

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***RA***, ***AdrRA***, über die Beschwerde vom 15. Juni 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12. Mai 2016 betreffend Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG (Abbauvertrag vom 20.4.2010, ErfNr ***123***) zu Recht erkannt:

Die Gebühr wird gem. § 201 BAO nicht festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach erfolgter Prüfung im Jahr 2016 setzte die belangte Behörde betreffend den Abbauvertrag Liegenschaft EZ ***X*** KG ***F*** vom 20.4.2010 mit Bescheid vom 12.5.2016 gem. § 201 BAO über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG iHv 16.595,39 Euro fest. Die Festsetzung erfolgte aufgrund der unrichtigen Selbstberechnung des Abgabepflichtigen. Begründet wurde im Wesentlichen, dass es sich beim vorliegenden Vertrag aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen um einen Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG handle.

Die rechtsfreundlich vertretene Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf) brachte mit Schreiben vom 15.6.2016 Beschwerde ein. Begründend wurde ausgeführt, dass aus dem Vertrag ersichtlich sei, dass der Wille der Vertragsparteien und der Vertragsgegenstand und somit der wirtschaftliche Zweck des Vertrages das Recht der Bf grundeigene mineralische Rohstoffe und bergfreie mineralische Rohstoffe der Tiefe nach nicht beschränkt zu erschließen, zu untersuchen, abzubauen, zu entnehmen, zu verwerten und zu gewinnen definiere. Es gehe um die Verwertung, also den Verbrauch des Vertragsgrundstückes und nicht um einen

(bestandsrechtlichen) Gebrauch. Da es zu einem erheblichen Eingriff in die Substanz des Vertragsgrundstückes komme, könne nicht von einem Bestandvertrag iSd ABGB gesprochen werden. Der einzig denkmögliche und auch tatsächlich beabsichtigte wirtschaftliche Zweck des Abbauvertrages sei der Austausch der zu gewinnenden Rohstoffe gegen Geld. Die vereinbarte Nutzungsentschädigung bewege sich im Verhältnis zum Abbauentgelt im Promillebereich. Daraus könne somit auch nicht auf einen Bestandvertrag geschlossen werden.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 23.8.2016 ab. Begründend wurde ausgeführt, dass sich aus dem Urkundeninhalt eindeutig ergebe, dass das Entgelt nicht nach der Menge des abgebauten Materials berechnet wurde, sondern nach der Zeitdauer, unabhängig von der gewonnenen Menge. Es läge somit ein Bestandvertrag im Sinne des § 33 TP 5 GebG vor.

Mit Schreiben vom 22.9.2016 brachte der rechtsfreundlich vertretene Bf einen Vorlageantrag ein.

Die belangte Behörde legte den Akt am 1.12.2016 dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Bearbeitung vor.

Mit Schreiben vom 30.11.2020 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgezogen. Der Antrag auf mündliche Verhandlung blieb aufrecht.

Am 26.1.2021 fand am Bundesfinanzgericht (Außenstelle Linz) die mündliche Verhandlung statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Mit 20.4.2010 wurde zwischen der Bf und ***NLR*** ein Abbauvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Der **Abbauvertrag** lautet auszugsweise:

I.

1.) ***NLR*** sind grundbücherliche Miteigentümer je zu einer ideellen Hälfte der Liegenschaft EZ ***X*** Grundbuch ***Y*** ***F***.

Der Gutsbestand dieser Liegenschaft wird gebildet aus den in der KG ***Y*** ***F*** gelegenen Grundstücken ***1***, ***2***, ***3***, ***4***. Diese Grundstücke haben – in der vorstehenden Reihenfolge – ein Flächenausmaß von 5.685 m², 13.930 m², 52.041 m² und 1.710 m².

Auf diesen Grundstücken befinden sich Vorkommen an grundeigenen mineralischen Rohstoffen.

2.) Die Grundeigentümer [...] räumen nunmehr der **Bf1**, **FB**, als Abbauberechtigtem nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Vertrages das Recht ein, auf den vorbezeichneten Grundstücken grundeigene mineralische Rohstoffe und bergfreie mineralische Rohstoffe, insbesondere Schotter, Quarz, Kiese und Quarzsande, der Tiefe nach beschränkt, zu erschließen, zu untersuchen, zu entnehmen, zu verwerten und zu gewinnen.

