

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende \*\*\*Ri\*\*\*, die Richterin \*\*\*1\*\*\* sowie die fachkundigen Laienrichter \*\*\*2\*\*\* und \*\*\*3\*\*\* am 06. Juni 2023 in der Beschwerdesache \*\*\*4\*\*\*, über die Beschwerde vom 19. Juli 2021 gegen den endgültigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO des Finanzamtes Österreich, vom 16. Juni 2021, \*\*\*5\*\*\*, betreffend Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 in Anwesenheit der Schriftführerin \*\*\*6\*\*\* zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 wird mit 2,0 % der Bemessungsgrundlage in Höhe von 186.228,00 Euro (gerundet gemäß § 204 BAO) mit 3.724,56 Euro festgesetzt.

Der Bescheid wird für endgültig erklärt (§ 200 (2) BAO).

- II. 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

Am 12.01.2018 hat Frau \*\*\*7\*\*\* („Nutzungsgeberin“) mit der Beschwerdeführerin (Bf) \*\*\*Bf1\*\*\* („Betreiberin“) unter Beitritt von Herrn \*\*\*8\*\*\*, einen Nutzungsvertrag abgeschlossen.

Die wesentlichen Vertragsbestandteile lauten:

#### „1. Präambel

1.1 Die Betreiberin hat auf Grundstücken der Nutzungsgeberin Windkraftanlagen (im Folgenden werden Windkraftanlagen allgemein als „WKA“ bezeichnet) samt Nebenanlagen (Kabelsysteme, etc.) errichtet. Diese Errichtungen sowie der laufende Betrieb dieser WKA erfolgen auf Basis gemeinsam abgeschlossener Verträge, nämlich des Nutzungsvertrages und des Servitutsvertrages jeweils vom 04.05.2011 und deren Nachträgen jeweils vom 08.10.2014.

In diesen Verträgen hat die Nutzungsgeberin der Betreiberin hinsichtlich ihrer Grundstücke Nr. \*\*\*9\*\*\* (jeweils \*\*\*10\*\*\*) Nutzungs- und Dienstbarkeitsrechte zur Errichtung und Betrieb der WKA samt Nebenanlagen und diesbezüglicher Luftraumnutzung sowie weiters zur Verlegung und zum Betrieb von Starkstrom- und Steuerkabeln sowie Kabelleitungen für Eiswarnleuchten und zum Gehen und Fahren jeweils betreffend aller bestehenden WKA (damals 47 WKA) und aller zukünftigen WKA der Betreiberin des Windparks \*\*\*11\*\*\* (im Folgenden „Windpark“ genannt) eingeräumt.

1.2 Die Betreiberin plant nun die Errichtung von 3 weiteren WKA als Teil des Windparks, wobei eine WKA auf dem im Eigentum der Nutzungsgeberin befindlichen Grundstück \*\*\*12\*\*\* errichtet werden soll. Im Zusammenhang mit der Errichtung dieser weiteren WKA sind bestehende Kabelsysteme lagemäßig zu verändern bzw. neue Kabelsysteme zu verlegen (betroffen sind die Grundstücke \*\*\*13\*\*\*).

1.3 Gegenstand dieses Nutzungsvertrages ist die Einräumung des Nutzungsrechtes durch Planung, Errichtung, Betrieb, Wartung, Instandhaltung und Erneuerung von einer WKA auf dem Grundstück Nr. \*\*\*12\*\*\* sowie weiters für alle bestehenden und zukünftigen WKA der Betreiberin des Windparks das Recht auf Verlegung und Betrieb der erforderlichen Anschlüsse, Leitungen und auf Errichtung und Nutzung einer Zuwegung jeweils auf den Grundstücken Nr. \*\*\*14\*\*\* sowie auf naheliegenden Grundstücken im Eigentum der Nutzungsgeberin.

