

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch \*\*\*1\*\*\*, über die Beschwerde vom 20. Oktober 2015 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 17. September 2015, \*\*\*2\*\*\*, \*\*\*3\*\*\*, 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

### I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Laut Vereinbarung vom 12. März 2015 stellt sich der Sachverhalt folgendermaßen dar:

Zwischen der \*\*\*4\*\*\* (kurz: \*\*\*5\*\*\*), dem \*\*\*6\*\*\* (kurz: \*\*\*7\*\*\*) und der \*\*\*Bf1\*\*\* (kurz: \*\*\*8\*\*\*) wurde am \*\*\*9\*\*\* eine Nutzungsvereinbarung (Beilage ./1) abgeschlossen, die die ausschließliche Nutzung einer industriellen Vorreinigungsanlage (kurz: IVA) regelt.

Diese IVA wurde um einen Ausgleichsbehälter erweitert, weshalb zwischen \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*7\*\*\* und \*\*\*8\*\*\* ein Ergänzungsvertrag vom \*\*\*11\*\*\* (Beilage./2) abgeschlossen wurde.

Nunmehr soll die IVA laut Plan (Beilage./3) um 2 weitere Becken (kurz: Becken) erweitert werden. Der \*\*\*7\*\*\* übernimmt die Finanzierung und ist Eigentümer der Becken. Gegenstand dieser Nutzungsvereinbarung ist die Übertragung des ausschließlichen Nutzungsrechts an den Becken an \*\*\*8\*\*\*. Soweit nachfolgend nicht ausdrücklich Bestimmungen der Nutzungsvereinbarung vom \*\*\*9\*\*\* und des Ergänzungsvertrages vom \*\*\*11\*\*\* geändert werden, bleiben diese vollinhaltlich aufrecht.

Die Errichtung der Becken hat gemäß den technischen Vorgaben der \*\*\*8\*\*\* zu erfolgen. \*\*\*8\*\*\* übernimmt auch die Projektleitung.

\*\*\*7\*\*\* stimmt zu, dass \*\*\*8\*\*\* jeweils unter Berücksichtigung der gesetzlichen Rahmenbedingungen mit den mit der Errichtung zu beauftragenden Unternehmen Verhandlungen führt und bei Ausschreibungen im Rahmen allfälliger Vergabeverfahren das Recht hat, die Bedingungen für die Vergabe der Errichtung der Becken zu bestimmen.

Unbeschadet vergaberechtlicher Erfordernisse hat die Beauftragung der jeweiligen Unternehmen nach vorheriger Zustimmung der \*\*\*8\*\*\* unter Berücksichtigung der für die Errichtung der Becken entstehenden Kosten zu erfolgen.

\*\*\*7\*\*\* verpflichtet sich, \*\*\*8\*\*\* über den Baufortschritt der Becken laufend zu informieren. \*\*\*8\*\*\* ist berechtigt in sämtliche Unterlagen betreffend den Bau und die Errichtung der Becken Einsicht zu nehmen. \*\*\*8\*\*\* darf sich dazu auch Dritter bedienen und die Baustelle jederzeit ohne Vorankündigung besichtigen. \*\*\*7\*\*\* verpflichtet sich auch in den Vertragsbedingungen mit beauftragten Unternehmen diese zu verpflichten, \*\*\*8\*\*\* die erwähnten Informations- und Einsichtsrechte einzuräumen.

Ebenfalls unbeschadet vergaberechtlicher Erfordernisse ist \*\*\*8\*\*\* berechtigt, die örtliche Bauaufsicht und ähnliche Kontrollorgane vorzuschlagen, wobei \*\*\*7\*\*\* verpflichtet ist, diesen Vorschlägen Folge zu leisten.