[...]

4. Der Abbauberechtigte hat gemeinsam mit [...] deshalb, da sich die Abbaugebiete dieser beiden Abbaubetriebe sukzessive weiterentwickelt haben, zur mittelfristigen Sicherung des Rohstoffvorkommens ein Konzept „Erweiterung des **5**“ erarbeitet und [...].

II.

1.) Das gegenständliche Vertragsverhältnis beginnt mit dem der Vertragsunterzeichnung durch beide Vertragsparteien nächst folgenden Monatserste, der Vertrag wird auf unbestimmte Zeit geschlossen.

Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist auflösend bedingt dadurch, dass der Abbauberechtigte alle für die Errichtung und die Führung einer Betriebsstätte (Abbaugebiet samt Nebeneinrichtungen und Zugehör) auf den vertragsgegenständlichen Grundstücken gesetzlich geforderten, behördlichen und gesetzlichen Bewilligung rechtskräftig und rechtswirksam nicht erlangt. [...]

III.

1. Das finanzielle Entgelt für die Einräumung des Abbaurechtes, das der Grundeigentümer vom Abbauberechtigten als Vergütung erhält, wird als Flächenpreis vereinbart.

Der Abbauberechtigte hat für die geplante bzw. bewilligte Gewinnungstätigkeit Gewinnungsbetriebspläne gemäß § 80 MinroG erstellt bzw. zu erstellen. Diese Gewinnungsbetriebspläne enthalten Angaben zur Aufschluss- und Abbauplanung. Die Abbau- und Gewinnungstätigkeit findet nach einem exakt festgelegten Etappenplan statt.

Pro Abbauetappe, die der Abbauberechtigte aus der behördlich genehmigten Abbauetappe definiert und dem Grundeigentümer in der Natur auszeigt, wird das davon betroffene Flächenausmaß im Einvernehmen zwischen Grundeigentümern und Abbauberechtigtem ermittelt und zwar gemessen von der Oberkante der Abbaufäche. Seitenabstände von bis zu 5 m, die zu den Grundgrenzen der vertragsgegenständlichen Grundstücke eingehalten werden, gelten als Teil der Abbaufäche; hingegen gelten Grundstücksteile, außerhalb dieses 5-m Streifens, die keiner Gewinnungstätigkeit unterzogen werden dürfen (z.B. weil die Behörde auf solchen Flächenteilen keine Gewinnungstätigkeit zulässt) nicht als Abbaufäche.

Für dieses so ermittelte Fläche bezahlt der Abbauberechtigte an den Grundeigentümer ein finanzielles Entgelt von € 18,40 pro m² als Einmalbetrag. Für die vertragsgegenständlichen Grundstücke wird der Abbauberechtigte nicht mehr als drei Abbauetappen definieren.

[...]

Der Betrag von € 18,40 versteht sich zuzüglich USt. [...]

Die Grundeigentümer stellen dem Abbauberechtigten aus den vertragsgegenständlichen Grundstücken eine Teilfläche von bis zu 2,5 ha kostenfrei zur Verfügung und zwar:

*(i) auf Dauer der Abbau- und Rekultivierungstätigkeit auf den Grundstücken ***ABC*** KG ***F*** als Fläche für Abraumlagerung und für Transportzwecke und*

*(ii) auf Dauer der Abbau- und Rekultivierungstätigkeit auf den Grundstücken ***XYZ*** KG ***F*** als Fläche für Transportzwecke und Infrastrukturzwecke (z.B. für die Verankerung des Abbaugerätes etc.).*

[...]

4. Flächen, für die der Abbauberechtigte den Flächenpreis bereits entrichtet hat und die nach durchgeführter Gewinnungstätigkeit vom Abbauberechtigten gemäß der Bestimmungen dieses Vertrages bereits rekultiviert worden sind, darf der Abbauberechtigte für Zwecke und im Zusammenhang mit diesem Vertrag geregelten Tätigkeiten nutzen, wie z.B. für Transportzwecke, Abraumlagerflächen, [...]

[...]