## **2. Umfang und Zweck der Nutzung**

Die Nutzungsgeberin räumt der Betreiberin und deren Rechtsnachfolger die Rechte ein, gemäß der angeschlossenen Planbeilage (Beilage ./1), welche einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildet,

2.1.1 auf dem Grundstück Nr. \*\*\*15\*\*\* *eine* WKA mit einer Leistung von bis zu 3,5 MW, einem Rotordurchmesser von bis zu 105 m und einer Nabenhöhe von bis zu 136 m samt erforderlichen Nebenanlagen (Schalt-, Mess- und Transformatorstationen, Kranstellfläche, etc.) zu errichten und mit den Rotorblättern der neu zu errichtenden WKA den Luftraum über dem Grundstück Nr. \*\*\*12\*\*\* zu überstreichen und

2.1.2 auf den Grundstücken \*\*\*16\*\*\* alle zur Errichtung, zum Betrieb und zum Abbau von bestehenden und zukünftigen im Eigentum der Betreiberin befindlichen WKA des Windparks

erforderlichen und nützlichen technischen Anlagen, Zuleitungen /Kabelsystemen (Strom, Daten, Eiswarnleuchtensteuerung) und Zuwegungen zu errichten und

2.1.3 die Grundstücke \*\*\*16\*\*\* zu begehen und zu befahren (mit Fahrzeugen aller Art, auch Schwer- und Sondertransporter) und

2.1.3 alle vorgenannten errichteten Anlagen (WKA; Nebenanlagen, Kabelsysteme, Zuwegungen, etc.) jeweils im Rahmen der aktuellen gesetzlichen Bestimmungen und gültigen Bewilligungen zu betreiben/nutzen, zu warten, instand zu halten und zu erneuern. Diese Rechte schließen auch die Entfernung der den sicheren Betrieb und Bestand der Leitungsanlagen gefährdenden Boden- oder Pflanzenhindernisse über diesen Leitungsanlagen ein.

2.2 Klarstellend wird festgehalten, dass der Betreiberin die Rechte gemäß Punkt 2.1.2 und 2.1.3 zum Betrieb des gesamten Windparks sowie aller von der Betreiberin künftig errichteten WKA des Windparks eingeräumt werden. Sofern die Betreiberin auf Grundstücken der Nutzungsgeberin zusätzliche Kabelsysteme benötigt, die nicht mit auf Grundstücken im Eigentum der Nutzungsgeberin, des Herrn \*\*\*8\*\*\* oder deren Rechtsnachfolgern errichteten WKA verbunden sind, so werden der Betreiberin die diesbezüglich notwendigen Rechte gegen ein einmaliges Entgelt von EUR 15,00 / Laufmeter Kabelsystem eingeräumt werden.

...

2.4 Die voraussichtlichen Lagen der WKA samt Nebenanlagen, der Überstreichungsfläche, der Kabelsysteme und der Zuwegungen ergeben sich aus der angeschlossenen Planbeilage (Beilage /1), wobei eine Änderung der Lagen aufgrund behördlicher Vorgaben und/oder wirtschaftlicher oder technischer Notwendigkeiten bereits jetzt gestattet wird. Die eingeräumten Rechte gemäß diesem Punkt 2. sind daher nicht ausschließlich auf die in der Planbeilage markierten Bereiche beschränkt.

2.5 Die Betreiberin erklärt, diese Rechtseinräumung anzunehmen.

#### **4. Nutzungsentgelt, Beginn der Zahlungen, Wertsicherung**

4.1 Das Nutzungsentgelt für die Rechtseinräumung gemäß Punkt 2. beträgt jährlich netto EUR 17.000,00 pro auf den Grundstücken \*\*\*17\*\*\* von der Betreiberin errichteter WKA (= pro ganzem Windrad) mit bis zu 3,5 MW installierter Leistung und bis zu 105 m Rotordurchmesser. Sollten WKA bis zu 105 m Rotordurchmesser aber mit größerer installierter Leistung zum Einsatz kommen, so erhöht sich das Entgelt aliquot. Sollten WKA mit größerem Rotordurchmesser zum Einsatz kommen, so erhöht sich das Entgelt wie folgt:  
Rotordurchmesser 106 bis 116 m: netto EUR 18.000,- pro WKA und Jahr, Rotordurchmesser 117 m oder größer: netto EUR 21.000,00 pro WKA und Jahr.