\*\*\*7\*\*\* wird dafür Sorge tragen, dass, soweit sie Einfluss darauf hat, alles unternommen wird, dass die Becken so rasch als möglich hergestellt werden. (§1 der Vereinbarung)

Die \*\*\*7\*\*\* verpflichtet sich gegenüber den Lieferanten der Becken auf die Geltendmachung von Gewährleistungsrechten nicht zu verzichten und tritt sämtliche Gewährleistungsrechte in vollem Umfang an \*\*\*8\*\*\* ab und \*\*\*8\*\*\* nimmt diese Abtretung an. \*\*\*7\*\*\* verpflichtet sich ferner in den Verträgen mit den mit der Errichtung der Becken beauftragten Unternehmen ausdrücklich festzuhalten, dass sie sämtliche Gewährleistungsrechte in vollem Umfang an \*\*\*8\*\*\* abtritt. Darüber hinaus hat \*\*\*7\*\*\* ihre Mitarbeiter über diesen Umstand zu informieren und anzuweisen, keinerlei Gewährleistungsrechte abzugeben. (§ 3 der Vereinbarung)

\*\*\*7\*\*\* übergibt die Becken zur ausschließlichen Nutzung an \*\*\*8\*\*\* und \*\*\*8\*\*\* übernimmt die Becken zur alleinigen Nutzung auf unbestimmte Zeit. \*\*\*8\*\*\* ist berechtigt, das Nutzungsrecht an den Becken unbeschränkt an Dritte zu übertragen. Dies gilt auch für die Nutzungsrechte an den Becken aus der Nutzungsvereinbarung vom \*\*\*9\*\*\* (Beilage./1) und des Ergänzungsvertrages vom \*\*\*11\*\*\* (Beilage./2). Der Dritte ist zu verpflichten, sämtliche Bestimmungen dieses Vertrages sowie der Beilagen ./1 und ./2 einzuhalten.

Im Falle der Übertragung des Nutzungsrechtes haftet \*\*\*8\*\*\* weiterhin für die Bezahlung sämtlicher für \*\*\*7\*\*\* mit der Errichtung und dem Betrieb der Becken verbundenen Kosten samt Zinsen sowie für die Einhaltung sämtlicher Bestimmungen dieses Vertrages. (§ 4 der Vereinbarung).

Die \*\*\*8\*\*\* entrichtet für die Einräumung des ausschließlichen Nutzungsrechtes an den Becken halbjährlich ein symbolisches Nutzungsentgelt in Höhe von EUR 1,00. Die Verpflichtung zur Zahlung des Nutzungsentgeltes endet, sobald die „Nettoerrichtungskosten“ gemäß Endabrechnung (§ 5.3) sowie der Kredit laut Tilgungsplan (Beilage ./4) gemäß § 5.2 unter Berücksichtigung der Änderungen die sich gemäß § 4.2 ergeben könnten, getilgt sind.

Neben dem Nutzungsentgelt gemäß § 5.1 hat \*\*\*8\*\*\* auch den Kredit, der zur Finanzierung der Becken in Anspruch genommen wurde, gemäß dem Tilgungsplan (Beilage ./4) zu bedienen. Der Tilgungsplan ist laufend zu überprüfen und anzupassen. Bei der Erstellung des Tilgungsplanes sind die Vertragsteile von „Nettoerrichtungskosten“ für die Errichtung der Becken in Höhe von \*\*\*12\*\*\* ausgegangen. Nach Baufertigstellung der Becken werden die „Nettoerrichtungskosten“ durch den Betrag ersetzt, der sich bei der Endabrechnung (§ 5.3.) ergibt. Vom Endbetrag der Endabrechnung sind allfällige Förderungen, die \*\*\*7\*\*\* eingeräumt werden, zum Abzug zu bringen („Nettoerrichtungskosten“). Diese „Nettoerrichtungskosten“ bilden die Grundlage für den Tilgungsplan (Beilage ./4), der bei Vorliegen der Endabrechnung anzupassen ist. Allfällige Zwischenfinanzierungskosten die aufgewendet werden müssen, weil \*\*\*7\*\*\* Förderungen zur Errichtung der Becken (zur Gänze oder zum Teil) erst nach Bezahlung der Rechnungen für das Bauvorhaben erhält, sind zu berücksichtigen. (§ 5 der Vereinbarung)

