

Aktuelle Fragen zur Umsatzsteuer

Umsatzsteuer und Gebühren (GebG und GGG)

Erster Teil einer gebührenbezogenen Untersuchung

VON HON.-PROF. DR. WOLF-DIETER ARNOLD*)

Der Titel ist angelehnt an eine Zwischenüberschrift in der Einführung in *Ruppes* Kommentar zum Umsatzsteuergesetz:¹⁾ „Umsatzsteuer und Gebühren“. Der Reiz der im Thema gelegenen Problemvielfalt gibt Anlass zu einer näheren Untersuchung. Diese Problemvielfalt wiederum bringt es mit sich, dass diesem Artikel zwei weitere folgen werden. Für eine Darstellung der Berührungspunkte zwischen den „Gebühren“ und der Umsatzsteuer ist nämlich aufzuzeigen, dass der Begriff der Gebühren in der Rechtssprache ein vielschichtiger²⁾ ist. Behandelt werden in diesem Beitrag Stempel- und Rechtsgeschäftsgebühren (I), kurz Konsulargebühren (II) sowie Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren (III). In einem weiteren Artikel komme ich – naturgemäß nur überblicksartig – zu Gebühren im Sinn der Finanzwissenschaft, und in einem dritten werden Gebühren im Sprachgebrauch des Gemeinschaftsrechts anhand von einzelnen Beispielen untersucht. Letztlich ergeben sich auch ausgehend von allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts weitere einer Betrachtung wert erscheinende Berührungspunkte mit Gebühren (welcher Untergruppe sie auch immer zuzuordnen sein mögen), die in diesem dritten Artikel gleichfalls aufgezeigt werden. Steuerliche Probleme erfordern heutzutage in aller Regel auch eine Durchleuchtung des verfassungsrechtlichen und des gemeinschaftsrechtlichen³⁾ Hintergrundes. Danach sollen sich auch die vorliegenden Beiträge richten.

1. Gebührengesetz

1.1. Wurzel der Umsatzsteuer

Als *Wurzel* der (deutschen) Umsatzsteuer nennt *Ruppe*⁴⁾ das (deutsche) Gesetz über einen Warenumsatzstempel.⁵⁾ Dieses Gesetz „war noch formal Teil des Reichsstempelgesetzes, löste sich aber bereits von dem Gedanken des Rechnungsstempels und sah eine durch Selbstbemessung zu entrichtende Steuer auf Warenumsätze vor“.

1.1.1. Rechtslage in Österreich

Ähnlich war die *Rechtslage in Österreich*, und zwar auch bereits vor der Einführung der Warenumsatzsteuer 1922/23.⁶⁾ Neben der Warenumsatzsteuer – und in gewisser Hinsicht auch mit dieser verknüpft⁷⁾ – galten dann aber (weiter) die einschlägigen Regelungen des GebG 1850 über Rechnungen. Zuletzt bestimmte der Allgemeine Ge-

*) Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold ist Rechtsanwalt in Wien.

1) *Ruppe*, UStG³, Einf. Tz. 86 ff.

2) *Ruppe*, UStG³, Einf. Tz. 86; *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 1 Rz. 8 ff.

3) Auch im so genannten „nicht harmonisierten“ Bereich der Steuern haben die Mitgliedstaaten ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben (EuGH 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493, Rn. 16; 6. 6. 2000, Rs. C-35/98, *Verkoijen*, Slg. 2000, I-4071, Rn. 32; 4. 3. 2004, Rs. C-334/02, *Kommission/Frankreich*, Slg. 2004, I-2229, Rn. 21). Zum Erfordernis eines gemeinschaftsrechtlichen Bezuges siehe z. B. (zu Gerichtsgebühren) VwGH 27. 4. 2006, 2003/16/0511.

4) *Ruppe*, UStG³, Einf. Tz. 2.

5) DRGBl. 1916/639. Siehe auch *Jacobs*, Am Anfang war der Warenumsatzstempel – 90 Jahre Umsatzbesteuerung in Deutschland, DStZ 2006, 654.

6) *Ruppe*, UStG³, Einf. Tz. 3. *Jacobs* (wie in Fn. 5) berichtet (657) über eine in Österreich im Jahr 1686 eingeführte Quittungssteuer.

7) Dazu siehe in Fn. 29.

bührentarif (AGT) 1925 in TP 83 B Z 2 Abs. 1, dass Rechnungen, die von Handel- und Gewerbetreibenden ausgestellt werden, von jedem Bogen nach dem Forderungsbetrag einer gestaffelten Gebühr von 10 Groschen, 20 Groschen, 50 Groschen bzw. einem Schilling unterliegen.

Abs. 2 dieser Gesetzesbestimmung lautete: „*Der Aussteller einer Rechnung ist berechtigt, den Rechnungsstempel dem Abnehmer der Ware oder Leistung aufzurechnen.*“ Mit dieser gesetzlichen Berechtigung zur Überwälzung war – für diesen Teilbereich des GebG – eine Brücke zu den indirekten Steuern geschlagen.⁸⁾

Die diese Regelung des AGT 1925 im GebG 1946 modifiziert⁹⁾ fortführende TP 8 des § 14 GebG wurde nie wirksam. Schon in der Stamfassung wurde durch § 37 GebG angeordnet, dass der Rechnungsstempel „bis auf weiteres“ mit einem Pauschalbetrag in Form eines Zuschlags zur USt in Höhe von 10 % (später 20 %) erhoben wird, wobei der Zuschlag zusammen mit der USt zu entrichten war. Wenig später bestimmte die Novelle BGBl. Nr. 195/1951 in einem neu gefassten § 37 GebG: „*An Stelle des Rechnungsstempels nach § 14 TP 8 wird von allen Umsatzsteuerpflichtigen ein Zuschlag zur Umsatzsteuer in Höhe von 20 v. H. erhoben.*“ Diesen Zuschlag hatten alle zu entrichten, die USt zu entrichten hatten, also auch diejenigen, denen gem. § 2 GebG persönliche Gebührenfreiheit zukam.¹⁰⁾

1.1.2. Rechtsbereinigung im Rahmen des Umsatzsteuerrechts

§ 37 GebG ist in der Folge noch mehrfach¹¹⁾ novelliert worden, bis diese Bestimmung – gemeinsam mit § 14 TP 8 GebG – durch das EGUSTG 1972 aufgehoben wurde.¹²⁾ Diese im Rahmen des Umsatzsteuerrechts¹³⁾ erfolgte Rechtsbereinigung hat – sich bis heute auswirkende – (möglicherweise unbeabsichtigte) gebührenrechtliche Rechtsfolgen. Eine mit Rechnungsstempel versehene Rechnung war im Lichte der Beilagegebühr (§ 14 TP 5 GebG) eine „bereits vorschriftsmäßig gestempelte“ Schrift, sodass nach § 14 TP 5 Abs. 2 GebG keine neuerliche Beilagegebühr zu entrichten war, wenn die Rechnung einer gebührenpflichtigen Eingabe oder einem gebührenpflichtigen Protokoll beigelegt wurde. Als dann „[a]n Stelle des Rechnungsstempels nach § 14 TP 8“ ein Zuschlag zur Umsatzsteuer trat, änderte sich an dieser gebührenrechtlichen Beurteilung nichts, da durch die substitutionsweise geltende Regelung die Beilage nach wie vor als „gestempelt“ galt.¹⁴⁾ § 14 TP 8 GebG a. F. war ja nicht aufgehoben, sondern – vgl. VwSlg. 591 F/1952 – bloß „gehemmt“. Erst das Außerkrafttreten des § 14 TP 8 GebG a. F. und des § 37 GebG a. F. führte dazu, dass ab Wirksamwerden dieser Aufhebung (1. 1. 1973) Rechnungen, wenn sie als Beilagen gebührenpflichtiger Eingaben (Protokolle) dienen, beilagegebührenpflichtig sind.¹⁵⁾

⁸⁾ Weiterführend siehe *Arnold*, Rechtswidrig erhobene Abgaben aus der Sicht des Steuerträgers – ausgewählte verfahrens- und zivilrechtliche Fragen, in *Althuber/Toifl* (Hrsg.), Rückforderung rechtswidrig erhobener Abgaben, 272, Fn. 6.