4.2 Der Anspruch auf ein Nutzungsentgelt beginnt ab Baubeginn (Aushub Fundament der WKA), wobei die Zahlung für das erste Jahr im aliquoten Verhältnis binnen 4 Wochen nach Baubeginn und Rechnungslegung durch die Nutzungsgeberin zu erfolgen hat. Die weiteren Zahlungen erfolgen einmal jährlich für das laufende Jahr jeweils bis zum 15.02. im Voraus auf ein von der Nutzungsgeberin bekanntzugebendes Konto. ..

...

4.6 Für all jene Kabelsysteme die auf den Grundstücken \*\*\*17\*\*\* verlegt werden und nicht mit einer auf einem Grundstück im Eigentum der Nutzungsgeberin errichteten WKA verbunden sind, erhält die Nutzungsgeberin von der Betreiberin ein einmaliges Entgelt von netto EUR 15,00 pro Laufmeter Kabelsystem. Dieses Einmalentgelt ist binnen 4 Wochen nach Verlegung des Kabelsystems und Rechnungslegung durch die Nutzungsgeberin zur Zahlung fällig.

4.7 Im jährlichen Nutzungsentgelt gemäß Punkt 4.1 ist ein dauerhafter Grundverbrauch durch neu angelegte Wege, Wegverbreiterungen, Zufahrtstropfen, Bauplätze und Fundamente von 2.000 m<sup>2</sup> pro WKA inkludiert. Sollte jedoch im Schnitt mehr dauerhafter Grundverbrauch pro WKA nötig sein, so ist für die über die 2.000 m<sup>2</sup> pro WKA hinausgehende Fläche eine einmalige Entschädigung von EUR 7,00 pro m<sup>2</sup> zu bezahlen. Für den Fall, dass die Nutzungsgeberin ihr Optionsrecht auf Belassung der Vormontagefläche gemäß Punkt 6.1 ausübt, wird die Vormontagefläche bei der Ermittlung des dauerhaften Grundverbrauches nicht berücksichtigt, weshalb die Betreiberin dafür keine einmalige Entschädigung - auch wenn die Vormontagefläche während der gesamten Laufzeit des Vertrages belassen wird - zu entrichten hat. ...

...“

Mit vorläufigem Bescheid vom 13.03.2018 setzte das Finanzamt die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 mit 2,0 % vom Wert des bedungenen Entgeltes in Höhe von € 459.000,00 mit 9.180,00 € fest. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt: „Bemessungsgrundlage = Entgelt lt. Punkt 4 des Vertrages 20.400,- (inkl. Ust.) x 3 (pro Windrad) x 9 (unb. Dauer) = € 550.800,-. Der endgültige Bescheid ergeht nach Bekanntgabe der Höhe der zusätzl. Kosten laut Pkt 4.6. und 4.7. des Vertrages.“

Dagegen wurde mit der Begründung Beschwerde erhoben, aus Punkt 1.2 des Vertrages sei ersichtlich, dass auf dem gegenständlichen Grundstück Nr. \*\*\*12\*\*\* nur **eine** der insgesamt drei neu zu errichtenden Windkraftanlagen errichtet werde. Das ergebe somit lt. Punkt 4.1 ein jährliches Entgelt von EUR 20.400,- (inkl. USt). Zusätzliche sei in Punkt 4.6 ein einmaliges Entgelt für das Verlegen von Kabelsystemen vereinbart worden, netto EUR 15,00 pro Laufmeter Kabelsystem. Es seien insgesamt 146 Laufmeter für das Kabelsystem in Anspruch genommen worden, somit erhalte der Grundeigentümer ein zusätzliches einmaliges Entgelt von insgesamt EUR 2.628,00 (inkl. USt). Daraus ergebe sich ein jährliches Entgelt von 20.400,00

Euro (x9), sowie ein einmaliges Entgelt von 2.628,00 Euro. Somit ergebe sich eine Bemessungsgrundlage von 186.228,00 Euro.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17.05.2018 wurde der Beschwerde stattgegeben und die Gebühr mit 2% von € 186.228,00, d.s. € 3.724,56 vorläufig festgesetzt, was eine Gutschrift von € 5.455,44 ergab.

