Ausfluss dieses Prinzips sehe ich noch in § 22 GebG, wonach bei **Alternativleistungen** die Gebühr nach dem **größeren** Geldwert der zur Wahl gestellten Leistungen zu entrichten ist (so auch ausdrücklich § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG für Wetten), und in § 26 GebG (Bewertung gebührenpflichtiger Gegenstände: „**Bedingungsfeindlichkeit**“; vgl Rz 230).

4. Entkriminalisierung des Gebührenrechts

- 52** Die Gebühren (mit Ausnahme der Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG) zählen **nicht** zu den Abgaben im Sinne des **Finanzstrafrechts** (§ 2 Abs 2 FinStrG), weshalb die Nichtentrichtung von Gebühren keinen strafbaren Tatbestand erfüllt und weshalb man sie, um ein Schlagwort zu verwenden, als „entkriminalisiert“ bezeichnen könnte. Den hierfür zu entrichtenden Preis enthält § 9 GebG:
- 53** a) **zwingende** Gebührensteigerung bei bescheidmäßiger Festsetzung einer nicht vorschriftsmäßig entrichteten **festen Gebühr** um **50%** der „verkürzten Gebühr“,
- 54** b) **ermessensabhängige** weitere Gebührensteigerung bis zu zusätzlichen **50%** bei den unter a) genannten **festen Gebühren** und ermessensabhängige Gebührensteigerung bis zu **100%** bei den „**anderen** Gebühren“, jeweils „zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige“.
- 55** Bis zum Wirksamwerden von § 207 Abs 5 BAO idF **AbgVRefG** konnte die für „hinterzogene“ Abgaben verlängerte **Verjährungsfrist** von **sieben** Jahren für Stempel- und Rechtsgebühren **nicht** angewendet werden, da Stempel- und Rechtsgebühren – technisch gesehen – eben nicht iSd FinStrG hinterzogen werden konnten. § 207 Abs 5 BAO idF **AbgVRefG** lautet: „Abs 2 zweiter Satz (Anm: das ist die verlängerte Verjährungsfrist) gilt sinngemäß für