⁹⁾ Eine Entfernung von der indirekten Steuer trat insoweit ein, als die Überwälzungsberechtigung nicht ausdrücklich angeordnet war. Weiterhin galt, dass auch die TP 8 des § 14 GebG 1946 bestimmte, „*Abschriften solcher Rechnungen unterliegen der gleichen festen Gebühr wie die Urschriften.*“ Die Anordnung, dass die Gebühr „von jedem Bogen“ zu entrichten war, entfiel allerdings.

¹⁰⁾ Vgl. *Latzka/Warnung*, Stempel- und Rechtsgebühren², 268.

¹¹⁾ Zuletzt durch AbgÄG 1968, BGBl. Nr. 44 (dortselbst wird dieser Zuschlag als „*Ausgleichsteuer*“ bezeichnet).

¹²⁾ Art. II Z 6 EGUSTG 1972.

¹³⁾ Bemerkenswert die Materialien (RV 277 BlgNR 13. GP, 7), die davon ausgehen, dass Art. II das „*Außerkrafttreten von derzeit geltenden Rechtsvorschriften auf dem Gebiet der Umsatz- und Beförderungssteuer*“ regelt. Z 6 hebt Bestimmungen im GebG (nicht allerdings die Bezugnahme auf die Beförderungssteuer in § 15 Abs. 3 GebG) auf.

¹⁴⁾ So z. B. *Latzka/Warnung*, Stempel- und Rechtsgebühren², 55.

¹⁵⁾ *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 37 Rz. 2.

1.2. Gebührengesetz

Das *GebG* regelt (wie in seinem § 1 programmatisch festgehalten) Gebühren für Schriften, Amtshandlungen und Rechtsgeschäfte. Nach *Ruppe*¹⁶⁾ haben einzelne der im II. Abschnitt des *GebG* geregelten Gebühren (für Schriften und Amtshandlungen) ihre Wurzeln in einer Papierverbrauchssteuer, während die im III. Abschnitt geregelten Rechtsgeschäftsgebühren spezielle Rechtsverkehrssteuern sind. Die Regierungsvorlage zu einem nicht Gesetz gewordenen *GebG* 1975¹⁷⁾ spricht davon, dass das *GebG* unter den Rechtsverkehrssteuern Tatbestände erfasst, die „durch die Umsatzsteuer und andere Verkehrssteuern nicht erfasst sind“.

1.2.1. Schriften

Bei den *Schriften* gibt es kaum Berührungspunkte zwischen (Schriften-)Gebühren und der Umsatzsteuer.¹⁸⁾

1.2.1.1. Differenzierung nach Herkunft der Schriften

Hinsichtlich der Schriften muss für eine diesbezügliche methodische Untersuchung vorweg unterschieden werden, ob die gebührenpflichtigen Schriften vom Abgabepflichtigen stammen (z. B. Gebühren für Eingaben oder deren Beilagen nach § 14 TP 6 bzw. TP 5 *GebG*) oder von der Behörde (z. B. amtliche Ausfertigung oder amtliche Abschriften – nicht amtliche Abschriften dann, wenn sie von einer Behörde beglaubigt werden – nach § 14 TP 2 bzw. TP 1 Abs. 1 Z 1 oder Z 2 *GebG*). Nur in den letztgenannten Fällen könnte hinsichtlich der als Beispiele angeführten Tarifposten, aber auch z. B. bei amtlichen Zeugnissen nach § 14 TP 14 *GebG* überhaupt eine Frage mit Bezug zum Umsatzsteuerrecht gestellt werden, nämlich ob die jeweiligen festen Gebühren nicht auch eine Umsatzsteuer enthalten, diese in einer Rechnung gesondert auszuweisen wäre und in weiterer Folge von einem Unternehmer zum Gegenstand eines Vorsteuerabzugs gemacht werden könnte.

Diese Frage ist zu verneinen. Die Behörde wird bei der Ausstellung amtlicher Ausfertigungen, Beglaubigungen oder Zeugnisse nicht unternehmerisch (für deren Rechtsträger) tätig.¹⁹⁾ Der (gesetzlich festgelegte) Abgabenertrag des Abgabengläubigers darf grundsätzlich durch eine Besteuerung (mit USt) keine Schmälerung erfahren.²⁰⁾

1.2.1.2. Verfassungs- bzw. Gemeinschaftsrecht

Aus *verfassungs-* bzw. *gemeinschaftsrechtlicher*²¹⁾ Sicht sind insoweit keine einschlägig aktuellen Probleme zu erkennen.

¹⁶⁾ UStG³, Einf. Tz. 86.

¹⁷⁾ 1317 BlgNR 12. GP, 19.

¹⁸⁾ Eingaben in Abgabensachen und damit auch im USt-Verfahren sind gem. § 14 TP 6 Abs. 5 Z 4 *GebG* gebührenfrei. Gleiches gilt für die Einfuhrumsatzsteuer nach § 14 TP 6 Abs. 5 Z 4a *GebG*.

¹⁹⁾ Weiterführend siehe im nächsten Heft im Beitrag Umsatzsteuer und Gebühren im Sinn der Finanzwissenschaft unter Punkt 2.2. Selbst wenn man die einleitende Differenzierung, von wem die Schrift „stammt“, verwerfen und (irgend)eine Gegenleistung der Gebietskörperschaft für die Eingabengebührenpflicht ins Auge fassen wollte, so steht fest, dass Eingabengebührenpflicht nur „in Angelegenheiten ihres öffentlichen Wirkungskreises“, also außerhalb der unternehmerischen Tätigkeit, besteht (§ 14 TP 6 Abs. 1 *GebG*). Die Frage nach der Geltung des Äquivalenzprinzips im *GebG* (vgl. *Arnold*, Rechtsgebühren³, § 1 Rz. 9 und Rz. 9a, auch mit Hinweis auf das auf den Umfang des behördlichen Arbeitsaufwands abstellende VfGH-Erk. 29. 6. 1985, V 35/84, Slg. 10.518/1985) ist ohne USt-rechtliche Relevanz.

²⁰⁾ Siehe Prüfungsbeschluss im Rahmen des VfGH-Erk. Slg. 8943/1980 unter Auseinandersetzung mit dem VfGH-Erk. Slg. 4174/1962 und *Ruppe*, Mehrwertsteuer und öffentlicher Haushalt, in *Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich*, 177; *Ruppe* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg.), Österreichisches Bundesverfassungsrecht, § 6 F-VG 1948 Rz. 9 und – aus USt-rechtlicher Sicht – allgemein *Ruppe*, UStG³, § 2 Tz. 163. Zum Vorrang des Art. 4 Abs. 5 der 6. MwSt-RL (= Art. 13 der MwSt-RL 2006/112/EG) siehe im Text des Beitrags „Umsatzsteuer und Gebühren im Sprachgebrauch des Gemeinschaftsrechts“ unter Punkt 1.2.2.

²¹⁾ Eine Schriftengebühr kann aber aus anderen Gründen durchaus gemeinschaftsrechtswidrig sein, so etwa die frühere Gebühr nach § 14 TP 11 *GebG* für „*Urkunden über Rechtsgeschäfte*“ (die unter das

1.2.2. Amtshandlungen

Entsprechendes gilt für *Amtshandlungen*, wobei die Grenze, wann der Gesetzgeber einen nach dem II. Abschnitt des GebG gebührenpflichtigen Tatbestand als Schrift und wann er ihn als Amtshandlung umschreibt, fließend ist.²²⁾

1.2.2.1. Beispiel (§ 14 TP 16 Abs. 2 Z 2 GebG)

Wenn z. B. einem Transportunternehmer nach Ablauf der Entziehungsdauer der Führerschein wieder ausgefolgt wird, kann er von der nach § 14 TP 16 Abs. 2 Z 2 GebG anfallenden Gebühr (von 36 Euro) nicht eine vermeintliche USt „herausrechnen“ und dafür – zwecks Geltendmachung des Vorsteuerabzugs – eine Rechnung verlangen.

