

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Name, Adresse, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde A vom 12.12.2017, Steuernummer, betreffend Rechtsgebühren zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Am xxxx schloss die Beschwerdeführerin (Bf), X ("Pächter"), nunmehr XY, mit Z ("Verpächter") betreffend Liegenschaft einen Pacht- und Servitutsvertrag ab.

Die relevanten Passagen aus dem Servitutsvertrag lauten:

"§ 1 GEGENSTAND

Der VERPÄCHTER ist grundbücherlicher Alleineigentümer der Grundstücke xy, inneliegend der Liegenschaft Liegenschaft (im Folgenden kurz die GRUNDSTÜCKE genannt).

Gegenstand dieses Pachtvertrages sind die im Eigentum des VERPÄCHTERS befindlichen GRUNDSTÜCKE samt dem darüber befindlichen Luftraum. Die vom PÄCHTER für die Ausübung der Pacht- und Servitutsrechte gemäß § 2 und § 4 A in Anspruch genommene Fläche ist in der diesem Vertrag als wesentlicher Bestandteil angeschlossenen Plankopie (Beilage 1) rot ausgewiesen. Sollten sich die ausgewiesenen Flächen im Zuge des Baus geringfügig (max. 20%) ändern, so erklärt sich der VERPÄCHTER ausdrücklich mit dieser Änderung einverstanden.

Der VERPÄCHTER verpachtet und übergibt und der PÄCHTER pachtet und übernimmt die obig näher bezeichneten GRUNDSTÜCKE samt dem darüber befindlichen Luftraum, wie der VERPÄCHTER die GRUNDSTÜCKE zu besitzen und benützen berechtigt war. Mit dem Tag der Vertragsunterfertigung gehen daher Besitz, Nutzen und Vorteil, aber auch Lasten und Gefahren aus dem Pachtgegenstand auf den PÄCHTER über.

§ 2 VERTRAGSZWECK

Die GRUNDSTÜCKE dienen dem PÄCHTER zur Aufstellung, Errichtung, Verlegung und zum Betrieb von Windkraftanlagen inkl. Montageplätzen (wie auf dem Plan gemäß Beilage 1), Fundamenten, Trafostationen, Nieder- und Hochspannungskabeln, Datenleitungen, Erdungsanlagen, und sonstigen dazugehörigen technischen Anlagenteilen der Windkraftanlagen (im Folgenden kurz die "WINDKRAFTANLAGEN" genannt; dieser Begriff umfasst auch die eben angeführten Nebenpositionen). Der PÄCHTER ist im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften und baubehördlichen Bewilligungen berechtigt, die WINDKRAFTANLAGEN zu errichten und alle Maßnahmen zu ergreifen, die er zum Betrieb dieser WINDKRAFTANLAGEN erforderlich und nützlich hält. Der VERPÄCHTER wird den PÄCHTER bei der Umsetzung bestmöglich unterstützen, allfällige für eine Bauführung erforderliche Erklärungen abgeben und diesbezüglich notwendige Schriftstücke unterfertigen.

Entsprechend dem derzeitigen Planungsstand werden voraussichtlich WINDKRAFTANLAGEN mit einer Nabenhöhe von ca. 135 m und einem Rotordurchmesser von ca. 101 m (jeweils +/- 20 m Toleranz je nach Typ der gewählten Anlage) zum Einsatz kommen. Die WINDKRAFTANLAGEN sollen dort nach deren Aufstellung und ggf. nach deren Ersatz durch neuere Anlagen über die Vertragsdauer kontinuierlich zur Stromerzeugung betrieben werden.

§ 3 SUPERÄDIFIKAT

Ob der GRUNDSTÜCKE werden sämtliche WINDKRAFTANLAGEN (und sonstige Bauwerke) in der erklärten Absicht der Parteien aufgeführt, dass diese nicht stets darauf bleiben sollen und sohin nicht Bestandteil oder Zubehör der GRUNDSTÜCKE, sondern vielmehr Gegenstand selbständigen Eigentums des PÄCHTERS werden (Superädifikat gemäß § 435 ABGB).

Der VERPÄCHTER anerkennt das Eigentum des PÄCHTERS an den von ihm aufzuführenden Superädifikaten.

§ 4 RECHTE UND PFLICHTEN DES VERPÄCHTERS

*A. Der VERPÄCHTER gewährt dem PÄCHTER ob den GRUNDSTÜCKEN das Recht
1) zur Aufstellung, Errichtung, von WINDKRAFTANLAGEN samt Montageplätzen, Fundamenten und Trafostationen an den in der Beilage 1 gekennzeichneten Standorten.*

2) notwendige Versorgungs-, Verbindungs- und Einspeiseleitungen zu und von den WINDKRAFTANLAGEN zu verlegen.

3) jederzeit notwendige Zufahrten mit Fahrzeugen aller Art von den öffentlichen Straßen und landwirtschaftlichen Wegen im Eigentum des VERPÄCHTERS zu den WINDKRAFTANLAGEN durchzuführen. Dies gilt insbesondere für Zufahrten im Zuge des Betriebs, des An- und Abtransports und der Aufstellung, des Umbaus und der Demontage der WINDKRAFTANLAGEN. Der PÄCHTER hat das Recht, die Zufahrt in Form eines über die Nutzungsdauer der WINDKRAFTANLAGEN permanenten Weges auszuführen.

4) zur Durchführung der Montagetätigkeiten der WINDKRAFTANLAGEN.

5) die WINDKRAFTANLAGEN zu betreiben, zu überprüfen, zu erneuern, umzubauen, instandzuhalten und zu beseitigen.

6) für die oben genannten Tätigkeiten die gepachteten Flächen jederzeit durch die vom PÄCHTER hierzu bestellten Personen zu betreten und zu befahren.

B. Der VERPÄCHTER verpflichtet sich,

1) von einem Eigentumswechsel einzelner, mehrerer oder sämtlicher seiner in diesem Vertrag genannten GRUNDSTÜCKE den PÄCHTER im Voraus zu benachrichtigen und die vertragsgegenständlichen Verpflichtungen vollinhaltlich an seine Rechtsnachfolger zu übertragen.

2) den PÄCHTER rechtzeitig von beabsichtigten Arbeiten zu verständigen, durch welche die WINDKRAFTANLAGEN oder die verlegten Leitungen Schaden nehmen könnten und ihn diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos zu halten.

3) den Bestand und den Betrieb der genannten WINDKRAFTANLAGEN samt allen Arbeiten und Vorkehrungen in dem unter § 4 A. genannten Umfang zu dulden, und alles zu unterlassen, was eine Beschädigung oder Störung der WINDKRAFTANLAGEN zur Folge haben könnte.

4) nichts zu unternehmen, was den geplanten WINDKRAFTANLAGEN Schaden zufügt bzw. eine Verschlechterung der Wirtschaftlichkeit zur Folge haben könnte.

5) den PÄCHTER bei der Einholung von benötigten Genehmigungen für die Aufstellung und den Betrieb von WINDKRAFTANLAGEN zu unterstützen, wobei dadurch ggf. anfallende Kosten vom PÄCHTER getragen werden.

6) Behördenauflagen, die nur durch den VERPÄCHTER umgesetzt werden können, auf Kosten des PÄCHTERS umzusetzen.

7) die zur grundbücherlichen Einverleibung notwendigen Urkunden ordnungsgemäß zu unterfertigen bzw. zur Verfügung zu stellen.