\*\*\*8\*\*\* ist verpflichtet, sämtliche mit der Nutzung der Becken in Zusammenhang stehende Betriebskosten zu tragen und \*\*\*7\*\*\* diesbezüglich schad- und klaglos zu halten. Die Betreuung der Becken erfolgt auf eigenes Risiko sowie eigene Rechnung der \*\*\*8\*\*\*. Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten an den Becken sind ab dem Zeitpunkt der Übergabe von \*\*\*8\*\*\* zu tragen. (§ 6 der Vereinbarung)

Aufgrund des Angebotes des \*\*\*7\*\*\* gemäß § 8.2 zur Übertragung des Eigentumsrechtes verpflichtet sich \*\*\*7\*\*\* ohne Zustimmung der \*\*\*8\*\*\* die Liegenschaft samt den im Inventar (Beilage ./8) genannten selbständigen und unselbständigen Bestandteile, sowie sämtlicher Rechte und Pflichten die mit der Liegenschaft verbunden sind, nicht derart nachteilig zu ändern, dass dadurch in Interessen der \*\*\*8\*\*\* eingegriffen wird. (§ 7 der Vereinbarung)

\*\*\*7\*\*\* bietet \*\*\*8\*\*\* an, von den Liegenschaften \*\*\*13\*\*\* sowie \*\*\*14\*\*\* einzelne Grundstücke laut provisorischem Teilungsplan und Vermessungsurkunde sowie Bescheid des BEV zum symbolischen Kaufpreis von EUR 1,00 zu erwerben.

Die Vertragsteile bieten sich ferner die Einräumung von Geh-, Fahrt- und Zufahrtsrechten in dem Ausmaß an, wie sie zur Benützung der übertragenen Liegenschaftsanteile durch \*\*\*8\*\*\* sowie für den Zugang des \*\*\*7\*\*\* zum auf den übertragenen Liegenschaftsanteilen befindlichen Schacht notwendig sind. Das Ausmaß dieser Geh-, Fahrt- und Zufahrtsrechte ist im Teilungsplan festzuhalten. Diese Dienstbarkeiten sind grundbücherlich einzuräumen. Darüber hinaus wird zwischen den Vertragsteilen vereinbart, dass notwendige Sanierungs- oder Reparaturarbeiten an der Infrastruktur (zB Rohrleitungen, Schacht), die sich auf der Liegenschaft des anderen Vertragsteiles befindet, nach vorheriger schriftlicher Information des anderen Vertragsteiles auf eigene Kosten durchgeführt werden könnte. (§ 8 der Vereinbarung)

Die \*\*\*8\*\*\* hat die Becken gegen Sachschäden versichert, wobei die \*\*\*7\*\*\* nicht berechtigt ist, diesen Versicherungsvertrag aufzulösen. (§ 9 der Vereinbarung)

Der Vertrag beginnt mit dem Tag seiner Unterfertigung und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Beide Vertragsparteien sind berechtigt, ihn unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Jahr zum jeweiligen Jahresende aufzulösen. \*\*\*7\*\*\* verzichtet darauf, diesen Vertrag vor Ablauf einer Frist von 20 Jahren, die mit der Übernahme der Becken gemäß § 2 beginnt, zu kündigen. (§ 10 der Vereinbarung)

Mit dem streitgegenständlichen Bescheid setzte das FAG die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG mit 2 % vom Wert des bedungenen Entgeltes in Höhe von 4.132.995,70 EUR mit 82.659,91 EUR vorläufig fest.

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

*„Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig. Halbjährliches Nutzungsentgelt (€ 1,00) zzgl. USt + Kreditkosten (halbjährliche Kreditrückzahlung € 133.333,33) + jährliche Zinszahlung (€ 14.304,51) errechneter Durchschnitt aus Gesamtsumme lt. Tilgungsplan (€ 429.135,29/30) + bekanntgegebene jährliche Betriebskosten x bestimmte + unbestimmte Dauer (1 Jahr + 9-faches Jahresentgelt), ergibt € 4.132.995,70.*

*Da die auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Vereinbarung über die Einräumung des Nutzungsrechtes eine einjährige Kündigungsfrist vorsieht, sind der Bemessung gemäß § 33 TP 9 GebG die bestimmte und die unbestimmte Dauer zu Grunde zu legen.“*

Dagegen wurde Beschwerde eingebracht.