Mit endgültigem Bescheid vom 16.06.2021 setzte das Finanzamt die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 mit 2,0 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 229.428,00 fest, was eine Nachforderung in Höhe von 864,00 Euro ergab. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

“Bedingte Leistung (Nutzungsentgelt) € 21.000,00 (Pkt. 4.1 des Vertrages) + Ust € 4.200,00 = € 25.200,00 x 9 = € 226.800,00 + einm. Entgelt (Verlegung des Kabelsystems) € 2.628,00 = € 229.428,00“.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 16.07.2021 die streitgegenständliche Beschwerde eingebracht. Die Beschwerde richtet sich gegen die Nachforderung in Höhe von € 864,00.

Die Bf bring vor, mit Beschwerdeverentscheidung vom 17. Mai 2018 sei die Gebühr bereits korrekt in Höhe von € 3.724,56 festgesetzt und auch rechtzeitig entrichtet worden. Die Gebührenbemessungsgrundlage für den Nutzungsvertrag zum Objekt GrdstNr \*\*\*18\*\*\* habe sich gegenüber 2018 nicht geändert.

In der Beschwerde vom 26. März 2018 sei bereits darauf hingewiesen worden, dass it. Pkt, 1.2 des Nutzungsvertrages auf dem Grundstück Nr. \*\*\*12\*\*\* nur *eine* der drei neu zu errichtenden Windkraftanlagen errichtet werde. Für diese Windkraftanlage betrage das jährliche Entgelt (lt. Nutzungsvertrag Pkt. 4.1), wie in der Beschwerde vom 26. März 2018 bereits ausgeführt, € 20.400,00 (netto € 17.000,00 + 20 % USt). Zusätzlich sei in Punkt 4.6 ein einmaliges Entgelt in Höhe von € 15,00 netto pro Laufmeter für das Verlegen von Kabelsystemen vereinbart worden. Es seien insgesamt 146 Laufmeter für das Kabelsystem in Anspruch genommen worden.

Das Finanzamt habe dem Gebührenbescheid vom 16. Juni 2021 irrtümlich eine jährlich laufende Zahlung in Höhe von € 21.000,00 + USt zugrunde gelegt. Der Vertrag sehe eine Verpflichtung zur Zahlung dieses „erhöhten“ Entgelts aber nur vor, wenn eine Windkraftanlage mit 117 m Rotordurchmesser errichtet worden wäre, was nicht passiert sei. Tatsächlich sei eine Anlage mit bis zu 3,5 MW installierter Leistung und bis zu 105 m Rotordurchmesser errichtet worden, wodurch das vereinbarte „Basisentgelt“ zur Auszahlung gelange. Nachdem die kleinere Windkraftanlage gebaut worden sei, habe der Grundeigentümer keinerlei Anspruch auf ein höheres laufendes Entgelt.

Die Bf ersucht daher, die Gebühr wie im vorläufigen Gebührenbescheid vom 17. Mai 2018 (Anm.: in der Beschwerdeverentscheidung) vorgeschrieben, mit € 3.724,56 endgültig festzusetzen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18.08.2021 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus:

*„Abhängig vom Rotordurchmesser ist lt. Pkt. 4.1. des Vertrages ab einem Durchmesser von 117 m oder mehr ein jährliches Nettonutzungsentgelt von € 21.000,- vereinbart. Das erhöhte Nutzungsentgelt ist daher bedingt von der Errichtung eines Windrades mit einem Durchmesser von 117 m oder mehr.*

*Gem. § 26 GebG sind die Bestimmungen des BewG anzuwenden. Wobei bedingte Leistungen als unbedingte Leistungen zu behandeln sind. Somit ist gem. § 26 GebG das bedingte höhere Nutzungsentgelt als Bemessungsgrundlage anzusetzen.“*