1.2.2.2. Verfassungs- bzw. Gemeinschaftsrecht

Aus *verfassungs-* bzw. *gemeinschaftsrechtlicher* Sicht sind insoweit ebenfalls keine aktuellen einschlägigen Probleme zu erkennen.

1.2.3. Rechtsgebühren

Hinsichtlich der *Rechtsgebühren* enthält § 33 GebG einen Katalog der (zurzeit noch) gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte. Während eine Lieferung/Leistung, um umsatzsteuerbar zu sein, „im Inland gegen Entgelt im Rahmen [...] eines Unternehmens ausgeführt“ werden muss (§ 1 Abs. 1 Z 1 Satz 1 UStG 1994), fällt Rechtsgeschäftsgebühr auch im privaten Bereich an, sofern nur das grundsätzliche Erfordernis der Urkundenerrichtung erfüllt ist und der entsprechende Inlandsbezug (§ 16 GebG) gegeben ist. Unentgeltlichkeit bzw. Entgeltfreiheit führt (i. d. R.) dazu, dass der gebührenrechtliche Tatbestand nicht erfüllt²³⁾ bzw. keine Bemessungsgrundlage für eine Rechtsgebühr gegeben ist. Für das Gebührenrecht ist (i. d. R.) die rechtser- bzw. -bezeugende Beurkundung des Rechtsgeschäfts maßgeblich, nicht aber eine Erfüllungshandlung, USt-rechtlich hingegen nicht die Vereinbarung, sondern deren Ausführung.²⁴⁾

Die nachträgliche Reduktion der Bemessungsgrundlage ist USt-rechtlich beachtlich (§ 16 UStG 1994), gebührenrechtlich hingegen nicht (§ 17 GebG).

1.2.3.1. Ausgewählte Rechtsgeschäfte

Einige dieser *Rechtsgeschäfte* (z. B. Annahmeverträge nach TP 1, Ehepakte nach TP 11) entziehen sich schon ihrer Rechtsnatur nach einer umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung, da sie keinen unternehmerischen Bereich betreffen. Für andere gebührenpflichtige Rechtsgeschäfte (z. B. für Bestandverträge nach TP 5, Dienstbarkeiten nach TP 9) trifft das nicht schon aufgrund des typisierten Rechtsgeschäfts zu. Für Leistungen aufgrund einzelner (auch in der Unternehmersphäre denkbarer) gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte besteht eine generelle Umsatzsteuerbefreiung (z. B. hinsichtlich der Darlehens- oder Kreditverträge nach TP 8 oder TP 19 für die „Gewährung ... von Kredi-

ErbStG, GrEStG oder KVStG [I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer] fallen): Jedenfalls in Zusammenhang mit Gesellschaftsteueranfall aus Anlass von Kapitalzuführungen wäre bei Beibehaltung dieser Bestimmung ein Verstoß gegen die Richtlinie 69/335 EWG (vgl. im Text des in Fn. 20 genannten Beitrags unter 1.1.) vorgelegen. Zur Zeugnisgebühr siehe auch in Fn. 30 im genannten Beitrag.

²²⁾ Vgl. *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 1 Rz. 3 (§ 14 TP 9 Abs. 1 GebG spricht in Z 1 von einem „Reisepass“, in Z 2 von der „Verlängerung der Gültigkeitsdauer“).

²³⁾ USt-rechtlich zum (nach § 33 TP 9 GebG gebührenpflichtigen) Fruchtgenuss siehe *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz. 189 (die ohne Entgelt erfolgende Einräumung – und das fortgesetzte Dulden – ist nicht umsatzsteuerbar).

²⁴⁾ *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz. 17.

ten“;²⁵⁾ hinsichtlich der Bürgschaften bzw. Schuldbeitritte nach TP 7 für die „Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheitsleistungen“²⁶⁾ oder hinsichtlich der Zessionen nach TP 21 für die „Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen“²⁷⁾; in Bezug auf Bestandverträge besteht eine umfänglich eingeschränkte Umsatzsteuerfreiheit für Vermietung und Verpachtung;²⁸⁾ andere Rechtsgeschäfte sind vom Tarif des § 33 GebG gar nicht umfasst (z. B. Kaufverträge über Waren).

Im unternehmerischen Bereich ergeben sich naturgemäß weitere Berührungspunkte²⁹⁾ zum Umsatzsteuerrecht.

Die Hingabe eines Wechsels, die sich in der Sicherung der eigenen Schuld erschöpft, führt nicht zu einer Lieferung und ist daher (auch im unternehmerischen Bereich) USt-rechtlich unbeachtlich. Beim Ist-Besteuerer ist eine Vereinnahmung (§ 17 Abs. 6 UStG 1994) erst zu dem Zeitpunkt gegeben, zu dem ihm als Gläubiger die Wechselsumme ganz oder teilweise (nach Vorlage und Einlösung bzw. nach Indossament, allenfalls im Wege des Diskonts) zur Verfügung steht.³⁰⁾ Eine allfällige Lieferung eines Wechsels ist wie die eines sonstigen (gegebenenfalls auch nach § 33 TP 22 GebG³¹⁾ gebührenpflichtigen Wertpapiers von der USt (nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG 1994) und auch von der Einfuhr-USt (nach § 6 Abs. 4 Z 1 UStG 1994) sowie im innergemeinschaftlichen Erwerb (Art. 6 Abs. 2 Z 1 BMR) befreit.

1.2.3.2. Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte

Nach Maßgabe näherer Bestimmungen des § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG sind *Sicherungs- bzw. Erfüllungsgeschäfte* u. a. dann gebührenfrei, wenn das Hauptgeschäft nach einem „Verkehrsteuergesetz“ einer „Verkehrssteuer“ unterliegt. Die USt ist (in diesem Sinn jedenfalls) keine Verkehrssteuer³²⁾ (und auch keine unechte Nebenleistung i. S. d. § 19 Abs. 1 Satz 2 GebG).³³⁾

²⁵⁾ § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994. Das UStG 1994 unterscheidet nicht zwischen Darlehen und Kredit, sondern verwendet den Begriff „Kredit“ umfassend (allerdings nur in Bezug auf eine befristete Nutzung von Kapital, während das GebG zwar in TP 19 auch auf eine bestimmte „Geldsumme“ abstellt, in TP 8 aber auch Sachdarlehen umfasst); vgl. *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz. 102 m. w. N. und Tz. 107. Zum (gebührenrechtlich) gleichfalls der TP 19 unterworfenen Factoring (Abs. 3 Z 1) siehe *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz. 188 und 188/1. Im Urteil 26. 6. 2003, Rs. C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*, Slg. 2003, I-6729, geht der EuGH davon aus, dass ein Wirtschaftsteilnehmer, der Forderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos aufkauft und seinen Kunden dafür Gebühren (sic!) berechnet, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Art. 2 und 4 der 6. MwSt-RL (= Art. 2 und Art. 9 ff. der MwSt-RL 2006/112/EG) ausübt, sodass er die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen hat und daher zum Vorsteuerabzug berechtigt ist; diese wirtschaftliche Tätigkeit stellt eine „Einziehung von Forderungen“ i. S. d. Art. 13 Teil B Buchstabe d Nummer 3 am Ende der 6. MwSt-RL (= Art. 135 Abs. 1 Buchstabe d am Ende der MwSt-RL 2006/112/EG) dar und ist damit von der mit dieser Bestimmung eingeführten Steuerbefreiung ausgeschlossen. Siehe auch Punkt 1. USt-Protokoll 2006, SWK-Heft 34/35/2006, Seite S 955.

²⁶⁾ § 6 Abs. 1 Z 8 lit. h UStG 1994 (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz. 169 ff.).

²⁷⁾ § 6 Abs. 1 Z 8 lit. c UStG 1994. Der gebührenrechtliche Begriff der Zessionen ist nicht auf die Abtretung von Geldforderungen beschränkt (vgl. *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 21 Rz. 6). Überhaupt an einer Leistung im USt-rechtlichen Sinn fehlt es, wenn die Abtretung einer Forderung zum Zweck der Begleichung einer eigenen Schuld erfolgt (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz. 188 m. w. N.).