C. Der VERPÄCHTER ist berechtigt die dem PÄCHTER zur Errichtung der WINDKRAFTANLAGEN verpachteten GRUNDSTÜCKE nach deren Errichtung zur landwirtschaftlichen Nutzung einem anderen Nutzer zur Verfügung zu stellen. Die Rechte des PÄCHTERS aus diesem Vertrag dürfen dadurch jedoch nicht beeinträchtigt werden und müssen sämtliche Pflichten des VERPÄCHTERS auch auf diese weiteren Nutzer der GRUNDSTÜCKE nachweislich vertraglich überbunden werden, widrigenfalls der VERPÄCHTER den PÄCHTER weiterhin schad und klaglos hält. Die Einräumung dieser landwirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeiten hat derart ausgestaltet zu sein, dass den landwirtschaftlichen Nutzern bei ordnungsgemäßer Ausübung ihrer Nutzungsrechte keinerlei Ansprüche gegenüber dem PÄCHTER - welcher Art auch immer - zustehen.

D. 1.) Zur weiteren Besicherung des Betriebes der WINDKRAFTANLAGEN des PÄCHTERS räumt der VERPÄCHTER für sich und seine Rechtsnachfolger dem PÄCHTER und dessen Rechtsnachfolgern das dingliche Recht der Dienstbarkeit ein, auf dem(den) im §1 näher bezeichneten GRUNDSTÜCKEN zwecks Errichtung der im § 2 näher bezeichneten WINDKRAFTANLAGEN und sonstigen Bauwerken die im § 4 A näher definierten Servitutsrechte gemäß den übrigen in diesem Vertrag darauf bezug nehmenden Bestimmungen auszuüben. Der PÄCHTER nimmt hiermit diese Dienstbarkeit bindend an.

2.) Mit dem Tag der Vertragsunterfertigung gehen Besitz, Nutzen und Vorteil dieser Dienstbarkeit aber auch Lasten und Gefahr aus dieser auf den PÄCHTER über.

3.) Diese Dienstbarkeit ist grundbücherlich sicherzustellen.

4.) Für die Einräumung dieser Dienstbarkeit erhält der VERPÄCHTER vom PÄCHTER als einmaliges Entgelt den Pauschalbetrag von € 1,-.

E. Der VERPÄCHTER erklärt sich mit einer allfälligen sicherungsweisen Abtretung der Rechte und Ansprüche des PÄCHTERS aus dem Pachtvertrag einverstanden.

F. VERPÄCHTER und PÄCHTER erklären Vertragsannahme.

§ 5 PFLICHTEN DES PÄCHTERS

1) Der PÄCHTER kümmert sich um die notwendigen öffentlich-rechtlichen Genehmigungen, zum Beispiel um die gewerberechtlichen Genehmigungen, und übernimmt die dafür anfallenden Kosten.

2) Der PÄCHTER kümmert sich um die Umsetzung von Behördenauflagen und trägt die Kosten dafür. In Ausnahmefällen gilt § 4 B. (6).

3) Flurschäden, die außerhalb der unmittelbaren Aufstellungsfläche der WINDKRAFTANLAGEN als Folge der Tätigkeiten des PÄCHTERS gemäß § 4 A. entstehen - insbesondere im Zuge der Montagetätigkeiten - beseitigt der PÄCHTER auf seine Kosten. Beseitigt der PÄCHTER allfällige Flurschäden nicht auf seine Kosten oder vereinbaren die Parteien einvernehmlich die Durchführung der Beseitigung durch den - VERPÄCHTER, so ersetzt der PÄCHTER dem VERPÄCHTER die Kosten der Beseitigung dieser Flurschäden nach den Richtsätzen der NÖ Landwirtschaftskammer bzw. deren Rechtsnachfolger.

4) Entschließt sich der PÄCHTER zur endgültigen Demontage einer WINDKRAFTANLAGE - entweder zum Ende des Vertrags oder schon davor, beseitigt er auf seine Kosten sämtliche von ihm verursachten Flurschäden. Beseitigt der PÄCHTER allfällige Flurschäden nicht auf seine Kosten oder vereinbaren die Parteien einvernehmlich die Durchführung der Beseitigung durch den VERPÄCHTER, so ersetzt der PÄCHTER dem VERPÄCHTER die Kosten der Beseitigung dieser Flurschäden nach den Richtsätzen der NÖ Landwirtschaftskammer bzw. deren Rechtsnachfolger. Die unter der ursprünglich vorhandenen Grundoberfläche eingebrachten Einbauten, das sind insbesondere das Fundament und die Verkabelungen, müssen vom PÄCHTER allerdings nur bis zu einer Tiefe von einem Meter unter der Erdoberfläche entfernt werden. Die Oberfläche wird mit - qualitativ dem ursprünglichen Erdreich entsprechendem - Erdreich überdeckt, so daß eine Erdoberfläche wieder hergestellt wird, die der übrigen Erdoberfläche vergleichbar ist. Alle über der Grundoberfläche errichteten Anlagenteile werden vom PÄCHTER vollständig demontiert.

5) Der PÄCHTER verpflichtet sich, spätestens 2 Jahre nach der endgültigen Stilllegung der WINDKRAFTANLAGEN, diese zu entfernen.

§ 6 VERTRAGSDAUER

Der vorliegende Vertrag beginnt am yyyy und wird auf unbestimmte Dauer geschlossen. Dieser Bestandvertrag kann von jeder Vertragspartei unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von zwölf Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres durch eingeschriebenen Brief aufgekündigt werden (ordentliche Kündigung). Für die Rechtzeitigkeit der Kündigung gilt das Datum der Postaufgabe des Kündigungsschreibens.

Der VERPÄCHTER verzichtet auf die Dauer von 45 (fünfundvierzig) Jahren auf das Recht der Aufkündigung dieses Bestandverhältnisses, sodass eine rechtswirksame Kündigung erstmals zum 31. Dezember 2056 ausgesprochen werden kann. Festgehalten wird, dass der VERPÄCHTER berechtigt ist, diesen Vertrag aus wichtigem Grund sofort aufzulösen, wenn der PÄCHTER mit der Bezahlung des Bestandszinses (§ 7) länger als zwei Monate nach dessen

Fälligkeit zur Gänze oder teilweise in Rückstand gerät und diesen Rückstand trotz Mahnung mittels eingeschriebenen Briefes und Setzung einer 14-tägigen Nachfrist nicht bezahlen sollte.

Sonderkündigungsrechte: Der PÄCHTER ist berechtigt, diesen Vertrag vorzeitig zum Ablauf des 5. (fünften) Vertragsjahres unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes aufzukündigen, wenn - aus welchen Gründen auch immer (etwa weil die behördlichen Bewilligungen für die Errichtung und zum Betrieb der WINDPARKANLAGEN nicht oder nicht rechtzeitig erteilt werden) - bis zu diesem Zeitpunkt noch keine einzige WINDKRAFTANLAGE auf den GRUNDSTÜCKEN errichtet wurde (Sonderkündigungsrecht des PÄCHTERS). Sollte der PÄCHTER von diesem

Sonderkündigungsrecht nach 5 Jahren keinen Gebrauch machen, jedoch noch keine einzige WINDKRAFTANLAGE errichtet sein (und sohin auch noch kein Bestandzins nach § 7 zur Zahlung fällig), so wird für die Dauer von 2 Jahren ein jährlicher Pachtzins von EUR 1000,- (prozentueile Anpassung lt. § 7 zuzüglich USt) vereinbart. Zum Ablauf des 7. (siebenten) Vertragsjahres ist jede Vertragspartei berechtigt, diesen Vertrag vorzeitig unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes aufzukündigen, wenn - aus welchen Gründen auch immer - bis zu diesem Zeitpunkt noch keine einzige WINDKRAFTANLAGE auf den GRUNDSTÜCKEN errichtet wurde (Sonderkündigungsrecht beider Vertragsparteien).