Für diese Nutzungen leistet der Abbauberechtigte eine landwirtschaftliche Nutzungsentschädigung in Höhe von € 1.800,00 brutto (in Worten: Euro eintausendachthundert) pro Hektar und Kalenderjahr. [...]

Für Flächen, dieser Abbauberechtigte lediglich rekultiviert, aber für keine Transportwege, Lagerflächen oder Nebentätigkeit nutzt, hat der Abbauberechtigte keine Nutzungsentschädigung zu bezahlen.

Der Abbauvertrag zwischen der Bf und den Grundeigentümer umfasst in Summe 73.366 m². Primärer Zweck des Vertrages ist auf den im Vertrag definierten Flächen grundeigene mineralische Rohstoffe und bergfreie mineralische Rohstoffe zu erschließen, zu untersuchen, abzubauen, zu entnehmen, zu verwerten und zu gewinnen.

Vereinbart wurde eine Abrechnung nach Flächenpreis. Die Bf hat Gewinnungsbetriebspläne zu erstellen. Die Abbau- und Gewinnungstätigkeit findet nach einem festgelegten Etappenplan statt

Pro Abbauetappe wird das betroffene Flächenausmaß im Einvernehmen zwischen den Grundeigentümern und der Bf ermittelt.

Die Nutzungsentschädigung wird für Flächen bezahlt, die nach durchgeführter Gewinnungstätigkeit vom Bf für Zwecke des Abbaus genutzt werden.

2. Beweiswürdigung

Die obigen unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw. haben sich aus den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung ergeben und können somit gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob es sich bei dem Abbauvertrag vom 20.4.2010 um einen gem. § 33 TP 5 GebG zu vergebührenden Vertrag handelt.

Gem. § 33 TP 5 GebG unterliegen Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer Baumann Sache auf gewisse Zeit gegen einen bestimmten Preis erhält, einer nach dem Wert zu bemessenden einprozentigen Rechtsgeschäftsgebühr.

§ 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.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind nur Rechtsgeschäfte gebührenpflichtig, über die eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass im Gebührengesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gem. § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird gem. § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Die Gebührentatbestände des § 33 GebG verwenden im Allgemeinen die Begriffe des Zivilrechtes. Für die Abgrenzung zwischen gebührenpflichtigen und nicht den Rechtsgebühren unterliegenden Vertragstypen sowie für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend (vgl zB VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053).

Der Abbauvertrag, bei dem der Vertragspartner des Grundeigentümers für die Dauer des Vertragsverhältnisses die volle Herrschaft über den zum Abbau bestimmten Boden erhält und der Eigentümer die Benützung des Bodens zu Zwecken der Gewinnung der vorhandenen Abbauprodukte zu gestatten hat, stellt nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ein im Gesetz nicht ausdrücklich geregeltes Dauerschuldverhältnis eigener Art dar, das sowohl Elemente des Kaufes wie auch Elemente der Pacht in sich vereinigt (vgl. zB OGH 27.2.2008, 3 Ob 240/07a).

Der wesentliche Unterschied zwischen einem Bestandvertrag einerseits und einem Kaufvertrag andererseits ergibt sich aus den Bestimmungen des ABGB.

Gem. § 1090 ABGB heißt Bestandvertrag der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält. Der Bestandvertrag wird gem. § 1091 ABGB ein Mietvertrag genannt, wenn sich die in Bestand gegebene Sache ohne weitere Bearbeitung gebrauchen lässt. Kann die Sache nur durch Fleiß und Mühe benützt werden, liegt ein Pachtvertrag vor.

Gem. § 1053 ABGB wird durch einen Kaufvertrag eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem andern überlassen. Der Umstand, dass die gekaufte Menge nicht von vornherein genau bestimmt ist, schließt das Vorliegen eines Kaufvertrages nicht aus. Ein Kauf wird bei solchen Vereinbarungen immer dann anzunehmen sein, wenn der Gegenstand des Vertrages dem Übernehmer ins Eigentum übertragen wird (VwGH 17.12.1970, 1787/70).

