

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11. Juni 2021 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 2. Juni 2021, Erf Nr ***1***, betreffend Rechtsgebühr (gem. § 33 TP 9 GebG), Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Mit Grundstückmietvertrag betreffend die Baustraße und die Baustelleneinrichtungsfläche ***Ort1*** vom 12.8.2011 (Urvertrag) vermietete der Grundstückseigentümer seit 1.8.2011 Teilflächen aus EZ ***2*** der KG ***3*** ***Ort1*** an die Beschwerdeführerin, ***Bf1*** (in der Folge: BF).

Der Urvertrag endete am 31.12.2017 und wurde mit dem Vertrag vom 18.4.2018 bis zum 31.12.2019 sowie mit dem Vertrag vom 27.7.2020 bis zum 31.12.2020 verlängert.

Da die Flächen von der BF weiterhin benötigt wurden und nicht rückgestellt werden konnten, wurde mit Vertrag vom 24.11.2020 ein drittes Mal verlängert, diesmal bis 31.12.2021. Die dritte Verlängerung des Vertrages wurde dem ***FA***, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, angezeigt.

Es blieben die Bestimmungen des Grundstücksmietvertrages betreffend die Baustraße und die Baustelleneinrichtungsfläche ***Ort1*** vom 12.08.2011 zwischen ***Eigentümer1*** (bzw.

Eigentümer2 als Verlassenschaftskuratorin) als Grundstückseigentümer und ***Bf1*** aufrecht.

Laut Punkt III. dieses Vertrages wurden die Grundstücke ***4*** (Teilfläche von 54m²) der EZ ***2*** in der KG ***3*** ***Ort1*** als Baustraße und Baustelleneinrichtungsfläche zu einem Mietentgelt von 26.740,35 Euro vermietet.

Nach Punkt VI. des Grundstücksmietvertrages vom 12.8.2011 steht für den Bau des Tunnels gemäß §§ 2 ff EisbEG (Eisenbahn-Enteignungsentschädigungsgesetz) zur Durchsetzung des gegenständlichen Rechtserwerbes die Möglichkeit der Enteignung offen. Durch diesen Vertrag werde die Durchführung von Enteignungsverfahren vermieden.

Die Rekultivierung hat nach Vertragspunkt VIII. in Übereinstimmung mit den behördlichen Vorschriften aus dem UVP-Verfahren so zu erfolgen, dass der bisherige Bodenaufbau (Oberboden, Humus) in Stärke und Qualität wiederhergestellt wird.

Mit Bescheid vom 11.10.2011 wurde die Gebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 2.085,75 Euro vorgeschrieben.

Bei der dritten Vertragsverlängerung wurde mit Bescheid vom 02.06.2021 die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG mit 2% der Bemessungsgrundlage iHv 32.088,42 Euro, sohin mit 641,77 Euro vorgeschrieben. Der Bescheid wurde damit begründet, dass Gegenstand des Vertrages die Errichtung einer Baustraße und einer Baustelleneinrichtungsfläche sei. Daher bestehe die Hauptpflicht des Eigentümers des belasteten Grundstücks in einer Duldung oder Unterlassung. Demnach liege ein Dienstbarkeitsvertrag gemäß § 33 TP 9 GebG vor.

In der Beschwerde vom 10.06.2021 gegen den Gebührenbescheid wurde angeführt, dass es sich beim gegenständlichen Rechtsgeschäft um eine Verlängerung des ursprünglichen Grundstücksmietvertrages handle und sowohl bei diesem als auch bei den Verlängerungen der vorangegangenen Jahre eine Gebühr von 1% gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG vorgeschrieben worden sei. Die BF vertritt die Ansicht, dass es sich bei dem gegenständlichen Rechtsgeschäft ebenso um eine Verlängerung handle und die Gebühr mit 1% der Bemessungsgrundlage zu berechnen sei.

Die abweisende Beschwerdeentscheidung vom 27.10.2021 wurde damit begründet, dass die Vertragsverlängerung als eigenständiges Rechtsgeschäft anzusehen sei. Gemäß § 17 GebG gilt für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift als maßgebend. Im vorliegenden Vertrag bestehe die Hauptpflicht des Eigentümers des Grundstückes in einer Duldung oder Unterlassen und daher liege ein Dienstbarkeitsvertrag gemäß § 33 TP 9 GebG vor.

Im Vorlageantrag vom 09.11.2021 wurde ausgeführt, die Benützung einer bestimmten Grundfläche nur zu einem bestimmten, im Vertrag genau definierten Zweck, sei durchaus

typisch für einen Bestandvertrag.