Schließlich halten die Vertragsparteien ihr einvernehmliches Verständnis fest, dass sie sich um eine einvernehmliche vorzeitige Auflösung dieses Vertrages bemühen werden, sobald unzweifelhaft und rechtskräftig feststeht, dass die geplanten WINDKRAFTANLAGEN auf den Grundstücken nicht entwickelt bzw errichtet werden können oder der PÄCHTER endgültig von einer solchen Errichtung Abstand nimmt.

Beide Vertragsparteien verzichten in diesen Fällen wechselseitig auf die Geltendmachung aller wie auch immer gearteter Ansprüche.

Der VERPÄCHTER erklärt sich damit einverstanden, dass das Bestandrecht des PÄCHTERS nach den Bestimmungen dieses Vertrages im Lastenblatt der Liegenschaft EZ 992 KG 05003 Bruck/Leitha einverleibt werde und verpflichtet sich, alle hiefür erforderlichen Erklärungen abzugeben, die dafür nötig sind, dass das Bestandrecht des PÄCHTERS einverleibt werden kann.

Nach Beendigung des Pachtverhältnisses, zu welchem Zeitpunkt auch immer, wird der PÄCHTER die GRUNDSTÜCKE geräumt an den VERPÄCHTER übergeben. Es gelten die oben genannten Pflichten des PÄCHTERS.

§ 7 BESTANDZINS

1. Als jährlich zu entrichtender Pachtzins hat der PÄCHTER dem VERPÄCHTER

a) 0,20 % der Gutschrift der Abrechnungsstelle, des Netzbetreibers oder

Elektrizitätsversorgungsunternehmens (EVU), an das der PÄCHTER den mittels der WINDKRAFTANLAGEN erzeugten Strom liefert, für Strom aus den errichteten WINDKRAFTANLAGEN zuzüglich jeweils gültiger Umsatzsteuer spätestens jeweils am 01.03. jeden Jahres für das Vorjahr zu zahlen, wenn sich die Fundamente der WINDKRAFTANLAGEN zu 100 % auf den GRUNDSTÜCKEN des VERPÄCHTERS befinden. Befinden sie sich nicht zu 100 % darauf, so vermindert sich dieser Teil des Pachtzinses um den Prozentsatz der Fundamentflächen, die sich nicht auf den GRUNDSTÜCKEN des VERPÄCHTERS befinden (Beispiel: nur 20 % der Fundamentflächen befinden sich auf den GRUNDSTÜCKEN des VERPÄCHTERS, die restlichen 80 % auf Grundstücken anderer Eigentümer, so beträgt der Pachtzins dieses Punktes 1a: $0,20 \times 0,20 = 0,040$ % der Gutschrift der Abrechnungsstelle, des Netzbetreibers oder EVUs) und zusätzlich

b) 0,20 % der Gutschrift der Abrechnungsstelle, des Netzbetreibers oder Elektrizitätsversorgungsunternehmens (EVU), an das der PÄCHTER den mittels der WINDKRAFTANLAGEN erzeugten Strom liefert, für Strom aus den errichteten WINDKRAFTANLAGEN zuzüglich jeweils gültiger Umsatzsteuer spätestens jeweils am 01.03. jeden Jahres für das Vorjahr zu zahlen, wenn sich die Montageplätze zu 100 % auf den GRUNDSTÜCKEN des VERPÄCHTERS befinden. Befinden sie sich nicht zu 100 % darauf, so vermindert sich dieser Teil des Pachtzinses um den Prozentsatz der Montageplätze, die sich nicht auf den GRUNDSTÜCKEN des VERPÄCHTERS befinden (Beispiel: nur 40 % der Montageplätze befinden sich auf den GRUNDSTÜCKEN des VERPÄCHTERS, die restlichen 60 % auf Grundstücken anderer Eigentümer, so beträgt der Pachtzins dieses Punktes 1b: $0,20 \times 0,40 = 0,080$ % der Gutschrift der Abrechnungsstelle, des Netzbetreibers oder EVUs) und zusätzlich

c) 0,10 % der Gutschrift der Abrechnungsstelle, des Netzbetreibers oder Elektrizitätsversorgungsunternehmens (EVU), an das der PÄCHTER den mittels der WINDKRAFTANLAGEN erzeugten Strom liefert, für Strom aus den errichteten WINDKRAFTANLAGEN zuzüglich jeweils gültiger Umsatzsteuer spätestens jeweils am 01.03. jeden Jahres für das Vorjahr zu zahlen, wenn sich die Kreisflächen, die sich aus einer Normalprojektion auf den Boden der von den Flügeln der WINDKRAFTANLAGEN überstrichenen Fläche ergeben, zu 100 % auf den GRUNDSTÜCKEN des VERPÄCHTERS befinden. Befinden sie sich nicht zu 100 % darauf, so vermindert sich dieser Teil des Pachtzinses um den Prozentsatz der Kreisflächen, die sich nicht auf den GRUNDSTÜCKEN des VERPÄCHTERS befinden (Beispiel: nur 40 % der Kreisflächen befinden sich auf GRUNDSTÜCKEN des VERPÄCHTERS, die restlichen 60 % auf Grundstücken anderer Eigentümer, so beträgt der Pachtzins dieses Punktes 1c: $0,10 \times 0,40 = 0,040$ % der Gutschrift der Abrechnungsstelle, des Netzbetreibers oder EVUs) und zusätzlich

d) 0,0001 % je m2 der Gutschrift der Abrechnungsstelle, des Netzbetreibers oder Elektrizitätsversorgungsunternehmens (EVU), an das der PÄCHTER den mittels der WINDKRAFTANLAGEN erzeugten Strom liefert, für Strom aus den errichteten WINDKRAFTANLAGEN zuzüglich jeweils gültiger Umsatzsteuer spätestens jeweils am 01.03. jeden Jahres für das Vorjahr für die Zuwegung zu zahlen. (Beispiel: Befinden sich 300 m2 Zuwegungsflächen auf GRUNDSTÜCKEN des VERPÄCHTERS, so beträgt der Pachtzins dieses Punktes 1d: $0,0001\% \times 300 \text{ m}^2 = 0,03\%$ der Gutschrift der Abrechnungsstelle, des Netzbetreibers oder EVUs).

Für die Gutschrift wird der Mittelwert des Stromertrages aller WINDKRAFTANLAGEN, welche in der KG Bruck/Leitha durch den PÄCHTER errichtet werden, herangezogen.

2. Die Gutschrift für den Strom aus WINDKRAFTANLAGEN beginnt mit der Stromlieferung und endet, sobald kein Strom mehr von der jeweiligen WINDKRAFTANLAGE geliefert wird.

3. Mit der Bezahlung des Pachtzinses hat der VERPÄCHTER gegenüber dem PÄCHTER aus dem Titel der Einräumung von Rechten und der Übernahme von Verpflichtungen aus diesem Vertrag keine wie immer gearteten Entgeltansprüche mehr.