²⁸⁾ Siehe § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 (mit einem Katalog von nicht befreiten Vermietungen).

²⁹⁾ Nach § 27 Abs. 1 der WarenumsatzsteuerVO, BGBl. 1923/640 (i. V. m. § 36 der DurchführungsVO, BGBl. Nr. 450/1924), galt, dass der zur Entrichtung der WUST verpflichtete Unternehmer, der für ein WUST-pflichtiges Rechtsgeschäft eine Rechtsgebühr entrichtet und sie nicht überwält hat, deren Einrechnung in die WUST (gegebenenfalls eine entsprechende „Vergütung“) verlangen konnte. Eine Einrechnung des Rechnungsstempels oder sonstiger fester Stempelgebühren war hingegen nicht vorgesehen (vgl. *Roschnik*, Handbuch des österreichischen Gebührenrechts², 320).

³⁰⁾ *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz. 51 und 52; *Arnold*, AnwBl 1982, 58.

³¹⁾ Siehe Abs. 5 des § 33 TP 22 GebG.

³²⁾ *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 19 Rz. 14, *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren⁷, 219; bzw. inwieweit die USt überhaupt Verkehrssteuercharakter hat, siehe *Ruppe*, UStG³, Einf. 31 ff. und § 6 Rz. 192; *ders.*, ÖStZ 1991, 264 f. § 15 Abs. 3 GebG schließt gleichfalls nicht aus, dass ein Rechtsgeschäft, dem ein umsatzsteuerbarer Vorgang zugrunde liegt, auch gebührenpflichtig ist (VwGH 21.10.1971, 524/71, AnwBl 1974, 467, mit Anm. *Arnold*).

³³⁾ Siehe VwGH 4. 7. 1974, 40/74, Slg. 4718 F, und 17. 9. 1975, 1339 f/75, Slg. 4886 F.

1.2.3.3. Wert als Bemessungsgrundlage

Bestimmt der Gesetzgeber als Bemessungsgrundlage für eine Hundertsatzgebühr den „Wert“ (z. B. nach TP 5 für Bestandverträge) oder den „Wert des bedungenen Entgelts“ (z. B. nach TP 9 für Dienstbarkeitsverträge), so ist grundsätzlich der *Bruttopreis* der „Wert“, d. h. dass die Umsatzsteuer – unabhängig davon, ob der Empfänger der Lieferung/Leistung zum Vorsteuerabzug berechtigt ist – einen Teil der Bemessungsgrundlage bildet.³⁴⁾ Da der VwGH den gängigen Bierlieferungsvertrag als Kreditvertrag ansieht,³⁵⁾ hat er im Erk. 31. 5. 1995, 94/16/0278,³⁶⁾ sogar den gesamten „*Kaufpreis für das Bezugsrecht*“, also einen Bruttobetrag unter Einschluss der USt, als Bemessungsgrundlage für die Kreditvertragsgebühr herangezogen.

Dem im GebG geltenden Urkundenprinzip (§ 17 Abs. 1 GebG) entsprechend tritt diese Rechtsfolge allerdings nur ein, wenn (auch) die USt „*beurkundet*“ ist. Eine Formulierung im Bestandvertrag, die den Bestandzins mit einem bestimmten Eurobetrag festlegt und dann formuliert, „*in diesem Betrag ist die gesetzliche USt nicht enthalten*“, kann eine Miteinbeziehung der – nach den Bestimmungen des UStG durchaus ermittelbaren – Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage nicht tragen.³⁷⁾

1.2.3.4. Glücksverträge

In § 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1994 trifft der Gesetzgeber Anordnungen, die auf die Absicht, eine Doppelbesteuerung mit Umsatzsteuer einerseits und mit anderen Abgaben andererseits zu verhindern, zurückgehen. Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 „*fallenden*“ Umsätzen sind nach lit. d sublit. aa des § 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1994 (unecht)³⁸⁾ steuerfrei die „*Umsätze, die unter die Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6, 7 und 8 des GebG 1957 fallen*“. Angesprochen sind bestimmte – nicht alle (!) – Glücksverträge, denen gemeinsam ist, dass die Gebühr ohne amtliche Bemessung unmittelbar zu entrichten ist, auch wenn keine Urkunde über das Rechtsgeschäft errichtet wurde.

Genau genommen „*fällt*“ überhaupt kein Umsatz unter eine bestimmte Tarifpost des § 33 GebG,³⁹⁾ weil das GebG in seinem III. Abschnitt bestimmte Rechtsgeschäfte – und diese unabhängig von ihrer Ausführung (§ 17 Abs. 5 GebG) und von einem allfälligen Bedingungseintritt (§ 17 Abs. 4 GebG) – der Gebührenpflicht unterwirft. *Ruppe*⁴⁰⁾ legt diese gesetzliche Anordnung im UStG 1994 – offenkundig, um sie nicht inhaltsleer zu lassen – so aus, dass sich die Befreiung auf Leistungen bezieht, die unter diese Ziffern

³⁴⁾ VwGH 4. 7. 1974, 40/74, Slg. 4718 F, bzw. 22. 12. 1976, 2163/74, Slg. 5066 F; weiterführend siehe *Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 19 Rz. 5, auch dazu, dass § 14 Abs. 3 FAG 2005 eine Spezialbestimmung für bestimmte Landes-/Gemeindeabgaben ist, was – hier einschlägig – z. B. bei Jagdabgaben zum Tragen kommt (vgl. z. B. § 4 Abs. 4 Tir. JagdabgabeG, LGBl. Nr. 20/1991). Dem – an sich problematischen – VwGH-Erk. 23. 11. 2006, 2006/16/0100, ist der insoweit nicht entscheidungsgegenständliche Umstand zu entnehmen, dass der UFS (Innsbruck) die Errichtungskosten eines Gebäudes als Gegenleistung für die Einräumung eines Fruchtgenusses angesehen, die USt jedoch wegen der Berechtigung des Fruchtnießers zum Vorsteuerabzug ausgeklammert hat.

³⁵⁾ Kritisch siehe *Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 19 Rz. 1. Aufzuzeigen gilt, dass der VwGH auf das Argument der USt-Freiheit (der Kreditgewährung) nach § 6 Z 8 lit. a UStG 1972 (nur) mit dem Hinweis auf § 11 Abs. 12 UStG 1972 antwortet (wiewohl die USt-Pflicht aus der „*Lieferung*“ des verkauften Bezugsrechts resultiert).

³⁶⁾ ÖStZB 1996, 66 = AnwBl 1995, 918, mit kritischer Anm. *Arnold* (auch zur USt).

³⁷⁾ VwGH 13. 5. 2004, 2001/16/0434, ÖStZB 2005/10, 8; vgl. *Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 19 Rz. 6.

³⁸⁾ Zur rechtlichen (wenngleich wirtschaftlich i. d. R. kaum zum Tragen kommenden) Problematik des undifferenzierten Verlustes des Vorsteuerabzugs siehe *Arnold*, AnwBl 1995, 55, unter Hinweis auf das VfGH-Erk. Slg. 10.043/1984. Allgemein unter dem verfassungsrechtlich relevanten Blickwinkel der Wettbewerbsverzerrung siehe *Ruppe*, UStG³, § 6 Tz. 24.

³⁹⁾ Zu anderen Tarifposten, z. B. zu TP 8, TP 19 und TP 21, siehe in diesem Unterabschnitt einleitend im Text. Die dort erwähnten Regelungen im UStG 1994 schaffen eine Umsatzsteuerfreiheit ohne Bezugnahme auf eine Tarifpost im § 33 GebG (was auch dazu führt, dass insoweit keine Deckungsgleichheit gegeben ist).