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 Bf wendet ein, es sei der belangten Behörde einzuräumen, dass die dogmatische Abgrenzung zwischen Bestandverträgen und Dienstbarkeitseinräumungen im Einzelfall

schwierig sei. Die weitgehende wirtschaftliche Gleichartigkeit und rechtliche Affinität zwischen Bestandvertrag und Dienstbarkeit habe nach der Rechtsprechung des EuGH auch dazu geführt, dass im Bereich der Umsatzsteuer die Befreiungsbestimmung von § 6 Abs. 1 Z 16 UStG für die „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ gewährt wird, gleichgültig ob die Nutzung an dem Grundstück in Form eines schuldrechtlichen Bestandvertrages oder als Dienstbarkeit (somit als dingliches Recht) vereinbart wird (vgl. *Beiser*, die Nutzungsüberlassung von Grund und Boden als Schipiste, SWK 2014, 1103).

Dass die Vertragsparteien im konkreten Fall keinen Dienstbarkeitsvertrag, sondern einen Bestandvertrag abschließen wollten ergebe sich zum einen schon daraus, dass beide Parteien anwaltlich vertreten gewesen seien und daher auf beiden Seiten keine Unklarheiten hinsichtlich der rechtlichen Qualifikation des abzuschließenden bzw abgeschlossenen Vertrages bestanden hätten. Die Bf verweist hie zu auf Punkt 8.6 des Vertrages s.o., wonach sich die Vertragsteile gegenseitig Geh-, Fahrt- und Zufahrtsrechte anbieten, welche grundbücherlich einzuräumen seien. Es sei also davon auszugehen, dass die Vertragsteile sehr wohl gewusst hätten, was eine Dienstbarkeit sei und dass sie insbesondere eine Bestimmung hinsichtlich einer grundbücherlichen Durchführung getroffen hätten, hätten sie eine Dienstbarkeit hinsichtlich eines Grundstückes vereinbaren wollen. Hie zu wird die Zeugeneinvernahme der „Teilnehmer der Vertragsverhandlungen und gesetzlichen Vertreter der vertragsschließenden Parteien“ beantragt.

Zum anderen hätten die Vertragsparteien anlässlich des Abschlusses der Nutzungsvereinbarung vom 12.03.2015 (also noch vor der am 08.05.2015 vorgenommenen Gebührenanzeige) eine Vereinbarung über die Gebührentragung getroffen, wonach diese zu gleichen Teilen getragen werde.

Die unterschiedliche gebührenrechtliche Behandlung von Bestandverträgen und Dienstbarkeitsverträgen führe trotz weitgehender wirtschaftlicher Gleichartigkeit und rechtlicher Affinität zu verfassungsrechtlich bedenklichen unsachlichen Differenzierungen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 20. Oktober 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzamt führte aus:

*„In der Berufung wird eingewendet, dass es sich um keinen Dienstbarkeitsvertrag handle, sondern um einen Mietvertrag. Vertragsgegenstand ist die Übertragung des ausschließlichen Nutzungsrechtes an den mit gegenständlicher Vereinbarung zusätzlich errichteten Becken zum bereits bestehenden Nutzungsrecht an der Vorreinigungsanlage sowie Ausgleichsbehälter auf die \*\*\*Bf1\*\*\*.*

*Von § 33 TP 5 GebG sind Bestandverträge iSd §§ 1090 ff ABGB und Verträge umfasst, die sich ihrem Wesen als eine Art Bestandvertrag darstellen. Der Begriff der Dienstbarkeit in § 33 TP 9*

*GebG ist dem Zivilrecht zu entnehmen. Bei den Dienstbarkeiten ist der Eigentümer einer Sache zu einem Dulden oder Unterlassen verpflichtet. Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommenen Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Nach dem vereinbarten Vertragsgegenstand auch im Hinblick auf die Sorgfaltspflichten des Grundstückseigentümers, der Geltendmachung von Gewährleistungsrechten sowie der Übertragungsrechte- bzw. pflichten etc. der Vertragsparteien kann von einem Mietvertrag nicht mehr gesprochen werden.“*

Dagegen wurde unter Hinweis auf die Argumentation in der Beschwerde Vorlageantrag eingebracht. Weiters wurden Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat gestellt.