Dagegen wurde am 14.09.2021 Vorlageantrag eingebracht und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Die Bf führt ergänzend aus, im Rahmen der Beschwerdeverentscheidung sei festgehalten worden, dass abhängig vom Rotordurchmesser (bedingt) ein höheres Entgelt von EUR 21.000,00 vereinbart sei und gemäß § 26 GebG sämtliche bedingte Leistungen als unbedingt zu behandeln seien. Daher sei das höhere Nutzungsentgelt als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Das sei unrichtig. Der Vertrag enthalte in Punkt 4.1 *keine Bedingungen*, sondern es werde lediglich festgehalten, dass für den Fall, dass Windkraftanlagen mit einem größeren Rotor bzw. mit größerer Leistung zum Einsatz kommen könnten - was aber einen entsprechenden Antrag des Betreibers und den positiven Ausgang eines behördlichen Genehmigungsverfahrens voraussetzen würde – die Parteien ein höheres Entgelt - jedoch nur im Rahmen einer weiteren Willenseinigung der Parteien – für die Nutzung der Liegenschaft festlegen würden. Im Hinblick darauf seien die entsprechenden Beträge in Bezug auf allenfalls geänderte Parameter der Windkraftanlagen von den Parteien bereits jetzt festgehalten worden. Die Formulierung im Vertrag enthalte keine Willenseinigung der Parteien in Bezug auf einen anderen als den in Punkt 2. genannten Typ von Windkraftanlage - *Vertragsgegenstand sei nur das Recht, auf der Liegenschaft eine Windkraftanlage mit einer Leistung von bis zu 3,5 MW und einem Rotordurchmesser von bis zu 105m zu errichten.*

Somit werde im Vertrag auch ausschließlich ein Entgelt in der Höhe von netto EUR 17.000,00 pro auf den vertragsgegenständlichen Grundstücken errichteten Windkraftanlagen vereinbart und sei dieses Entgelt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

In seiner Stellungnahme anlässlich der Aktenvorlage vertritt das Finanzamt den Standpunkt, gemäß § 17 Abs. 4 GebG sei es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die

Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt. Abweichend von den Bestimmungen des BewG sehe § 26 GebG vor, dass bei der Bewertung gebührenpflichtiger Gegenstände bedingte Leistungen und Lasten als unbedingt zu behandeln seien. Aufschiebend bedingte Leistungen und Lasten seien – unabhängig von einem künftigen Bedingungseintritt – bereits im Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld bei der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. In Punkt 4.1 des Vertrages sei vereinbart worden, dass, sollten Windkraftanlagen mit größerem Rotordurchmesser zum Einsatz kommen, sich das Entgelt erhöhe. Bei einem Rotordurchmesser von 117 m oder größer betrage das jährliche Nutzungsentgelt somit netto € 21.000,00 pro Windkraftanlage. Ebenso sei eine aliquote Erhöhung des Entgeltes vereinbart, wenn eine WKA mit größerer installierter Leistung als bis zu 3,5 MW zum Einsatz kommen sollte. Der Begriff der Bedingung im Sinne des Gebührenrechts umfasse auch „Potestativbedingungen“, also Ereignisse, deren Eintritt oder Nichteintritt vom Willen einer Vertragspartei abhängig sei. Im gegenständlichen Fall sei die Wahl der Größe und Leistungsfähigkeit der WKA alleine vom Willen der Parteien abhängig. Wenn die Bf. einwende, dass es für ein größeres Windrad zuerst einer behördlichen Genehmigung bedürfe, dann sei dem entgegenzuhalten, dass gebührenrechtlich der Ausgang eines behördlichen Genehmigungsverfahrens nicht maßgeblich wäre, da es sich hier um die behördliche Genehmigung für die Ausführung eines Rechtsgeschäftes handeln würde, jedoch nicht für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes selbst. Es sei somit das erhöhte Entgelt für die Berechnung der Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 9 GebG heranzuziehen.

Mit Vorhalt vom 23. November 2022 wurden der Bf. sowie der Amtspartei die Sach- und Rechtslage nach dem gegenwärtigen Stand des Verfahrens zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt.