⁴⁰⁾ UStG-Kommentar³, § 6 Tz. 285 (dort noch zum UStG 1972).

fallen, nicht auch auf die Gegenleistung, also nicht etwa auf das Entgelt (das aber gem. § 4 Abs. 1 UStG 1994 die Bemessungsgrundlage für den [allenfalls USt-pflichtigen] Umsatz darstellt). Er spricht von einer „Leistung, die tatbestandsmäßig von den genannten Ziffern des § 33 TP 17 GebG erfasst ist“, also von einer (vom Wettbüro angebotenen) Wette anlässlich sportlicher Veranstaltungen, von einem von einem Veranstalter angebotenen oder organisierten Glücksspiel oder von einer Ausspielung: Ob neben dem gebührenpflichtigen „Entgelt“ bzw. „Einsatz“ noch andere Bestimmungsgrößen⁴¹⁾ die Bemessungsgrundlage für die Gebühr bilden, etwa der „Gewinn“, ist USt-rechtlich unbeachtlich. Die Verweisung ist eine dynamische (§ 28 Abs. 7 UStG 1994), entscheidend ist aber lediglich der (jeweilige) gebührenrechtliche Tatbestand.⁴²⁾

Für Rechtsgebühren ist es einhellige Ansicht,⁴³⁾ dass ein Rechtsvorgang auch dann unter ein bestimmtes Abgabengesetz (i. S. d. § 15 Abs. 3 GebG) „fällt“, wenn die konkrete Abgabe generell nicht mehr erhoben wird oder im Einzelfall wegen einer anwendbaren Befreiungsbestimmung nicht anfällt. Dass bei den hier in Rede stehenden Glücksspielen eine Gebührenfreiheit Platz greift, ist schwer vorstellbar.⁴⁴⁾ Wohl aber ist denkbar, dass die Parteien das versuchen, was das ABÄG bereits wesentlich erschwert hat, nämlich der Gebührenpflicht nach TP 17 durch Vermeidung jedweden (gebührenrechtlich relevanten) Inlandsbezugs zu entgehen. Selbst wenn das gelingen sollte, wäre im Sinne obiger (berichtigender) Ausführungen der Tatbestand des „Fallens“ unter die entsprechende Ziffer des § 33 TP 17 GebG gegeben.⁴⁵⁾

Nach Art. 13 Teil B Buchstabe f der 6. MwSt-RL (= Art. 135 Abs. 1 Buchstabe i der MwSt-RL 2006/112/EG) befreien die Mitgliedstaaten Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz „unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt werden“. Diese Bestimmung hat unmittelbare Wirkung in dem Sinn, dass sich ein Veranstalter oder Betreiber von Glücksspiel(gerät)en vor dem nationalen Gericht darauf berufen kann, um die Anwendung „mit dieser Bestimmung unvereinbarer innerstaatlicher Rechtsvorschriften zu verhindern“. Dem gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatz widersprechende Bedingungen des nationalen Gesetzgebers für eine Umsatzsteuerbefreiung sind demzufolge (ersatzlos) verdrängt.⁴⁶⁾

1.2.3.5. Durchlaufende Posten

Zur Behandlung der Rechtsgebühr unter dem Aspekt durchlaufender Posten (§ 4 Abs. 3 UStG 1994) siehe im Text des diese Beitragsserie abschließenden Artikels „Umsatzsteuer und Gebühren im Sprachgebrauch des Gemeinschaftsrechts“ unter 2.1.

1.2.3.6. Verfassungsrecht

Verfassungsrechtlich ist gegen das Nebeneinander von Rechtsgebühr und USt an sich nichts einzuwenden.⁴⁷⁾ Die Einbeziehung oder Nichteinbeziehung einzelner Rechtsge-

⁴¹⁾ Jahresbruttospieleinnahmen (in Z 8) sind definiert als Differenz zwischen den Wetteinsätzen abzüglich Ausschüttungen (Gewinne), also nicht etwa in einem USt-rechtlichen Sinn.

⁴²⁾ Die Änderungen in Z 6 durch das AusspielungsbesteuerungsänderungsG (ABÄG), BGBl. I Nr. 105/2005, betreffend Art und Höhe der Gebühr sowie den Wegfall der Zweiteilung des Tatbestandes sind USt-rechtlich unbeachtlich. Zur gebührenrechtlichen Abgrenzung in der Z 7 und zur Frage der Auswirkung auf das UStG 1994 siehe Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 17 Rz. 18d.

⁴³⁾ VfGH 11. 9. 1989, 88/15/0155, ÖStZB 1990, 260; Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 15 Rz. 31 und 32.

⁴⁴⁾ Es müsste schon z. B. ein Diplomat mit einer anderen persönlich befreiten Person eine Wette über eine sportliche Veranstaltung abschließen.

⁴⁵⁾ Auch ein Bestandvertrag, der zwischen Gebührenausländern im Ausland über ein im Ausland gelegenes Bestandsobjekt abgeschlossen wird, „fällt“ unter § 33 TP 5 GebG – es entsteht nur (siehe § 16 GebG) keine Gebührenschild.

⁴⁶⁾ EuGH 17. 2. 2005, Rs. C-453/02 und C-462/02, Linneweber u. a., Slg. 2005, I-1131.

⁴⁷⁾ Siehe auch VfGH 1. 3. 1974, B 344/73, Slg. 7256/1974: Es gibt kein Gebot, Entgeltskomponenten, die auf einer früheren Steuerbelastung des Bestandgebers beruhen (etwa die USt, die im Preis für den Erwerb des Bestandgegenstandes enthalten war) aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.

schäfte in den Katalog der gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte kann u. U. (ebenso wie die inhaltliche Ausgestaltung einer TP) an sich aus vielerlei Gründen verfassungswidrig⁴⁸⁾ sein, der Umstand, dass einzelne gebührenpflichtige Rechtsgeschäfte nur im nicht unternehmerischen Bereich verwirklicht werden können, ist aber per se nichts, was deren Gebührenpflicht unsachlich machen könnte.

Dass der Gesetzgeber des UStG (1994) – nur – bei bestimmten Rechtsgeschäften (allerdings nicht nur bei den allein unter Bezug auf das GebG definierten Glücksspielen) eine Doppelbelastung mit Gebühren und USt vermeidet und dass dort, wo eine solche Vermeidung an sich vorgesehen ist, die Begriffsbestimmungen nicht immer deckungsgleich sind, ist aus verfassungsrechtlicher Sicht m. E. ebenfalls nicht zu beanstanden.

Dass ein einschlägiger Umsatz umsatzsteuerfrei ist, kann kein verfassungsrechtliches Argument gegen die Gebührenpflicht des entsprechenden Rechtsgeschäfts abgeben, wie auch umgekehrt eine Gebührenfreiheit für ein bestimmtes Rechtsgeschäft für sich allein keine verfassungsrechtliche Aussagekraft hinsichtlich der Sachlichkeit der Umsatzsteuerpflicht bildet. Auch der Umstand, dass die Gewährung von Krediten von der USt befreit ist, die im Rahmen des – gebührenrechtlich dem Kredit gleichgestellten – Factorings erfolgende Einziehung von Forderungen jedoch nicht (vgl. in Fußnote 25), bietet m. E. keinen Ansatzpunkt für ein auf Unsachlichkeit i. S. d. Art. 7 B-VG abzielendes Argument. Wenn der EuGH⁴⁹⁾ ungeachtet abweichender zivilrechtlicher Beurteilungen in einzelnen Mitgliedstaaten die befristete Einräumung einer Dienstbarkeit (eines Fruchtgenusses) an einer Wohnung als Vermietung oder Verpachtung i. S. d. 6. MwSt-RL (nun der MwSt-RL 2006/112/EG) ansieht, so bedeutet das allein noch nicht, dass die weitestgehend an das Zivilrecht angelehnte Umschreibung der einzelnen Tatbestände des § 33 GebG deshalb⁵⁰⁾ in diesem Punkt bereits verfassungswidrig wäre. Auch wenn der EuGH⁵¹⁾ für die Überlassung mit bzw. ohne Anpassung von Standard-Software die Unterscheidung trifft, dass der „Bestandgeber“ eine (Dienst-)Leistung bzw. eine Lieferung erbringt, muss der Gebührengesetzgeber hinsichtlich der in § 33 TP 5 GebG näher geregelten Nutzungsverträge daran keine (unterscheidenden) Rechtsfolgen knüpfen. Die jeweilige Regelung ist stets für sich besehen hinsichtlich ihrer Sachlichkeit zu beurteilen (siehe z. B. in der auch das GebG betreffenden sachlichen Befreiungsbestimmung des § 110 Abs. 1 ASVG die Wortfolge „*unbeschadet des § 6 des Umsatzsteuergesetzes 1994*“).