§ 8 HAFTUNG

Hinsichtlich der Schadensersatzansprüche Dritter, die im Zusammenhang mit der Tätigkeit des PÄCHTERS gestellt werden, verpflichtet sich der PÄCHTER, den VERPÄCHTER schad- und klaglos zu halten.

§ 9 RECHTSNACHFOLGE

1.) Der Vertrag geht beiderseits mit allen Rechten und Pflichten auf die Rechtsnachfolger über. Dem PÄCHTER wird das ausdrückliche Recht eingeräumt, sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag an Dritte Personen zu übertragen.

§ 10 AUFSANDUNG

...."

Mit Bescheid vom 12. Dezember 2017 setzte das Finanzamt die Gebühr für das Rechtsgeschäft gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 mit 2% vom Wert des bedungenen Entgelts in Höhe von 13.548,24 € mit 270,96 € fest.

Fristgerecht wurde Beschwerde eingebracht.

Die Beschwerde lautet auszugsweise:

" ..

II. Begründung der Beschwerde

Die belangte Behörde hat den Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weil sie davon ausgeht, dass es sich um einen reinen Dienstbarkeitsvertrag handelt. Dies widerspricht aber sowohl dem Urkundeninhalt, als auch dem Parteiwillen und erscheint der Beschwerdeführerin weder zivil-, noch gebührenrechtlich haltbar. Darüber hinaus wurden durch die belangte Behörde auch Verfahrensvorschriften verletzt, was alles in weiterer Folge näher ausgeführt wird.

1. Urkundeninhalt:

Schon in § 1 (Gegenstand) des Vertrages wird explizit festgehalten, dass es sich hierbei um einen Pachtvertrag über eine Liegenschaft samt darüber liegendem Luftraum handelt. In § 2 wird der Vertragszweck weiter präzisiert und dem Pächter das Recht eingeräumt, alle Maßnahmen zu ergreifen, die er für den Betrieb der Windenergieanlagen (WEA) erforderlich oder nützlich hält.

Im nächsten Satz wird die Rechtsposition wie in Bestandverträgen üblich so formuliert, dass der Pächter in alte Rechte und Pflichten des Eigentümers eintritt, wie letzterer es zu besitzen und benutzen berechtigt war. Die Rechte des Pächters wurden absichtlich so weit gefasst, um einen möglichst großen Handlungsspielraum sicherzustellen und eine umfassende Rechtsposition zu schaffen.

Die unstrittig in § 4 A des Vertrages geregelten Dienstbarkeiten ergänzen das Bestandrecht lediglich und umfassen vor allem das Recht Kabel zu verlegen, das Grundstück jederzeit zu betreten, sowie mit KFZ zu-/befahren zu können. Nachdem diese Rechte aber nur von untergeordneter Bedeutung zum viel umfassenderen Bestandrecht sind, wurde von den Parteien in § 4 D. 4.) für die Einräumung der Dienstbarkeit hierfür einvernehmlich ein einmaliger Pauschalbetrag in Höhe von 1 Euro vereinbart.

Darüber hinaus ist, wie bei Bestandverhältnissen üblich, gemäß § 5 4) und 5) das Grundstück wieder im ursprünglichen Zustand zurückzustellen. Generell finden sich im restlichen Vertrag überall Anhaltspunkte für einen Pachtvertrag, nicht zuletzt auch wegen der konsequenten Bezeichnung der Parteien als Pächter und Verpächter.

Auch die Entgeltregelung in § 7 spricht schon in der Überschrift und auch in weiterer Folge immer von einem Bestandszins, der jährlich zu entrichten ist und im Übrigen auch erlösabhängig ist. Abgesehen von der Bezeichnung sind die laufende Entrichtung und die Erlösabhängigkeit weitere starke Argumente für die Qualifikation als Pachtvertrag.

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass die Inländererklärung in § 11 nur deshalb abgegeben wurde, weil es sich nach dem einhelligen Verständnis der Parteien und des Vertragserrichters um einen Pachtvertrag handelt. Eine solche Erklärung für reine Dienstbarkeitsverträge abzugeben wäre vollkommen unnötig, weil in B dafür keine grundverkehrsbehördliche Genehmigung notwendig ist.

2. Zivilrechtlicher Exkurs:

Gemäß § 472 ABGB ist die Dienstbarkeit das dingliche Recht, durch den der Eigentümer verpflichtet wird, zum Vorteil eines anderen in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen.

Die Nutzung des dinglich Berechtigten ist allerdings beschränkt (Hofmann in Rummel³, ABGB Kommentar, § 472 ABGB, Rz 1). Die Duldung in Rücksicht seiner Sache kann daher nicht so weit gehen, dass dies ein vollkommenes Verbot jedweder wirtschaftlichen Tätigkeit zur Folge hat. Eine vollumfassende Nutzung des Grundstücks ist daher mit einer Dienstbarkeit nicht möglich. Auch muss jede Servitut möglichst schonungsvoll ausgeübt werden (Iro, Sachenrecht⁴, RZ 15/1).

Auch die von den Vertragspartnern definitiv nicht intendierte Einräumung eines Fruchtgenussrechts gemäß §§ 504 ABGB ff scheidet aus zivilrechtlichen Gründen aus. Abgesehen davon, dass hierfür keine Anhaltspunkte in der Vertragsurkunde bestehen, muss der Fruchtnießer als bloßer Rechtsbesitzer die Substanz schonen und darf die Zweckbestimmung und Bewirtschaftungsart der dienenden Sache nicht ändern (Hofmann in Rummel³, ABGB Kommentar, § 509 ABGB, Rz 3), wie zum Beispiel von Wald auf Schottergrube (JBI 1989, 103). Eine solche Widmungsänderung stellt zweifellos auch die vertragsgegenständliche Umstellung von rein landwirtschaftlicher Nutzung auf Energieerzeugung dar. Hingegen ist der Pächter gemäß § 1090 ff ABGB berechtigt, den Pachtgegenstand auf eine gewisse Dauer gegen Entgelt zu gebrauchen und zu benutzen. Das Ausmaß der Rechte des Pächters ergeben sich aus dem Vertrag (Würth in Rummel³, ABGB Kommentar, § 1097 ABGB, Rz 2). Das Eigentum am Grundstück kann daher sogar vertraglich auf ein bloßes nuda proprietas (nacktes Eigentumsrecht) reduziert werden (siehe auch EuGH-Urteil vom 4.10.2001, C-326/99).

3. Parteienwille:

Somit ist eine Dienstbarkeit im Unterschied zu einer vertraglich umfassend ausgestalteten Pacht ein deutlich schwächeres und beschränkteres Recht, was sich an folgendem Beispiel gut illustrieren lässt:

Man stelle sich vor, auf dem vertragsgegenständlichen Grundstück könnten 2 WEA behördlich genehmigt und störungsfrei betrieben werden und ein neuer Projektentwickler tritt an den

Grundeigentümer heran, um seinerseits eine weitere WEA auf dem vertragsgegenständlichen Grundstück zu errichten. Bei bloßer Ausgestaltung als Dienstbarkeit wäre es der C unmöglich, die Errichtung durch den anderen Betreiber zu verhindern, weil der Grundeigentümer ja lediglich zu einem Dulden und Unterlassen der bestehenden WEA verpflichtet ist. Nur durch die Ausgestaltung als Pachtvertrag kann die C die Errichtung verhindern, weil sie vollständig in die Rechte und Pflichten des Grundeigentümers eingetreten ist.