Mit Entscheidungsvorhalt vom 15. Juni 2020 hat das h.o. Gericht der Bf. und dem Finanzamt die Sach- und Rechtslage aus Sicht der Berichterstatterin übermittelt.

Mit Schreiben vom 4. August 2020 hat die Bf. durch ihren Rechtsvertreter den Antrag auf Entscheidung durch den Senat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Das Finanzamt hat ebenfalls am 4. August 2020 eine Stellungnahme abgeben. Nach Ansicht des Finanzamtes liegt ein gemäß § 33 TP 9 GebG gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft mit einer vorerst bestimmten Dauer (ein Jahr) und anschließender unbestimmter Dauer vor.

## **II. Rechtslage und Erwägungen**

Gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 (GebG) unterliegen *Dienstbarkeiten*, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer *Dienstbarkeit* entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, von dem Werte des bedungenen Entgeltes einer Gebühr von 2 v.H..

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG unterliegen Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert im allgemeinen einer Gebühr von 1 v.H.. Gemäß Abs. 3 sind die wiederkehrenden Leistungen bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

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.

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).

§ 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 die Vereinbarung auch Formulierungen, wie sie für die Einräumung einer *Dienstbarkeit* typisch sind.

So enthält § 8 die Regelungen, wonach sich die Vertragsteile die Einräumung von Geh-, Fahrt- und Zufahrtsrechten in dem Ausmaß anbieten, wie sie zur Benützung der übertragenen Liegenschaftsanteile durch \*\*\*8\*\*\* sowie für den Zugang des \*\*\*7\*\*\* zum auf den übertragenen Liegenschaftsanteilen befindlichen Schacht notwendig sind. Das Ausmaß dieser Geh-, Fahrt- und Zufahrtsrechte ist im Teilungsplan festzuhalten. Diese Dienstbarkeiten sind grundbücherlich einzuräumen. Darüber hinaus wird zwischen den Vertragsteilen vereinbart, dass notwendige Sanierungs- oder Reparaturarbeiten an der Infrastruktur (zB Rohrleitungen, Schacht), die sich auf der Liegenschaft des anderen Vertragsteiles befindet, nach vorheriger schriftlicher Information des anderen Vertragsteiles auf eigene Kosten durchgeführt werden könnte.

Dies stellt aber nicht den Hauptregelungsinhalt des Vertrages dar.

Als wesentlicher Grundsatz des Gebührenrechtes ist im § 17 Abs. 1 GebG bestimmt, dass für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend ist. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird. Im gegenständlichen Fall zählen auch die Nutzungsvereinbarung vom \*\*\*9\*\*\* (Beilage./1) und der Ergänzungsvertrag vom \*\*\*11\*\*\* (Beilage./2) zum Urkundeninhalt, da diese durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wurden.

Primärer Zweck des Vertrages ist die Nutzung einer industriellen Vorreinigungsanlage (kurz: IVA), d.h. die Überlassung bestimmter, im Eigentum der Vermieterin (\*\*\*7\*\*\*) stehender Becken.

Die IVA soll laut Plan um 2 weitere Becken erweitert werden, wobei der \*\*\*7\*\*\* die Finanzierung übernimmt und Eigentümer der Becken ist. Gegenstand dieser Nutzungsvereinbarung ist die Übertragung des *ausschließlichen Nutzungsrechts* an den Becken an \*\*\*8\*\*\*.

Dass die Bf. in den Planungs- und Errichtungsvorgang der Becken eingebunden wird, dieser nach den technischen Vorgaben der \*\*\*8\*\*\* zu erfolgen hat und diese dementsprechend auch die Projektleitung übernimmt, tut einer Qualifikation als Bestandvertrag keinen Abbruch.