Manchmal prallen auch unterschiedliche Prinzipien des USt- bzw. des Gebührenrechts aufeinander. In *Ruppe*, UStG³, § 4 Tz. 26 (also zur Grundregel des § 4 Abs. 1 UStG 1994, dass der Umsatz nach dem Entgelt bemessen ist), lautet das Beispiel (1) wie folgt:

„Im Mietvertrag (über Tankwagen der ÖBB) ist vorgesehen, dass der Mieter die Tankwagen instand zu halten hat. Mit der Instandhaltung erbringt der Mieter keine Leistung an den Vermieter, die bei ihm der USt-Pflicht unterläge (VwGH 15. 3. 1978, 615/77, ÖStZB 259). Ob aus der Sicht des Vermieters (zusätzliches) Entgelt vorliegt, wird von der E nicht beantwortet, ist aber eher zu verneinen: Die Vertragsparteien haben den

⁴⁸⁾ Zu verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, dass die gebührenrechtliche Befreiungsbestimmung des Art. IX EGUSG 1972 nicht auch für Zusätze und Nachträge bedingt durch das UStG 1994 fortgeführt wurde, siehe *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 21 Anhang c (§ 30 UStG 1994 setzt an sich die maßgebliche zivilrechtliche Regelung des Art. XII Z 1 EGUSG 1972 fort).

⁴⁹⁾ 4. 10. 2001, Rs. C-326/99, *Stichting Goed Wonen*, Slg. 2001, I-6831 = ÖStZB 2002/197, 213 (dazu siehe *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 9 Rz. 11).

⁵⁰⁾ Zu verfassungsrechtlichen Problemen im Verhältnis von TP 5 und TP 9 siehe *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 9 Rz. 11. Vgl. aber auch *Arnold*, ÖImmZ 1982 37; *ders.*, AnwBl 1985, 55, zur Frage der unterschiedlichen Behandlung beider Rechtsgebühren als durchlaufende Posten.

⁵¹⁾ EuGH 27. 10. 2005, Rs. C-41/04, *Levob Verzekerings BV u. a.*, Slg. 2005, I-9433.

Leistungsumfang des Vermieters eingeschränkt; der Vermieter erhält nichts, sondern hält Aufwand von sich fern (vgl. a. *Hirschmann*, UStR 1960, 66; siehe auch § 1 Tz. 55).“

Die Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG hingegen wird nach dem „Wert“, d. h. nach dem für die Überlassung des Gebrauchs Vereinbarten (siehe Abs. 2), bemessen, wobei nach der VwGH-Judikatur alle Leistungen zu berücksichtigen sind, die der Bestandnehmer aufwenden muss, um in den Genuss des Gebrauchsrechts an der Bestandsache zu kommen (Belegstellen und weiterführend siehe z. B. *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 5 Rz. 6, mit kritischen Überlegungen, wie weit Wertzufluss und/oder Wertabfluss bezogen auf den Bestandgegenstand maßgeblich ist).

Jüngst hat der VfGH⁵²⁾ mit der Formulierung, die „*verfassungsrechtliche Dimension*“ des Urkundenprinzips (entscheidungsgegenständlich erkennbar im Sinne eines Begriffsverständnisses der Maßgeblichkeit des Urkundeninhalts nach § 17 Abs. 1 GebG) sei im gegebenen Zusammenhang nicht näher zu untersuchen, angedeutet, dass diesbezüglich durchaus verfassungsrechtliche Fragen im Raum stehen können (siehe z. B. den vorstehenden Hinweis betreffend Reduzierung der Bemessungsgrundlage durch Nichtbeurkundung der auf die Gegenleistung entfallenden USt).

1.2.3.7. Gemeinschaftsrecht

Aus *gemeinschaftsrechtlicher* Sicht⁵³⁾ ist auch noch daran zu erinnern, dass der EuGH⁵⁴⁾ zu einer (mit einer österreichischen Rechtsgeschäftsgebühr vergleichbaren) portugiesischen Stempelsteuer ausgesprochen hat, dass Art. 33 Abs. 1 der 6. MwSt-RL (nunmehr Art. 401 der MwSt-RL 2006/112/EG) deren Beibehaltung nicht entgegensteht (und zwar schon allein deshalb, „ohne dass ihre sonstigen Besonderheiten geprüft werden müssten“⁵⁵⁾ da sie [nur] „auf Werkverträge und auf Lieferung von Material und Verbrauchsartikeln unter Ausschluss eines erheblichen Teils der wirtschaftlichen Vorgänge in dem beteiligten Mitgliedstaat“ erhoben wird).

2. Konsulargebührengesetz

Das KGG sei nur der Vollständigkeit halber erwähnt. Es handelt sich um ein „sondergesetzliches“ Gebührenrecht für Amtshandlungen von österreichischen Vertretungsbehörden in konsularischen Angelegenheiten im *Ausland*.⁵⁶⁾

Nach Rz. 1097 UStR sind allfällige (konsulargebührenpflichtige) Bestätigungen österreichischer Vertretungsbehörden im Ausland zollamtlichen Bescheinigungen nicht gleichzuhalten und stellen daher keinen Ausfuhrnachweis im Touristenexport (§ 7 UStG 1994) dar.⁵⁷⁾

3. Gerichtsgebührengesetz

3.1. Allgemeines

Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren sind im GGG geregelt und für die Inanspruchnahme der Tätigkeit der Gerichte und Justizverwaltungsbehörden⁵⁸⁾ zu entrichten

⁵²⁾ Erk. 20. 6. 2006, G 1/06; siehe auch *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁵, Tz. 194.

⁵³⁾ Die nationale Regelung der Rechtsgebühr kann durchaus Gemeinschaftsrecht widersprechen (vgl. z. B. zum Verstoß des § 33 TP 8 Abs. 4 Satz 1 GebG a. F. gegen Art. 51 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 Buchstabe b EG EuGH 14. 10. 1999, Rs. C-439/97, *Sandoz GmbH*, Slg. 1999, I-7041).

⁵⁴⁾ EuGH 17. 9. 1997, Rs. C-130/96, *Fazenda Pública/Solisnor-Estaleiros Navais SA*, Slg. 1997, I-5053.

⁵⁵⁾ EuGH a. a. O., Rn. 19. Die Frage nach dem (fehlenden) Vorsteuerabzug wurde gar nicht mehr gestellt.

⁵⁶⁾ Zum Inlandsbezug des UStG 1994 siehe schon § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG 1994.

⁵⁷⁾ Anders die Rechtslage z. B. in Deutschland (Abschnitt 132 Abs. 6 Z 1 dUStR, wenn die Bestätigung der Grenz Zollstelle nicht möglich oder nicht zumutbar ist).

⁵⁸⁾ Auch für die Inanspruchnahme der Tätigkeit des Urheberrechtssenats ist (gem. § 32 Abs. 3 Satz 1 VerwGesG 2006) „eine Gebühr zu entrichten“ (deren – kostendeckende – Höhe durch VO des BMJ festzulegen ist). Der diesbezügliche Betrag (§ 4 UrhRSVO, BGBl. II Nr. 247/2006) enthält keine USt.

ten. Die allgemein gehaltenen Aussagen zum GebG gelten sinngemäß auch hier. Der Verteidiger in Strafsachen kann aus der für den Antrag auf Eintragung in die Liste nach § 39 Abs. 3 StPO anfallenden Justizverwaltungsgebühr (TP 14 Z 4 GGG) nicht eine vermeintliche USt „herausrechnen“.

3.2. Gerichtsgebühren

Hinsichtlich der *Gerichtsgebühren* sind in aller Regel überhaupt keine unmittelbaren Berührungspunkte zur USt auszumachen. Ausnahmslos trifft das hinsichtlich der Eingaben- bzw. Eintragungsgebühr in Grundbuch- oder Firmenbuchsachen (TP 9 bzw. TP 10 GGG) zu und wohl auch für Verlassenschaftsabhandlungen (TP 8 GGG).