Angesichts des oben angeführten Beispiels wird klar, dass es abseits des Gebührenrechts viel gewichtigere Gründe für die C zur Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses als Pacht gibt, nämlich die möglichst umfassende Absicherung der Rechtsposition als Betreiber der WEA.

4. Allgemeine gebührenrechtliche Betrachtung:

Gemäß § 17 Abs 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend (Urkundenprinzip). Aus den Bestimmungen des § 17 Abs 1 und 2 folgt, dass ein zustande gekommenes Rechtsgeschäft bei eindeutigen Urkundeninhalt diesem entsprechend zur Gebührenbemessung heranzuziehen ist (VwGH 21.5.1981, 15/3433/80). Dies gilt in Bezug auf die grundsätzliche Gebührenpflicht nach § 33 GebG, die konkrete Tarifpost und den genauen Inhalt des Rechtsgeschäfts gleichermaßen (Twardosz, Gebührengesetz6, § 17, Rz 1). Aus Sicht der Beschwerdeführerin ergibt sich daher schon aus dem Urkundenwortlaut (siehe Ausführungen in Punkt 111.1.), dass die Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern als Pachtvertrag zu qualifizieren ist.

Aber selbst wenn der Vertragsinhalt nicht so klar formuliert wäre, ist bei Zweifeln über die Einordnung des Vertrags nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs dieser nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu prüfen (vgl. VwGH 2009/16/0316) und damit letztlich auf den Parteiwillen abzustellen, welcher eindeutig auf die Begründung eines Pachtverhältnisses abzielte (siehe Ausführungen in Punkt III. 3.).

Der verfahrensgegenständliche Vertrag räumt dem Pächter vor allem ein Bestandsrecht ein, auf dessen Basis dann auch noch ein Superädifikat begründet wird. Die ebenfalls in dem Vertrag eingeräumten Dienstbarkeiten sind lediglich von untergeordneter Bedeutung, was sich auch aus dem sehr geringen Dienstbarkeitsentgelt ableiten lässt. Für die Abgrenzung unterschiedlicher geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend. Enthält ein Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen (VwGH 5.3.1990, 89/15/0014).

5. Zum Bestandvertrag im Besonderen:

Den Bestimmungen des § 33 TP 5 GebG unterliegen nicht nur Bestandverträge gemäß §§ 1090ff ABGB, sondern auch sonstige gemischte Verträge, welche eine Gebrauchsüberlassung

zum Inhalt haben und bestandsähnliche Merkmale aufweisen (Fellner⁸, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP5 S 288). Gemäß § 33 TP5 Abs 1 sind die wesentlichen Merkmale für einen Bestandvertrag im gebührenrechtlichen Sinne der Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache für eine gewisse Zeit gegen einen bestimmten Preis. Alle der vier oben genannten Kriterien sind im gegenständlichen Vertrag erfüllt:

- *Gebrauchsrecht:* In § 1 des Vertrags wird der C das Bestandsrecht eingeräumt (....der Pächter pachtet, wie der Eigentümer zu besitzen und benutzen berechtigt war).
- *Unverbrauchbare Sache:* Gegenstand des Bestandvertrags ist ein Grundstück, was unzweifelhaft als unverbrauchbare Sache anzusehen ist.
- *Gewisse Zeit:* Der gegenständliche Pachtvertrag ist gemäß § 6 auf unbestimmte Dauer abgeschlossen (zur Zulässigkeit siehe Geb-RL, Rz 663).
- *Entgeltlichkeit:* Der Bestandszins ist in § 7 festgelegt und auf Basis des Energieertrags der WEA jährlich zu entrichten.

An der rechtlichen Qualifikation des verfahrensgegenständlichen Vertrags als Bestandsverhältnis vermögen daher weder die von der belangten Behörde ins Treffen geführte Rechtsnachfolgeregelung in § 4 D, noch die unstrittig durch den Vertrag ebenfalls eingeräumten untergeordneten Dienstbarkeiten etwas ändern. Durch die Verbücherung des Bestandvertrags wird dieser auch nicht zum Dienstbarkeitsvertrag (Arnold, Rechtsgebühren Kommentar³, § 33 TP 9, Rz 3a). Der Vertrag, mit dem der Grundeigentümer entgeltlich das Recht zur Nutzung des Grundstücks zwecks Errichtung eines Superädifikats auf diesem einräumt, unterliegt der TP 5 (Arnold, Rechtsgebühren Kommentar⁸ § 33 TP 5, Rz 3a). Auch ein Baurechtsvertrag ist kein Dienstbarkeitsvertrag, obwohl dem Bauberechtigten (neben dem Eigentumsrecht am Bauwerk) die Rechte eines Nutznießers am Grundstück zustehen.

6. Judikatur:

Weiters fehlen die nach der rezenten einschlägigen Judikatur des Bundesfinanzgerichts typischen Elemente für einen Dienstbarkeitsvertrag. So wird nie von Nutzungsgeber/Nutzungsnehmer (BFG 31.08.2016, RV/7105005/2014), sondern immer nur von Verpächter/Pächter gesprochen.

Außerdem ist die Vertragsdauer weder auf bestimmte Zeit, noch ist das Entgelt einmalig (BFG 14.09.2017, RV/5100395/2017), sondern als erlösabhängiger Bestandszins jährlich zu entrichten. Darüber hinaus ist, wie bei Bestandsverhältnissen üblich, das Grundstück wieder im ursprünglichen Zustand zurückzustellen.

Ergänzend zu den Ausführungen hinsichtlich der Abgrenzung der Dienstbarkeit vom Bestandvertrag sei noch auf das EuGH-Urteil vom 4.10.2001 C-326/99 hingewiesen, wonach

die entgeltliche Bestellung eines Fruchtgenusses an einer Liegenschaft einer Vermietung/Verpachtung derselben gleichgestellt sei. Wenngleich die Aussage lediglich unter dem umsatzsteuerrechtlichen Aspekt erfolgte, so ist doch festzuhalten, dass der EuGH darauf hingewiesen hat, dass dem Betroffenen auf gewisse Zeit gegen Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (Arnold, Rechtsgebühren Kommentar6, § 33 TP 9, Rz 11).

7. Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Die belangte Behörde hat durch die unzureichende Begründung des Bescheides Verfahrensvorschriften verletzt und damit das Verfahren mit einem Mangel belastet. So erfuhr die Beschwerdeführerin von der Qualifikation des verfahrensgegenständlichen Vertrags als Dienstbarkeitsvertrag trotz mehrfacher Korrespondenz mit der Behörde erst mit Bescheidzustellung.

Darüber hinaus finden sich in der Begründung des Bescheids keine rechtlichen Argumente für die ausschließliche Qualifikation sämtlicher vertragsgegenständlichen Rechte als reine Dienstbarkeiten.

Weiters ist die Berechnung für die Gebührenbemessung nur cursorisch wiedergegeben und jedenfalls zu kurz, um den im Spruch festgesetzten Gebührenbetrag lückenlos und zweifelsfrei nachvollziehen zu können.

8. Berechnung:

Aus Sicht der Beschwerdeführerin ist die rechtlich gebotene Gebührenberechnung wie folgt durchzuführen:

€ 317,02 (Pacht 2015) + € 736,86 (Pacht 2016): 2 =

€ 526,94 Zweijahrespachtzins-Durchschnitt

€ 526,94 x 3 (weil unbestimmte Vertragsdauer): 100 (Gebührensatz 1% gemäß TP 5)

€ 15,81 Gebühr Pacht

+

€ 1 Dienstbarkeitsentgelt: 50 (Gebührensatz 2% gemäß TP 9)

€ 0,02 Gebühr Dienstbarkeit

€ 15,83 Gesamtgebühr gemäß TP 5 und TP 9

..."