Gegenständliche Vereinbarung würde ihrem Sinn und Zweck nach der Qualifikation als Dienstbarkeit widersprechen, da von einer reinen Duldung bzw. einem Unterlassen durch die Eigentümerin keine Rede sein kann. Im Gegenteil, finanziert und errichtet sie doch im Einvernehmen mit der Nutzungsberechtigten das zu nutzende Objekt nach deren Vorgaben.

Weiters ist die \*\*\*8\*\*\* berechtigt, das Nutzungsrecht an den Becken unbeschränkt an Dritte zu übertragen. Dies gilt auch für die Nutzungsrechte an den Becken aus der Nutzungsvereinbarung vom \*\*\*9\*\*\* (Beilage./1) und des Ergänzungsvertrages vom \*\*\*11\*\*\* (Beilage./2). Der Dritte ist zu verpflichten, sämtliche Bestimmungen dieses Vertrages sowie der Beilagen ./1 und ./2 einzuhalten. Auch diese Regelung spricht 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 der objektiv erkennbare Zweck des Vertrages der einer Gebrauchsüberlassung ist, wobei neben (untergeordneten) Elementen einer Dienstbarkeit auch Elemente der Überlassung des wirtschaftlichen Eigentums enthalten sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zum Beispiel in seinem 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. Wirtschaftlicher Zweck vorliegenden Vertrages ist ganz offensichtlich die Ausgleichsbecken für die Reinigung von Abwasser zu nutzen, welches bei der industriellen Herstellung von \*\*\*15\*\*\* entsteht. Wie der Nutzungsvereinbarung vom \*\*\*9\*\*\* zu entnehmen ist, fallen bei der Herstellung der \*\*\*16\*\*\* „\*\*\*17\*\*\*“ aus \*\*\*18\*\*\* industrielle Abwässer an, die einer Behandlung im Rahmen der IVA bedürfen. Gegenstand der genannten Vereinbarung vom \*\*\*9\*\*\* ist die Übertragung des ausschließlichen Nutzungsrechtes der IVA an die \*\*\*19\*\*\*. Mit der hier streitgegenständlichen Vereinbarung vom 12.03.2015 wird diese industrielle Vorreinigungsanlage um zwei weitere Becken erweitert.

Wirtschaftlicher Zweck vorliegenden Vertrages ist es ganz offensichtlich, die Anlage sowie die hier vertragsgegenständlichen Becken im Sinne einer vordefinierten und genau bezeichneten Erwerbsgelegenheit zu nützen. Es handelt sich hierbei um taugliche Objekte, die geeignet sind, die fachgerechte Behandlung der bei der Produktion der \*\*\*20\*\*\* anfallenden industriellen Abwässer zu gewährleisten und dadurch die Produktion zu ermöglichen und einen Ertrag zu erwirtschaften. (vgl. hierzu BFG 04.09.2019, RV/7100014/2018 bis RV/7100017/2018 und BFG 11.10.2018, RV/7101565/2016).

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, wobei nur die Vereinbarung vom 12. März 2015 streitgegenständlich, also „Sache“ des Verfahrens ist.

Zur Vertragsdauer ist folgendes zu sagen:

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 3 GebG sind bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes.

Nach einhelliger Ansicht von Lehre und Rechtsprechung (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 130 zu § 33 TP 5 GebG, unter Hinweis auf zahlreiche Judikate des VwGH) sind auf unbestimmte Dauer abgeschlossene Bestandverträge, bei denen aber zunächst für eine bestimmte Zeit ein *beiderseitiger Kündungsverzicht* vereinbart wurde, für die Zeit des *Kündungsverzichts* als Verträge mit bestimmter Dauer und für die anschließende unbestimmte Zeit als solche von unbestimmter Vertragsdauer zu vergebühren. In derartigen Fällen ist die Rechtsgebühr von der Summe der Jahreswerte der bestimmten und der unbestimmten Vertragsdauer zu bemessen.