Mit E-Mail vom 01. Dezember 2022 gab die Bf. bekannt, dass die Einmalzahlung gemäß Punkt 4.7. des Vertrages nur dann schlagend werde, wenn im Schnitt mehr dauerhafter Grundverbrauch pro WKA nötig werde. Da mehr dauerhafter Grundverbrauch nie eingetreten sei, sei auch keine Einmalzahlung in Höhe von EUR 7.862,40 geleistet worden. Die E-Mail wurde dem Finanzamt am 5. Dezember 2022 zur Kenntnis gebracht. Die Amtspartei hat keine Stellungnahme abgegeben.

## **II. Beweiserhebung**

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die auf elektronischem Wege vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes sowie das Vorhalteverfahren.

## **III. Rechtslage und Erwägungen**

### **III.1 Rechtslage**

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

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

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 gemäß § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Gemäß § 17 Abs. 4 GebG ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

§ 19 Abs. 1 GebG 1957 normiert:

Hat eine der Gebühr nach der Größe des Geldwertes unterliegende Schrift (Urkunde) mehrere einzelne Leistungen zum Inhalt oder werden in einem und demselben Rechtsgeschäft verschiedene Leistungen oder eine Hauptleistung und Nebenleistungen bedungen, so ist die Gebühr in dem Betrage zu entrichten, der sich aus der Summe der Gebühren für alle einzelnen Leistungen ergibt. Als Nebenleistungen sind jene zusätzlichen Leistungen anzusehen, zu deren Gewährung ohne ausdrückliche Vereinbarung nach den allgemeinen Rechtsvorschriften keine Verpflichtung besteht.

Gemäß § 26 GebG 1957 gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist.

Gemäß § 15 Abs. 2 BewG sind Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des § 16 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

Gemäß § 17 Abs. 3 BewG 1955 ist bei Nutzungen und Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Ist die Ungewissheit (gemäß Abs. 1) beseitigt, so ist auf Grund des § 200 Abs. 2 BAO die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

### III.2. Erwägungen

Vorweg ist zu sagen, dass die Gebührenpflicht nach § 33 TP 9 GebG nicht strittig ist. Strittig ist lediglich die Höhe der Bemessungsgrundlage.

Gemäß § 26 GebG gilt für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind.

§ 22 GebG lautete: *„Ist eine Leistung nicht mit einem bestimmten Betrage, wohl aber deren höchstes Ausmaß ausgedrückt oder ist zwischen zwei oder mehreren Rechten oder Verbindlichkeiten eine Wahl bedungen, so ist die Gebühr im ersteren Falle nach dem Höchstbetrag, im letzteren Falle nach dem größeren Geldwerte der zur Wahl gestellten Leistungen zu entrichten.“*

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 20.06.2006 G 1/06 die Wortfolgen *"eine Leistung nicht mit einem bestimmten Betrage, wohl aber deren höchstes Ausmaß ausgedrückt oder ist"* und *"im ersteren Falle nach dem Höchstbetrag, im letzteren Falle"* in §22 Gebührengesetz 1957, BGBl. Nr. 267, als verfassungswidrig aufgehoben.

Im Prüfungsbeschluss legte der Gerichtshof seine Bedenken gegen die in Prüfung gezogenen Wortfolgen in §22 GebG folgendermaßen dar:

*„...2. § 22 GebG befasst sich in seinem ersten Tatbestand mit Urkunden, in denen eine Leistung nicht mit einem bestimmten Betrag, wohl aber deren höchstes Ausmaß ausgedrückt ist. Für diesen Fall wird zwingend normiert, dass die Gebühr nach dem Höchstbetrag zu entrichten ist. Die Kommentarliteratur spricht (auch) in diesem Fall von einer Pro-fisco-Klausel (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I 10, 2002, §22 Rz. 1) bzw. einem Ausfluss des Pro-fisco-Prinzips (Gaier, Handkommentar zum GebG3, 1996 §1 Rz. 34, §22 Rz. 1; ähnlich Arnold, Rechtsgebühren7, 2002, §22 Rz. 14). Dieses 'Prinzip' findet seinen Ausdruck primär in §17 GebG, der zunächst (in Abs 1) anordnet, dass für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend ist, und in Abs 2 für den Fall eines undeutlichen Urkundeninhaltes die Vermutung aufstellt, dass bis zum Beweis des Gegenteiles (den offenbar der Gebührenpflichtige zu erbringen hat) der Tatbestand verwirklicht ist, der die*

*Gebührenschild begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat. Im Ergebnis handelt es sich bei solchen Vorschriften um Sonderverfahrensrecht, das die allgemeinen Vorschriften der BAO über die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde überlagert (Gaier, a. a.O., §17 Rz. 31) und eigene Beweisregeln aufstellt.*

...