Mit Vorlagebericht vom 14.02.2018 legte das Finanzamt gegenständlichen Akt mit folgender Stellungnahme vor:

"Sachverhalt:

Am 21.06.2011 wurde der Pacht- und Servitutsvertrag vom xxxx zwischen X ("Pächter") und Z ("Verpächter") betreffend Liegenschaft beim FAGVG zur Gebührenbemessung angezeigt. Die Verpächter gewährten dem Pächter das Recht, Windkraftanlagen zu errichten, notwendige Versorgungs-, Verbindungs- und Einspeiseleitungen zu den Windkraftanlagen zu verlegen, Zufahrten zu diesen Anlagen und Montagetätigkeiten durchzuführen. Zur Besicherung des Betriebes der Windkraftanlagen räumten die Verpächter dem Pächter das dingliche Recht der Dienstbarkeit ein. Für die Einräumung dieser Dienstbarkeit erhalten die Verpächter vom Pächter als ein einmaliges Entgelt den Pauschalbetrag von € 1,-. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei die Verpächter 45 Jahre auf das Recht der Kündigung verzichteten. Der Bestandzins wurde jährlich abhängig in einem Prozentsatz der Gutschrift der Abrechnungsstelle, des Netzbetreibers oder Elektrizitätsversorgungsunternehmens, an das der Pächter den mittels Windkraftanlagen erzeugten Strom liefert, vereinbart.

Am 08.07.2013 wurde von X bekanntgegeben, dass die Inbetriebnahme des Windparks im Jahr 2015 erfolgen werde. Aufgrund der Anfrage vom 11.12.2015 wurde mit Fax vom 21.01.16 bekanntgegeben, dass bis zum Jahr 2016 kein Entgelt entrichtet worden sei und die erstmalige Zahlung voraussichtlich im zweiten Quartal 2016 erfolgen werde. Weiters wurde mitgeteilt, dass die Windkraftanlagen des gegenständlichen Windparks D per 30.09.2015 an die E verkauft worden sind und die (verbleibende) X per 30.09.2015 mit XY verschmolzen worden ist. Da die Pächterin zum Stichtag 30.9.2015 auf die XY verschmolzen wurde, erging der Bescheid an F.

Aufgrund der Anfrage vom 16.08.2017 wurde per Fax vom 31.10.2017 die Höhe der Pachtzinse bekanntgegeben und die Auffassung vertreten, dass ein Bestandvertrag (und kein Servitutsvertrag) vorliege. Am 12.12.2017 wurde der Gebührenbescheid gem. § 33 TP 9 GebG erlassen. Als Bemessungsgrundlage wurde das jährliche Entgelt lt. Vorhaltsbeantwortung € 1.505,36 x 9 Jahre (unbestimmte Zeit) insgesamt € 13.548,24 angesetzt. Am 09.01.2018 (eingelangt 11.01.2018) wurde eine Beschwerde gemäß § 243 BAO mit Antrag auf Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht zwecks Klärung der Grundfrage Bestand- oder Servitutsvertrag eingebracht.

Beweismittel: Bemessungsakt ERFNR 527725/2011

Stellungnahme:

Gemäß § 33 TP 9 Gebührengesetz (GebG) unterliegt die entgeltliche Einräumung von Dienstbarkeiten einer Gebühr von 2 % des bedungenen Entgeltes.

Gemäß § 472 ABGB wird durch das Recht der Dienstbarkeit ein Eigentümer verbunden, zum Vorteil eines anderen in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen. Es ist ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht. Dienstbarkeiten oder Servitute sind dingliche, unter anderem auf Privatrecht beruhende (§ 480 ABGB) idR durch Verbücherung erworbene Rechte auf beschränkte Nutzung einer fremden Sache, denen die Pflicht des Eigentümers dieser Sache auf Duldung dieser Nutzung gegenübersteht. Vertraglich nicht verbücherte Servitute sind zulässig, binden jedoch nur die Vertragsparteien. Darüber hinaus sind sie gegen deren Gesamtrechtsnachfolger und bei Übernahme durch einen Einzelrechtsnachfolger auch diesem gegenüber wirksam (OGH vom 29.01.2002, 1 Ob 300/01a, NZ 2003, 53, und vom 16.06.2011, 6 Ob 95/11f). Auf eine Verbücherung der Dienstbarkeit kommt es für die Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 9 nicht an. Der Gebühr unterliegt nicht erst der Erwerb einer Dienstbarkeit, also ihre grundbücherliche Einverleibung, sondern schon die rechtsgeschäftliche Einräumung des Titels zum entgeltlichen Erwerb (VwGH vom 05.03.1990, 89/15/0014).

Im "Pacht- und Servitutsvertrag" vom xxxx, welcher zwecks Errichtung eines Windparks geschlossen wurde, wurden der Beschwerdeführerin (Bf.) umfassende Rechte eingeräumt und zusätzlich zur weiteren Besicherung des Verpächters das dingliche Recht der Dienstbarkeit auf den in § 1 bezeichneten Grundstücken zwecks Errichtung der in § 2 näher bezeichneten Windkraftanlagen die im § 4A näher definierten Servitutsrechte auszuüben. In dieser Urkunde wird ausdrücklich die Einräumung von Servitutsrechten genannt und wird festgehalten, dass diese Servitutsrechte gemäß den übrigen in diesem (Pacht- und) Servitutsvertrag darauf Bezug nehmenden Bestimmungen ausgeübt werden dürfen.

Im gegenständlichen Vertrag verpflichtet sich der "Verpächter", bei einem Eigentumswechsel seiner Grundstücke die vertragsgegenständlichen Verpflichtungen an seine Rechtsnachfolger zu übertragen (§ 4 B. 1. des Vertrages). Der "Verpächter" verpflichtet sich weiters die zur grundbücherlichen Einverleibung notwendigen Urkunden ordnungsgemäß zu unterfertigen bzw. zur Verfügung zu stellen. (§ 4 B. 7. des Vertrages).

Der Vertrag geht beiderseits mit allen Rechten und Pflichten aus dem Vertrag auf ihre jeweiligen Rechtsnachfolger über (§ 9 des Vertrages). Diese Bestimmungen deuten eindeutig auf einen Dienstbarkeitsvertrag hin. Die Bezeichnung eines Vertrages ist für die gebührenrechtliche Einstufung nicht ausschlaggebend. Da der Vertrag aber als Pacht- und Servitutsvertrag bezeichnet wird ist für die Parteien klar, dass die stärkere Absicherung gegenüber Dritten (dingliche Wirkung) durch den Servitutsvertrag dem in der Diktion eines Pachtvertrages geschriebenen Vertrag vorgeht.

Der VwGH spricht im Erkenntnis vom 5.3.1990, 89/15/0014 aus, dass weder die Vereinbarung eines periodisch zu entrichtenden Entgeltes noch die vertragliche Einräumung von Kündigungsmöglichkeiten gegen die Qualifikation eines Vertrages als Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit spricht. Wie oben bereits ausgeführt, wurde insbesondere die Einräumung und Verbücherung der Dienstbarkeit betreffend die Aufstellung und des Betriebes einer Windkraftanlage, sowie die Nutzung des Luftraumes vereinbart. Dabei handelt es sich keinesfalls um bloße Nebenleistungen bzw. Nebenverpflichtungen. Vergleiche dazu auch BFG-Erkenntnisse vom 07.11.2017, RV/7100320/2015 und vom 02.11.2017 RV/5100651/2014.