3.2.1. Pauschalgebühr für Klagen, Berufungen und Revisionen

Die Bemessungsgrundlage für die Pauschalgebühr nach TP 1, 2 oder 3 GGG (für Klagen, Berufungen, Revisionen) ist mangels abweichender Regelung im GGG nach den Bestimmungen der JN zu ermitteln. Wird ein Bruttobetrag eingeklagt, so bildet die – auch die USt beinhaltende – Klagssumme die Bemessungsgrundlage. Fraglich könnte sein, ob dann, wenn die USt gesondert angeführt ist, eine (unbeachtliche) Nebenforderung nach § 54 Abs. 2 JN vorliegt, die „*bei der Wertberechnung unberücksichtigt*“ bleibt (etwa wenn sich der Mieter in einem Gerichtsvergleich verpflichtet, eine erhöhte Miete von monatlich 300 Euro samt Betriebskosten und „*Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe*“ zu bezahlen). Die VwGH-Judikatur hat diese – wohl zu verneinende⁵⁹⁾ – Frage, die, soweit ersichtlich, noch nicht ausdrücklich von einem Beschwerdepunkt (§ 28 Abs. 1 Z 4 VwGG) umfasst war, noch nicht behandelt. Die Judikatur des OGH⁶⁰⁾ geht zu § 54 Abs. 2 JN davon aus, dass eine „*Integrierung*“ in die Klagsforderung für die Beurteilung, ob ein bestimmter Betrag (z. B. kapitalisierter Zinsenbetrag) eine Nebenforderung darstellt, unbeachtlich ist.⁶¹⁾ USt-Beträge sind aber weder „*Zuwachs*“ noch „*Früchte, Zinsen, Schäden [oder] Kosten*“.

3.2.2. Pauschalgebühr für Konkurs-, Ausgleichs- bzw. Reorganisationsverfahren

Für die Ausmittlung der Bemessungsgrundlage für die Pauschalgebühr nach TP 6 GGG (für das Konkurs-, Ausgleichs- bzw. Reorganisationsverfahren) hat gem. Anm. 5 die von der jeweiligen (auch die USt enthaltenden)⁶²⁾ Entlohnung zu entrichtende USt außer Betracht zu bleiben.

3.2.3. Gerichtliche Tätigkeit nach TP 11 lit. c GGG

Für die in TP 11 lit. c GGG genannten Inanspruchnahmen der gerichtlichen Tätigkeit (z. B. für die Aufnahme von Testamenten) sind die im NotariatstarifG für die gleichen Amtshandlungen eines Notars vorgesehenen Gebühren zu entrichten. Auch ohne diesbezügliche gesetzliche Klarstellung ist davon auszugehen, dass die USt nicht dazu gehört,⁶³⁾ da der Bund in diesem Bereich im Wege der Gerichte nicht „*unternehmerisch*“

⁵⁹⁾ Siehe *Arnold*, wobl 1998, 195 f., unter Hinweis auf *Arnold*, AnwBl 1991, 100 (a. A. VwGH 18. 12.1997, 97/16/0151, wobl 1998, 193/127, und *Arnold*, GesRZ 1990, 30 Fn. 68; diese Ansicht wird fallen gelassen).

⁶⁰⁾ Siehe z. B. Nachweise bei *Gitschthaler* in *Fasching*², § 54 JN Rz. 27.

⁶¹⁾ Da Zinsen Nebenansprüche i. S. d. § 56 Abs. 2 JN sind, sind auch allfällige für die (Verzugs-)Zinsen geltend gemachte USt-Beträge Nebenansprüche. Zur Frage der inhaltlichen Berechtigung eines derartigen USt-Anspruches siehe *Ruppe*, UStG³, § 4 Tz. 37 ff. m. w. N.

⁶²⁾ § 81 Abs. 1 KO für den Masseverwalter, § 33 Abs. 1 AO für den Ausgleichsverwalter.

⁶³⁾ *Stabentheiner*, Gerichtsgebühren⁸, 220 ff. zitiert unter den in Betracht kommenden Bestimmungen des NTG nicht auch § 10 NTG, der den Ersatz (der sonstigen Gebühren, der Barauslagen und) der USt regelt.

tätig wird. Überlegungen zur Wettbewerbsverzerrung⁶⁴) unter dem Blickwinkel des Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 2 der 6. MwSt-RL (= Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 2 der MwSt-RL 2006/112/EG) können dagegensprechen. Dazu siehe in dieser Beitragsserie den abschließenden Artikel „Umsatzsteuer und Gebühren im Sprachgebrauch des Gemeinschaftsrechts“ unter Punkt 1.2.2.

3.3.4. Abschriften

Im Rahmen der Gebühr nach TP 15 lit. a GGG (sowie Anm. 6) für „Abschriften“ (Ablichtungen) könnte sich eine umsatzsteuerrechtliche Frage vergleichbar mit der oben zur amtlichen Abschrift nach GebG gestellten ergeben (siehe im Text unter 1.2.1.1.). Auch hier ist – anders als beim im Gerichtsgebäude tätigen „privaten“ Kopierunternehmer⁶⁵) – eine umsatzsteuerrechtliche Relevanz zu verneinen. Das Problem der Wettbewerbsverzerrung sei aber auch hier aufgezeigt.

3.3.5. Inanspruchnahme automationsunterstützter Datenübermittlung

Für die Inanspruchnahme automationsunterstützter Datenübermittlung ist bei einer Einsicht in Geschäftsbehalte des Exekutionsverfahrens (§ 73a EO) gem. § 6a Abs. 1 GGG eine Justizverwaltungsgebühr von 0,04 Cent je dem Einsichtnehmenden übermitteltes Zeichen zu entrichten. Wird zur Einsicht eine Übermittlungsstelle in Anspruch genommen, so ist die Justizverwaltungsgebühr dem Gebührenschuldner von der Übermittlungsstelle (gemeinsam mit deren Kosten) in Rechnung zu stellen. Diese Justizverwaltungsgebühr unterliegt nach der Praxis,⁶⁶) wenn sie von dieser Übermittlungsstelle in Rechnung gestellt wird, der USt, die demzufolge in der Rechnung gesondert auszuweisen ist. Entsprechendes gilt, wenn die Gerichtsgebühren i. S. d. § 2 FirmenbuchdatenbankVO⁶⁷) oder Gebühren nach § 1 GrundstücksdatenbankVO⁶⁸) von der Übermittlungs- oder Verrechnungsstelle gemeinsam mit deren Kosten in Rechnung gestellt werden. Zur Bundesrechenzentrum GmbH siehe § 2, § 4 Abs. 2 und § 5 BRZ GmbHG, z. B. i. Z. m. der Akteneinsicht in automationsunterstützter Form (§ 90a BAO).

3.3.6. Prüfungsgebühren

Zu den *Justizverwaltungsgebühren* gehören u. a. die Prüfungsgebühren für die Rechtsanwalts- oder Notariatsprüfung.⁶⁹) Auch hier kann eine vermeintliche USt nicht „herausgerechnet“ und zu Zwecken eines Vorsteuerabzugs⁷⁰) Rechnungsausstellung verlangt werden.⁷¹)

⁶⁴) Eigenständig enthält TP 11 lit. a GGG (und die VO über die Gebühren der Legislatoren in Tirol und Vorarlberg, BGBl. II Nr. 297/2001) Ansätze über die Beglaubigung von Unterschriften. Diese Gebühren sind ohne USt zu entrichten.

⁶⁵) Abschriften aus gerichtlichen Akten, die „von den Parteien selbst“ angefertigt werden, sind gem. Anm. 3 lit. h zur TP 15 GGG „gebührenfrei“.

⁶⁶) Offenkundig wird die Qualifikation als durchlaufender Posten verneint (siehe BMF 13. 9. 2000, ÖStZ 2000, 630 Art. 1028 „für Umsatz ab ... Juli 2002“), was in Hinblick auf das Stempelmarken-Erk. des VwGH 22. 10. 1991, 91/14/0034, ÖStZB 1992, 361, nicht unproblematisch erscheint.