*Gleiches ist in §22 GebG nicht vorgesehen. Ist in der Urkunde eine Leistung nicht mit einem bestimmten oder bestimmbar (vgl. VfGH vom 16. März 1987, Zl. 85/15/0246, vom 5. Oktober 1987, Zl. 86/15/0102, vom 30. Mai 1988, Zl. 87/15/0104; Arnold, a.a.O., §22 Rz. 2 f.; Gaier, a.a.O., §22 Rz. 5; Fellner, a.a.O., §22 Rz. 1 f.) Betrag ausgedrückt, wohl aber ein Höchstausmaß angegeben, so ist danach für die Gebührenbemessung zwingend das Höchstausmaß anzusetzen. Der Gegenbeweis, dass und wie weit die tatsächliche Leistung unter dem Höchstausmaß liegt, wird nicht zugelassen.*

*Die Vorschrift differenziert anscheinend innerhalb der Fälle, in denen eine Leistung in der Urkunde nicht mit einem bestimmten oder bestimmbar Betrag ausgedrückt ist, danach, ob zusätzlich noch ein Höchstausmaß vereinbart ist oder nicht. Während bei der ersten Fallgruppe jedenfalls und ohne Zulässigkeit eines Gegenbeweises das Höchstausmaß heranzuziehen ist, dürften bei der zweiten Fallgruppe die allgemeinen Regeln über die Ermittlung undeutlicher Bemessungsgrundlagen zur Anwendung kommen. Bei dieser Fallgruppe wird die Bemessungsgrundlage somit anscheinend entweder nach der Regelung des §17 Abs.3 BewG ermittelt, wonach bei ungewissen Nutzungen oder Leistungen der voraussichtlich erzielbare Betrag maßgebend ist, oder auf Grund eines Ermittlungsverfahrens nach der BAO, das letztlich auf den tatsächlichen Betrag der Leistung abstellt (in diesem Sinne auch die Gegenschrift der belangten Behörde, Seite 10)....*

...“

Der VfGH hat also festgestellt, dass es zu einer unsachlichen Differenzierung kommt, wenn, je nachdem, ob zusätzlich ein Höchstbetrag vereinbart ist oder nicht, im ersten Fall stets der Höchstbetrag maßgebend ist und es im zweiten Fall zu einer Bemessung nach Maßgabe der (geschätzten) wahrscheinlichen Leistung kommt. Darüber hinaus merkte der VfGH an, dass die Regelung des § 17 Abs. 2 GebG lediglich eine Verschiebung der Beweislast bewirke, nicht jedoch eine endgültige Gebührenbelastung durch Zugrundelegung des Höchstbetrages, da es dem Gebührenschuldner frei stünde, den Gegenbeweis zu erbringen oder dies zu unterlassen. Im Unterschied dazu war dies in § 22 GebG nicht vorgesehen.

Im Gegensatz dazu ist durchaus möglich, § 26 GebG in verfassungskonformer Art und Weise auszulegen, besonders vor dem Hintergrund, dass der VfGH in seinem zitierten Erkenntnis bei ungewissen Leistungen bezüglich der Bemessung zwar nicht den Höchstbetrag, wohl aber den *voraussichtlich erzielbaren Betrag* als maßgeblich und eine Bemessung nach Maßgabe der

geschätzten wahrscheinlichen Leistung als gegeben erachtet. Der VfGH stellt auch als Konsequenz der Aufhebung der Formulierungen zur Bemessung nach dem Höchstbetrag in § 22 GebG klar, dass in diesen Fällen die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach jenen Regeln zu erfolgen hat, die für Urkunden mit unbestimmtem Leistungsinhalt angewendet werden, wenn diese kein Höchstausmaß enthalten und nennt in diesem Zusammenhang wörtlich die *"Ermittlung der tatsächlichen Leistung"* (BFG 03.04.2019, RV/7100381/2014).