Auch wenn es in diesen Fällen nicht direkt um die Frage TP 5 oder TP 9 ging, hat das BFG doch ausgeführt „unbestritten ist, dass eine Dienstbarkeit iSd § 33 TP 9 GebG vorliegt“.

Das BFG hat die Bescheide des FA GVG nicht aufgehoben. Wäre das BFG der Ansicht, es lägen Bestandverträge vor, hätte es die Bescheide aufheben müssen. Das BFG geht daher davon aus, dass es sich bei Verträgen wie im gegenständlichen Fall um eine Dienstbarkeit iSd § 33 TP 9 GebG handelt.

Aus dem Regelungsinhalt des Rechtsgeschäftes ergibt, dass die Absicht der Parteien auf einen Erfolg gerichtet ist der auch sonst typischerweise mit Verträgen über Dienstbarkeiten verbunden ist. Der Vertrag unterliegt somit der Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG. § 26 GebG verweist für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände auf das Bewertungsgesetz. Gemäß § 15 Abs. 2 BewG sind immerwährende Nutzungen oder Leistungen mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes, Nutzungen und Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des § 16 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

Das FAGVG beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Mit Schriftsatz vom 9. Juli 2019 hat das h.o. Gericht den Parteien einen Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Das Finanzamt hält unter Hinweis auf die Ausführungen im Vorlagebericht den Antrag, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, aufrecht.

Die Bf teilt die geäußerte Rechtsansicht und verzichtet auf die beantragte mündliche Verhandlung.

2. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch vorgelegten Aktenteile des A.

3. Rechtslage und Erwägungen

In gegenständlichem Beschwerdefall steht in Streit, ob das Rechtsgeschäft der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 9 GebG oder der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG unterliegt.

Die Gebührentatbestände des § 33 GebG verwenden im Allgemeinen die Begriffe des Zivilrechts. Für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend. Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen oder wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur eines Vertrages ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053, mwN). Für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes zu einem Gebührentatbestand ist das Gesamtbild und nicht einzelne Sachverhaltselemente maßgebend (vgl. VwGH 18.9.1980, Zl. 51/79, Slg. 5505/F).

Ergibt sich der Charakter eines Vertrages als Mischvertrag, so ist, wenn ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält – dieser gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes zu einem Gebührentatbestand sind das Gesamtbild und nicht einzelne Sachverhaltselemente maßgebend (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 9 zu § 15 GebG mit Judikaturhinweisen).

Nach § 472 ABGB wird durch das Recht der Dienstbarkeit ein Eigentümer (in der Regel einer Liegenschaft) verbunden, zum Vorteil eines anderen, nämlich des Berechtigten, in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen. Es ist ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht. Ein Servitut liegt nur vor, wenn die Hauptpflicht des Eigentümers des belasteten Grundstücks in einer Duldung oder Unterlassung besteht, nicht aber bei einer ausschließlichen Verpflichtung zu einer positiven Leistung (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 1 zu § 33 TP 9 GebG unter Hinweis auf OGH 7.10.2011, 5 Ob 154/11 z).

Das bürgerliche Recht unterscheidet zwischen Grunddienstbarkeiten, wenn das Recht der Dienstbarkeit mit dem Besitze eines Grundstückes zu dessen vorteilhafteren oder bequemerem Benützung verknüpft ist (§ 473 ABGB), und persönlichen Dienstbarkeiten. Bei den Grunddienstbarkeiten steht das Recht dem jeweiligen Eigentümer einer bestimmten Liegenschaft (herrschendes Grundstück) zu. Zu den Grunddienstbarkeiten zählen die Hausservituten und die Feldservituten (Fahrtrecht etc).

Als persönliche Servituten kennt das bürgerliche Recht das Gebrauchsrecht, die Fruchtnießung und das Wohnungsrecht. So ist das Recht der Fruchtnießung ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht (§ 472 ABGB).

Unregelmäßige Dienstbarkeiten sind Dienstbarkeiten, die ihrem Inhalt nach Realservituten sind, aber bloß einer bestimmten Person eingeräumt werden (vgl. Fellner, aaO, Rz 3 zu § 33 TP 9 GebG unter Hinweis auf OGH 17.12.1991, 5 Ob 117/91).

Ein Recht der vorübergehenden "Inanspruchnahme" bestimmter Grundflächen zur Ausführung von Arbeiten an einer Rohrleitung stellt eine Dienstbarkeit iSd § 33 TP 9 GebG dar. Die Auffassung, eine Dienstbarkeit an einem Grundstück sei "schon ihrer Natur nach eine auf Dauer angelegte Berechtigung", ist unrichtig: Aus § 527 ABGB geht eindeutig hervor, dass eine Servitut auch auf eine beschränkte Zeit eingeräumt werden kann, sodass die Dienstbarkeit durch Zeitablauf zum Erlöschen kommt. Dem Zeitablauf steht dabei etwa eine auflösende Bedingung gleich (VwGH 28.6.1995, 94/16/0045, 94/16/0104).

Die den Eigentümer der dienenden Grundstücke betreffenden Duldungs- und Unterlassungsverpflichtungen wie etwa die Duldung der Errichtung, des Bestandes, des Betriebes und der Instandhaltung von Leitungsanlagen, des Begehens und Befahrens des dienstbar gemachten Grundstreifens, des Entfernen von Boden- und Pflanzenhindernissen, des Freihaltens von Bewuchs sowie die dafür zugestandene Art der Entschädigung sind als typischer Inhalt von Leitungsdienstbarkeiten anzusehen (vgl. VwGH 17.2.1986, 84/15/0056).

Nach § 481 ABGB kann das dingliche Recht der Dienstbarkeit an Gegenständen, die in den öffentlichen Büchern eingetragen sind, nur durch die Eintragung in diese erworben werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 21. Dezember 1959, VwSlg. 2145/F, ausgeführt hat, setzt § 33 TP 9 GebG den Erwerb einer Dienstbarkeit durch eine Partei nicht voraus. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung unterliegt schon die entgeltliche Einräumung des Titels zum Erwerb der dort festgesetzten Rechtsgeschäftsgebühr. Dieser Titel kann aber gemäß § 480 ABGB auch durch Vertrag begründet werden. Liegt ein gültiger Rechtstitel zum Erwerb einer Dienstbarkeit vor, dann kann die Einverleibungsbewilligung jederzeit nachgeholt und der Grundeigentümer sogar im Klagewege zur Ausstellung einer solchen Bewilligung verhalten werden. Daraus folgt, dass es bei der gebührenrechtlichen Behandlung einer vertraglich eingeräumten Dienstbarkeit auf deren Verbücherung nicht ankommt (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053), wobei in gegenständlichem Fall eine solche vertraglich vorgesehen ist.