Auch die Regelungen hinsichtlich der Rechtsnachfolge in Punkt IX. 4. („Die Rechtswirkung dieses Vertrages erstreckt sich jeweils auch auf die beiderseitigen Rechtsnachfolger der übereingekommenen Vertragsteile.“) des Urvertrages würden für das Vorliegen eines Mietvertrages sprechen. Bei einer offensichtlichen Dienstbarkeit würde es keiner vertraglichen Überbindung auf einen allfälligen Rechtsnachfolger bedürfen (vgl. BFG vom 11.10.2018, RV/7101565/2016).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1.1. Rechtslage

Nach § 17 Abs. 1 GebG 1957 ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend (Urkundenprinzip).

§ 21 GebG 1957 lautet:

„Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so ist dieser Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.“

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG 1957 idGF. 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 Rechtsgebühr von 1 v. H.

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

1.2. Rechtliche Beurteilung

Die Verlängerung der vereinbarten Geltungsdauer begründet Gebührenpflicht bei allen Rechtsgeschäften, bei denen das durch sie begründete Rechtsverhältnis nach Ablauf einer vereinbarten Zeit beendet sein soll (§ 21 GebG 1957).

Strittig ist, ob das gegenständliche Rechtsgeschäft der Gebühr für die Einräumung einer Dienstbarkeit nach § 33 TP 9 GebG oder der Rechtsgeschäftsgebühr für die Vereinbarung eines Bestandverhältnisses 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 (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).

Gemäß § 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.

Gemäß § 480 ABGB ist der Titel zu einer Servitut u.a. auf einem Vertrag begründet. Dienstbarkeiten (Servituten) sind dingliche, auf Privatrechtstitel beruhende oder durch Richterspruch oder Enteignung eingeräumte, idR durch Verbücherung erworbene (§ 481 ABGB) Rechte auf beschränkte Nutzung einer fremden Sache, denen die Pflicht ihres jeweiligen Eigentümers zur Duldung dieser Nutzung (bejahende Servitut) oder Unterlassung eigener Nutzung (verneinende Servitut) gegenübersteht.

Die Zulässigkeit einer Befristung oder auflösenden Bedingung ergibt sich aus § 527 ABGB. Servituten sind sowohl räumlich als auch zeitlich beschränkbar (siehe in Rummel, ABGB³, Rz 1 f. zu § 472; VwGH 28.6.1995, 94/16/0045).

Verbücherte Dienstbarkeiten haben dingliche Wirkung. Mit dem Inhalt von Dienstbarkeiten können auch obligatorische Rechte eingeräumt werden, wenn die Absicht auf Verdinglichung fehlt. Im Zweifel entscheidet der typische Vertragsinhalt (siehe Rummel, ABGB, Rz 6 zu § 472).

Eine vertragliche, nicht verbücherte Servitut bindet (dennoch) inter partes, gegen den Gesamtrechtsnachfolger und bei Übernahme durch einen Einzelrechtsnachfolger und gibt dem Berechtigten in diesen Fällen den Anspruch auf Verbücherung.

Durchbrochen wird das Eintragungsprinzip nach hM bei den "offenkundigen" Dienstbarkeiten: Wer einen gültigen Titel besitzt, ist trotz Nichtverbücherung geschützt, wenn sichtbare Anlagen auf dem dienenden Grund oder sonstige Einrichtungen oder Vorgänge, die man von dort aus bei einiger Aufmerksamkeit wahrnehmen kann, das Bestehen einer Dienstbarkeit vermuten lassen; auch ohne Einverleibung entsteht kraft Offenkundigkeit eine Dienstbarkeit (Rummel, ABGB, Rz 2 zu § 481).

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 Entferns 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).

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 21. Dezember 1959, VwSlg. 2145/F, ausgeführt hat, unterliegt nach dem Wortlaut des § 33 TP 9 GebG 1957 schon die entgeltliche Einräumung des Titels zum Erwerb der dort festgesetzten Rechtsgeschäftsgebühr. 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).

Der VwGH stellt in ständiger Rechtsprechung (VwGH 05.03.1990, 89/15/0014; VwGH 13.12.2012, 2010/16/0023) weiter fest, dass das zudem eingeräumte "Recht der vorübergehenden Inanspruchnahme" von (weiteren) Grundflächen für die Dauer der Erneuerungsarbeiten eine (weitere) Dienstbarkeit im Sinne des § 33 TP 9 GebG darstellt. Auch sei die Auffassung, die Dienstbarkeit an einem Grundstück sei "schon ihrer Natur nach eine auf Dauer angelegte Berechtigung", unrichtig, da aus § 527 ABGB eindeutig hervorgeht, dass eine Servitut auch auf eine beschränkte Zeit eingeräumt werden kann, sodass die Dienstbarkeit durch Zeitablauf zum Erlöschen kommt (mit Verweis auf Rummel, ABGB, Rz 1 zu § 527).