Bei Abbauverträgen hängt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Entscheidung der Frage, ob sie als nicht der Rechtsgebühr unterliegende Kaufverträge oder als gebührenpflichtige Bestandverträge iSd § 33 TP 5 GebG zu qualifizieren sind, grundsätzlich davon ab, ob das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials berechnet oder ob es nach der Zeitdauer unabhängig von der gewonnenen Menge bestimmt wird.

Im konkreten Fall wurde das Entgelt nach dem Flächenmaß vereinbart. Nach dem eindeutigen Urkundeninhalt ist (wirtschaftlicher) Vertragszweck *„grundeigene mineralische Rohstoffe und bergfreie mineralische Rohstoffe, insbesondere Schotter, Quarz, Kiese, Quarzsande, der Tiefe nach nicht beschränkt, zu erschließen, zu untersuchen, abzubauen, zu entnehmen, zu verwerten und zu gewinnen“*. Inhalt ist somit im Wesentlichen der Abbau und die Verwertung.

Bei der mündlichen Verhandlung wurde ausgeführt, warum bei manchen Verträgen ein Flächenpreis vereinbart wird und bei anderen das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials. Die Erläuterungen sind schlüssig und nachvollziehbar.

Ein Grundeigentümer, der die Abrechnung mittels Flächenpreis anstrebt ist eher sicherheitsorientiert und hat Interesse, kalkulierbare Vergütungen aus der Einräumung des Abbaurechts zu bekommen, sobald die Abbautätigkeit auf seinem Grundstück beginnt.

Dennoch ist wesentlicher Vertragsinhalt die Rohstoffgewinnung und die Abgeltung dieses Rohstoffes an den jeweiligen Grundeigentümer und nicht nur der Gebrauch der Liegenschaft.

Das kaufrechtliche Element ist nämlich auch darin zu sehen, dass sich ein Gewinnungsrecht nicht auf den bloßen Gebrauch der Sache beschränkt, sondern darüber hinaus auch den teilweisen Verbrauch der Sache gestattet und die Ausbeutung der vorhandenen Bodenschätze zum Substanzverzehr führt (OGH 22.4.2008, 10 Ob 25/08m).

Für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes zu einem Gebührentatbestand ist immer das Gesamtbild maßgeblich, nicht das einzelne Sachverhaltselement; auch dann, wenn ein Vertrag Elemente verschiedener Vertragstypen enthält, ist er gebührenrechtlich nach seinem objektiv erkennbaren, überwiegenden rechtlichen bzw wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen (VwGH 28.6.1995, 94/16/0045, VwGH 11.3.2010, 2008/16/0182).

Der Umstand, dass mit der von den Grundeigentümern eingeräumten Benützung des Bodens für die Schottergewinnung auch die Nutzung der Fläche für Transportwege, Abraumlagerflächen, etc eingeräumt wurden, stellt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine Nebensache da, während die Schottergewinnung die Hauptsache bildet und gibt dem Vertragsverhältnis deshalb noch nicht die Natur eines Bestandvertrags.

Zusammenfassend ist im Hinblick auf das Überwiegen der Elemente eines Kauvertrages sowie der im konkreten Fall untergeordneten Bedeutung der Nutzungsentschädigung im Verhältnis zum Abbauentgelt dem Beschwerdevorbringen beizupflichten, dass der zwischen den Parteien bestehende Abbauvertrag - ausgehend von den in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen – als nicht der Rechtsgebühr unterliegender Kaufvertrag und somit nicht als gebührenpflichtiger Bestandvertrag im Sinne des § 33 TP 5 GebG zu qualifizieren ist. Die Gebühr ist somit nicht festzusetzen.

Zulässigkeit der 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.

Dass ein Abbauvertrag sowohl Elemente des Kaufes als auch Elemente der Pacht in sich vereint, entspricht der Judikatur. Für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes ist immer das Gesamtbild maßgeblich. Da keine Abweichung von der Rechtsprechung erfolgt ist, ist eine Revision nicht zuzulassen.

Zudem kommt einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG zu, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet. Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalls allenfalls auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt folglich in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl VwGH 7.5.2020, Ra 2018/16/0089; VwGH 27.11.2019, Ra 2019/16/0179). Die im Beschwerdefall vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Auslegung des der gebührenrechtlichen Beurteilung zugrundeliegenden Vertrages wirft somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG auf, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 28. Jänner 2021