§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG ordnet an, dass jedenfalls alle Miet- oder Pachtverträge, die nach den Bestimmungen der §§ 1090 ff ABGB zu beurteilen sind, darüber hinaus aber auch jene Verträge, die an sich zwar den Tatbestand des § 1090 ABGB erfüllen, aber in der Literatur oder Rechtsprechung verschiedentlich wegen Nichterfüllung sonstiger Voraussetzungen nicht als Bestandverträge gewertet werden, der Gebühr unterliegen (vgl. die ErläutRV zur Neufassung des § 33 TP 5 GebG durch die Novelle BGBl. Nr. 668/1976, 338 BlgNR XIV. GP 11). Der Bestandvertrag besteht in der Überlassung einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit gegen einen bestimmten Preis. Bei einem Mietvertrag wird die in Bestand gegebene Sache (ohne weitere Bearbeitung) zum Gebrauch, beim Pachtvertrag zur Benützung "durch Fleiß und Mühe" überlassen (vgl. VwGH 10.05.2010, 2009/16/0316).

Über den Bestandvertrag im Sinne des bürgerlichen Rechts hinaus wird der gebührenrechtliche Tatbestand im Abs. 1 leg. cit. auf sonstige Verträge ausgedehnt, die eine Gebrauchsüberlassung im Sinne des § 1090 ABGB zum Inhalt haben (vgl. die zitierte RV). Als solche sonstigen Verträge sind Verträge anzusehen, die sich ihrem Wesen nach "als eine Art Bestandvertrag" darstellen, daher Verträge, die zwar von den Regeln der §§ 1090 ff ABGB abweichen, die aber auf Grund von für Bestandverträge charakteristischen Merkmalen noch als "Bestandverträge" im weiteren Sinn anzusprechen sind (vgl. VwGH 5.11.2009, 2008/16/0084).

Gemäß § 1096 Abs. 1 ABGB hat ein Vermieter oder Verpächter die Sache dem Bestandnehmer in brauchbarem Zustand zu übergeben und in diesem Zustand zu erhalten, was ein positives Tun indiziert.

Ein Mietvertrag kommt als Konsensualvertrag mit der Einigung darüber zustande, dass ein bestimmter (bestimmbarer) Mietgegenstand gegen einen bestimmten (bestimmbaren) Mietzins auf eine bestimmte (bestimmbare) Zeit zum Gebrauch überlassen werden soll, wobei die Gebrauchsüberlassung auch mit unbestimmtem Endtermin erfolgen kann. Der Gebrauch muss kein ausschließlicher sein, auch die Überlassung der Mitbenützung einer Sache kann Gegenstand eines Mietvertrages sein. Es ist also kein Erfordernis der Miete, dass sich der gemietete Gegenstand im alleinigen unmittelbaren Besitz des Mieters befindet (*BFG 11.10.2018, RV/7101565/2016*).

Im gegenständlichen Fall enthält der Pacht- und Servitutsvertrag zwar (auch) Formulierungen wie sie für die Einräumung einer Dienstbarkeit typisch sind. So enthält § 4 die Regelungen, wonach der Verpächter dem Pächter das Recht zur Aufstellung der Windkraftanlagen, zur Verlegung der notwendigen Leitungen, die jederzeitige notwendige Zufahrt mit Fahrzeugen aller Art insbesondere im Zuge des Betriebes, des An- und Abtransportes und der Aufstellung, des Umbaus und der Demontage der Windkraftanlagen einräumt, weiters zur Durchführung von Montagetätigkeiten, sowie die Windkraftanlagen zu betreiben, zu überprüfen, zu erneuern, umzubauen, instand zu halten und zu beseitigen.

Dies stellt aber nicht den Hauptregelungsinhalt des Vertrages dar.

Primärer Zweck des Vertrages ist die Überlassung bestimmter, im Eigentum der Verpächter stehender Grundflächen zur Benützung durch die Bf., zur Aufstellung, Errichtung, Verlegung und zum Betrieb von Windkraftanlagen inkl. Montageplätzen (wie auf dem Plan gemäß Beilage 1), Fundamenten, Trafostationen, Nieder- und Hochspannungskabeln, Datenleitungen, Erdungsanlagen, und sonstigen dazugehörigen technischen Anlagenteilen der Windkraftanlagen. Die Windkraftanlagen sollen dort nach deren Aufstellung und ggf. nach deren Ersatz durch neuere Anlagen über die Vertragsdauer kontinuierlich zur Stromerzeugung betrieben werden.

Dass die Benützung einer bestimmten Grundfläche nur zu einem bestimmten, im Vertrag genau definierten Zweck erfolgen darf, ist durchaus typisch für einen Bestandvertrag.

Auch die Regelung in § 4 B 1) des Vertrages die vertragsgegenständlichen Verpflichtungen vollinhaltlich auf allfällige Rechtsnachfolger zu übertragen, sprechen für das Vorliegen eines Bestandvertrages. Bei einer offensichtlichen Dienstbarkeit würde es keiner vertraglichen Überbindung auf einen allfälligen Rechtsnachfolger bedürfen.

Der Bf. ist zu folgen, dass die Gebrauchsüberlassung bestimmter Flächen zu einem bestimmten Zweck das Wesen eines Bestandvertrages gemäß §§ 1090 ff ABGB ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zum Beispiel in einem Erkenntnis VwGH 05.11.2009, 2008/16/0084 ausgesprochen, dass bei einem Vertrag mit dem

- dem Beschwerdeführer gegen Entgelt gestattet wird, eine bestimmte Antennenanlage zur Programmabstrahlung zu benützen und

- der Beschwerdeführer in jeder Hinsicht alleine das Betriebsrisiko trägt,

ein lupenreiner Bestandvertrag vorliegt.

Ähnlich ist gegenständlicher Vertrag zu beurteilen, wonach der Pächter das Betriebsrisiko trägt. (Vgl. etwa § 5, Pflichten des Pächters.)

Wirtschaftlicher Zweck vorliegenden Vertrages ist ganz offensichtlich die Grundflächen im Sinne einer vordefinierten und genau bezeichneten Erwerbsgelegenheit zu nützen (vgl. § 2 des Vertrages) und handelt es sich bei den Grundflächen um taugliche Pachtobjekte, die geeignet sind, durch Errichtung der Windkraftanlagen einen Ertrag zu erwirtschaften.

Nach dem Gesamtbild der getroffenen Vereinbarungen und dem dargelegten wirtschaftlichen Zweck ist der Bf. zu folgen, dass hier keine Verträge über die Einräumung einer Dienstbarkeit iSd § 33 TP 9 GebG, sondern Bestandverträge iSd § 33 TP 5 GebG vorliegen.

Da es sich bei den nach den einzelnen Tatbeständen des § 33 GebG vorgesehenen Gebühren nicht um eine einzige, einheitliche Abgabe, sondern um jeweils verschiedene Abgaben entsprechend den einzelnen Tatbeständen handelt (vgl. 19.6.1989, 88/15/0138) und Sache iSd § 289 BAO jeweils die Erfassung eines bestimmten Abgabenschuldverhältnisses ist (vgl. VwGH 3.10.1988, 87/15/0145), kommt eine Abänderung der angefochtenen Bescheide, mit dem jeweils eine Gebühr nach § 33 TP 9 GebG festgesetzt wurde, dahingehend, dass nunmehr (erstmal) eine Gebühr nach § 33 TP 5 GebG festgesetzt wird, nicht in Betracht. Der angefochtene Bescheid war daher aufzuheben.

4. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die grundsätzliche Abgrenzung zwischen einem Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG und einem Vertrag über die Einräumung einer Dienstbarkeit iSd § 33 TP 9 GebG ist durch die oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt und konnte die im Einzelfall getroffenen Vereinbarung an Hand dieser Kriterien rechtlich beurteilt werden, weshalb die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 23. August 2019