Völlig gleichlautend hinsichtlich der Einordnung als Dienstbarkeitsvertrag entschieden hat der VwGH im Erkenntnis vom 24.6.2010 2010/16/0053 zu einem Deponievertrag, wonach auf Baudauer eines Tunnels gegen Entgelt die Deponierung des Aushubmaterials, die Verwendung von Grundflächen als Manipulations- und Zwischenlagerfläche, die Berechtigung zur Nutzung mit Fahrzeugen, Maschinen und zum Abstellen von Geräten sowie bei Beendigung die Rückstellung der Grundflächen in ordentlichem, geräumtem Zustand vereinbart war.

Nach dem Gesamtbild des gegenständlichen Vertrages ist der erkennbare Zweck des Vertragsabschlusses primär nicht in einem bloßen Gebrauch des Grundstückes, sondern

vielmehr darin gelegen, die Zustimmung der Grundeigentümer zur für die Realisierung des Bauvorhabens ***Z*** zwingend erforderlichen Grundbeanspruchung zu erlangen.

Damit wurde der Grundeigentümer – nach Androhung eines Enteignungsverfahrens- dazu veranlasst, zum Vorteil der BF die Grundinanspruchnahme zu dulden (Punkt VI des Urvertrages: „Der ***Bf1*** steht für den Bau gemäß §§ 2ff EibEG zur Durchsetzung des gegenständlichen Rechtserwerbes die Möglichkeit der Enteignung offen. Durch diesen Vertrag wird die Durchführung von Enteignungsverfahren vermieden.“)

Die vorrangige Verpflichtung besteht somit in einer Duldung wie sie typisch ist für eine Dienstbarkeit iSd § 472 ABGB.

In der von der BF zitierten Entscheidung des BFG vom 11.10.2018, RV/7101565/2016, handelte es sich um die Überlassung von Grundflächen zur Errichtung und Benützung von Telekommunikationsanlagen. Das Bundesfinanzgericht entschied in diesem Fall, dass nur hinsichtlich der für den Betrieb der Telekommunikationsanlagen notwendigen Kabel und Leitungen und der damit verbundenen Grabungsarbeiten die für eine Dienstbarkeit typische "Duldung" vorliege. Primärer Zweck der Verträge war allerdings die Überlassung bestimmter, im Eigentum der X AG stehender Grundflächen zur Benützung durch die Bf., wobei die Bf. berechtigt ist, darauf auf eigene Kosten Telekommunikationsanlagen mit der erforderlichen Tragekonstruktion neu zu installieren und zu betreiben. Daher qualifizierte das Bundesfinanzgericht den Vertrag in diesem Fall als Bestandvertrag.

Der primäre Zweck des gegenständlichen Vertrages besteht demgegenüber in der Duldung der Baustelle. Dies stellt den entscheidenden Umstand für die Qualifizierung als Dienstbarkeitsvertrag dar. Daran vermag auch die im Vertrag enthaltene Regelung hinsichtlich der Rechtsnachfolge, die aufgrund der dinglichen Wirkung der Dienstbarkeit entbehrlich ist, nichts zu ändern.

Entsprechend der zitierten Judikatur des VwGH ist im Gegenstandsfall aufgrund des Vertragsinhaltes davon auszugehen, dass der wahre Vertragswille auf die Erzielung eines Erfolges gerichtet ist, der auch sonst typischerweise mit Verträgen über Dienstbarkeiten verbunden ist.

Aufgrund der Art der Belastung des dienenden Grundstückes (Baustelle) handelt es sich um eine in der Natur erkennbare Duldungs- und Unterlassungsverpflichtung der Grundstückseigentümer und somit um den Fall einer "offenkundigen" Dienstbarkeit.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

1.1. Zu Spruchpunkt II. (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.

Zu den strittigen Fragen der Einordnung des Übereinkommens als Dienstbarkeitsvertrag und ob die Vergebühnung nach § 33 TP 9 GebG von der Verdinglichung der Dienstbarkeit abhängt, ist die ausführlich zitierte einhellige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorhanden, in deren Anwendung das BFG seine Entscheidung getroffen hat. Es liegt somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 9. Juni 2023