Bemessungsgrundlage sind bei einer solchen Sachverhaltskonstellation die Jahresentgelte, die während der bestimmten Dauer des Vertragsverhältnisses zu entrichten sind, vermehrt um das

dreifache Jahresentgelt für die unbestimmte Dauer (Erkenntnis des VwGH vom 19.2.1998, 95/16/0281).

Wenn eine *verhältnismäßig lange Kündigungsfrist* vertraglich vereinbart wird, kann die Annahme gerechtfertigt sein, es liege zunächst ein Vertrag auf bestimmte Dauer vor. Die Vereinbarung einer längeren Kündigungsfrist rechtfertigt aber *an sich* eine solche Annahme noch nicht. Denn auch eine längere Kündigungsfrist kann vernünftigen wirtschaftlichen Erwägungen entsprechen, so zB dann, wenn ein Bestandverhältnis wegen besonderer Verhältnisse nicht unter Einhaltung einer kurzen Kündigungsfrist gelöst werden kann (VwGH vom 11. Juni 1970, 797/69). Die Vereinbarung einer längeren Kündigungsfrist kann also selbst nur dann als beiderseitige zeitliche Bindung der Vertragsparteien an den Vertrag angesehen werden, wenn die Länge der Kündigungsfrist im Hinblick auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten ungerechtfertigt erscheint (VwGH vom 2. Juli 1970, 1218/69). Selbst eine achtmonatige Kündigungsfrist kann für sich allein - *ohne beiderseitige Bindung* der Vertragsparteien an den Vertrag *durch Erklärung eines konstitutiven Kündigungsverzichtes* - nur dann als beiderseitige zeitliche Bindung angesehen werden, wenn die Länge der Kündigungsfrist im Hinblick auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten ungerechtfertigt erscheint (VwGH vom 13. Oktober 1976, 703-721/76). (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 129 zu § 33 TP 5 GebG).

Im vorliegenden Fall wurde in § 10 Punkt 10.1. der Vereinbarung formuliert, dass der Vertrag mit dem Tag seiner Unterfertigung beginnt und auf *unbestimmte Zeit* abgeschlossen wird. Beide Vertragsteile sind berechtigt, ihn unter Einhaltung einer *Kündigungsfrist von einem Jahr* zum jeweiligen Jahresende aufzulösen.

Hier wurde kein Kündigungsverzicht vereinbart, sondern eine *Kündigungsfrist* von einem Jahr, die für die gesamte Laufzeit gilt.

Es ist somit ein Vertrag von unbestimmter Dauer anzunehmen, wobei der dreifache Jahreswert anzusetzen wäre und sich grundsätzlich die Gebühr in der beantragten Höhe von 12.398,98 EUR ergäbe.

Was die Anträge auf Zeugeneinvernahmen betrifft ist zu sagen, dass von Parteien beantragte Beweise gemäß § 183 Abs. 3 BAO aufzunehmen sind, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 BAO zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist u.a. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind (vgl. VwGH 2.3.1993, 92/14/0182). Dies trifft auf die Beweisanträge der Bw hinsichtlich der Einvernahme von Herrn \*\*\*21\*\*\* und Herrn \*\*\*22\*\*\* insofern zu, als kein Anlass besteht, an den unter Beweis zu stellenden Tatsachen zu zweifeln insbesondere, dass den Vertragsparteien das Rechtsinstitut der Dienstbarkeit bekannt war und dass sie insbesondere eine Bestimmung hinsichtlich einer grundbücherlichen Durchführung getroffen hätten, wenn sie eine Dienstbarkeit hinsichtlich eines Grundstückes hätten vereinbaren wollen.

Da „Sache“ in vorliegendem Verfahren die Dienstbarkeit gemäß § 33 TP 9 GebG ist, hat das BFG auch nur in dieser Sache zu entscheiden.

Über eine erstmalige Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG hat das Finanzamt zu befinden. Nach h.o. Ansicht wäre die Gebühr allenfalls in der von der Bf. beantragten Höhe (Berechnung entsprechend des Vorhaltes) festzusetzen.

### III. 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 getroffene Vereinbarung an Hand dieser Kriterien rechtlich beurteilt werden, weshalb hier die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 18. August 2020