⁶⁷) BGBl. II Nr. 240/1999 i. d. g. F.

⁶⁸) BGBl. II Nr. 177/1999 i. d. g. F.

⁶⁹) § 3 der Verordnung BGBl. II Nr. 326/2003.

⁷⁰) Ganz abgesehen davon, dass die Unternehmereigenschaft der Kandidaten – gerade bei diesen Prüfungen – fraglich, d. h. in der Regel nicht gegeben sein wird (zu Vorbereitungshandlungen siehe z. B. EuGH 21. 2. 2000, Rs. C-110/98 u. a., *Gabalfrija SL u. a.*, Slg. 2000, I-1577, und *Ruppe*, UStG³, § 2 Tz. 134).

⁷¹) Dies gilt gleichermaßen auch für andere Prüfungsgebühren, so z. B. § 352a Abs. 1 Z 5 GewO oder § 15 Fahrprüfungs-VO, BGBl. II Nr. 321/1997 i. d. g. F., die allerdings Gebühren i. S. d. Finanzwissenschaft sind. § 52c StudienförderungsG 1992 spricht von einem allgemeinen Studienbeitrag oder einer vergleichbaren Studiengebühr an Bildungseinrichtungen gem. § 3 Abs. 1 leg. cit. oder an gleichgestellte Bildungseinrichtungen. Erhalter von Fachhochschul-Studiengängen können gem. § 2 Abs. 1 Fachhochschul-Studiengesetz sowohl der Bund und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts als auch juristische Personen des privaten Rechts sein. Sowohl nach § 91 Abs. 1 UniversitätsG 2002

3.3.7. Verfassungsrecht

Verfassungsrechtliche Probleme sind aus dem hier behandelten Blickwinkel der USt nicht zu erkennen, es sei denn, man beurteilt die aufgezeigten Fragen einer Wettbewerbsverzerrung auch unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes.⁷²⁾ Ein Vergleich der Gerichtsgebühren mit den in „gleichen“ Fällen anfallenden (oder wegen einer Befreiungsbestimmung nicht anfallenden) Gebühren nach GebG wäre grundsätzlich kein verfassungsrechtlicher Maßstab.⁷³⁾

3.3.8. Gemeinschaftsrecht

Auch aus der Sicht des *Gemeinschaftsrechts* ergeben sich unmittelbar⁷⁴⁾ keine Probleme daraus, dass der Gesetzgeber in Österreich neben der USt auch Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren erhebt.⁷⁵⁾ Auf Fragen einer Wettbewerbsverzerrung wurde im Einzelnen hingewiesen.

Jedenfalls die Pauschalgebühren nach TP 1, TP 2 und TP 3 GGG stellen keine Vergütungen der Leistung des Gerichts dar. Die Überlegungen, die der EuGH im Urteil 26. 10. 2006, Rs C-199/05, *EG/Belgischer Staat*, zu einer „*Eintragungsgebühr*“ für verurteilende Gerichtsurteile in Zivilrechtssachen nach belgischem Recht angestellt hat, lassen sich weitestgehend auch auf diese Pauschalgebühren übertragen (keine Befreiung der Kommission nach Art. 3 des Protokolls zu Art. 291 EG). Die Verneinung einer Leistungsvergütung schwächt allfällige diesbezügliche, von einer Wettbewerbsverzerrung ausgehende Bedenken ab.

Zu gemeinschaftsrechtlichen Fragen zu Gerichtsgebühren siehe einschlägig auch den diese Beitragsserie abschließenden Artikel „Umsatzsteuer und Gebühren im Sprachgebrauch des Gemeinschaftsrechts“.

als auch nach § 2 Abs. 2 FHStG beträgt der Studienbeitrag jeweils 363,36 Euro je Semester. M. E. gilt in beiden Fällen die Befreiungsbestimmung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i der 6. MwSt-RL (= Art. 133 Abs. 1 Buchstabe i der MwSt-RL 2006/112/EG), da Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder solche mit vergleichbaren Zielsetzungen tätig werden, womit sich auch Fragen einer Wettbewerbsverzerrung (Art. 4 Abs. 5 der 6. MwSt-RL = Art. 401 MwSt-RL 2006/112/EG) gar nicht stellen. Zum Problem, das hier nicht weiter behandelt werden kann, siehe *Ruppe*, UStG³, § 2 Tz. 224 und § 6 Tz. 305, 320, 321 sowie 421 – 432, ferner *Achatz*, Das Steuerrecht für die Universitäten, 421, in *Höllinger/Titscher* (Hrsg.), Die österreichische Universitätsreform; *derselbe*, Das System der Umsatzbesteuerung von Non-Profit-Organisationen, in *Achatz* (Hrsg.), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen², 171 ff. bzw. 210; *Kessler/Gastl*, Umsatzbesteuerung öffentlich-rechtlicher Hochschulen im Spannungsfeld zwischen nationalem [deutschem] und EG-Recht, UR 2002, 452.

⁷²⁾ Dazu, dass das Argument der Verzerrung des Wettbewerbs viele Jahre hindurch vom VfGH bei dessen Prüfung der Sachlichkeit nicht akzeptiert wurde, bis das VfGH-Erk. 13. 3. 1985, G 138/84 u. a., Slg. 10.405/1985, zur Stammfassung des § 6 Z 9 lit. a UStG 1972 einen Durchbruch brachte, siehe *Arnold*, Konkurrentenklage und Abgabenverfahrensrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht, 450.

⁷³⁾ VfGH 28. 6. 1966, VfSlg. 5304; weiterführend siehe *Arnold*, Rechtsgebühren⁸, § 1 Rz. 13.

⁷⁴⁾ Zur Offenlegung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch Einreichung beim Firmenbuch siehe § 277 UGB. Die Ablage erfolgt in der Urkundensammlung (§ 12 FBG, siehe auch § 43 Abs. 4 Satz 2 FBG betreffend Rechtslage für nicht elektronisch erfolgende Einreichungen). Das Bilanz- und Publizitätsrichtlinienrecht (siehe z. B. RL 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen) steht m. E. einer Bestimmung entgegen, die die Inanspruchnahme dieser Informationsrechte dadurch erheblich erschwert (und in Einzelfällen vielleicht sogar unmöglich macht), dass – bei nicht unterschiedlichem Arbeits- und Sachaufwand – eine unbeglaubigte Aktenabschrift oder Ablichtung grundsätzlich 40 Cent für jede angefangene Seite (Anm. 6 zur TP 15 GGG), eine solche aus der Urkundensammlung des Firmenbuchs jedoch 2 Euro pro angefangene Seite (TP 15 lit. a GGG) und (nur) solche von Jahresabschlüssen – unabhängig vom Umfang – 9 Euro (TP 10 Z III lit. b GGG) kosten.

⁷⁵⁾ Kein Verstoß gegen Art. 33 Abs. 1 der 6. MwSt-RL (nunmehr Art. 401 Abs. 1 der MwSt-RL 2006/112/EG), siehe VwGH 30. 4. 2003, 2000/16/0086, ÖStZB 2003/674, 630: „*Die nicht erfolgte Harmonisierung der steuerlichen Belastung von Grundstückserwerben [gemeint außerhalb der Kapitaleinbringung in Kapitalgesellschaften, hier nach TP 9 lit. b GGG] findet ihren positiven Ausdruck in [Art. 33 Abs. 1] der [6.] Mehrwertsteuerrichtlinie*“ (vgl. auch VwGH 28. 9. 2000, 2000/16/0199, Slg. 7546 F). Siehe auch VwGH 25. 8. 2005, 2003/16/0480, ÖStZB 2006/158, 192 – kein Verstoß gegen Art. 33 Abs. 1 der 6. MwSt-RL (= Art. 401 MwSt-RL 2006/112/EG), wenn für die Einreichung des Jahresabschlusses und dessen Veröffentlichung Gerichtsgebühren (und Kosten) anfallen.