Zu diesem Problemkreis sind bereits diverse Erkenntnisse des BFG ergangen, worin die Ermittlung der Bemessungsgrundlage *nach dem tatsächlichen Wert* bestätigt worden ist. Das Finanzamt hatte regelmäßig vorläufige Bescheide erlassen bis zum tatsächlichen Feststehen der Leistungen. So etwa in einem vergleichbaren Fall zu Windkraftanlagen, BFG 21.01.2019, RV/7101538/2013, worin ausgeführt wird:

*„...Betreffend der vorläufigen Erlassung des Bescheides durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern ist festzuhalten, dass das Finanzamt diese im Bescheid mit der Formulierung, dass „...nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist...“ begründet hat. Wie aus dem Dienstbarkeitsvertrag und dem Vorlagebericht hervorgeht, bezieht sich das Finanzamt dabei auf den Punkt 5.5. des Dienstbarkeitsvertrages, der dahingehend formuliert ist, dass der maximale befestigte Grundverbrauch für die geplante Windkraftanlage 2.500 m<sup>2</sup> beträgt, jedoch in den Raum gestellt wird, dass für den allfällig auszubauenden Erschließungsweg dauerhaft mehr Grund benötigt werden könnte. Für diesen Fall wurde eine zusätzliche jährliche Entschädigung in der Höhe von 10 € pro zusätzlich genutztem m<sup>2</sup> vertraglich vereinbart.*

*Aus diesen Formulierungen ist tatsächlich eine Ungewissheit abzuleiten, die den Voraussetzungen des § 200 BAO genügt. Dieser verlangt für die Festsetzung eines vorläufigen Bescheides das Vorliegen einer ungewissen, aber wahrscheinlichen Abgabepflicht oder – wie in diesem Fall einschlägig – das Vorliegen eines ungewissen Umfangs der Abgabepflicht. Bei der Ungewissheit ist zu beachten, dass es sich dabei um eine zeitlich begrenzte Ungewissheit handeln muss (siehe Ritz, BAO Kommentar 6. Auflage, zu § 200 BAO Rz 1 sowie VwGH 29.7.1997, 95/14/0117; VwGH 16.11.1998, 94/17/0197; VwGH 30.8.1999, 99/17/0239).*

*Da nach der allgemeinen Lebenserfahrung beim Betrieb der Windkraftanlage sich herausstellen wird, ob dauerhaft mehr Grund benötigt wird, handelt es sich dabei um eine zeitlich begrenzte Ungewissheit und die Erlassung des vorläufigen Bescheides erfolgte zu Recht. Der vorläufige Bescheid ist allerdings bei Wegfall der Ungewissheit durch einen endgültigen Bescheid zu ersetzen.“*

Der Verwaltungsgerichtshof hat jüngst in seinem Erkenntnis vom 04. Mai 2023, Ra 2020/16/0157-8, hinsichtlich einer Zessionsgebühr bei nicht zwingender Forderungsübertragung unter Hinweis auf das genannte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes ausgeführt:

*„Aus diesen Gründen ist auch im vorliegenden Revisionsfall die Zessionsgebühr nicht vom vereinbarten höchstmöglichen Betrag festzusetzen, sondern von der nach den allgemeinen Bestimmungen des Bewertungsgesetzes 1955 ermittelten Gegenleistung (in diesem Sinne wohl auch VfGH 25.2.2020, E 1852/2019-5, wonach - anders als die als verfassungswidrig erkannte Vorschrift des § 22 GebG - die Bestimmung des § 26 GebG nicht ausschließe, die Gebühr nach jener Leistung zu bemessen, die bei Eintritt der Bedingung „tatsächlich“ zu erbringen ist).*

Auf gegenständlichen Fall bezogen hat dies die Konsequenz, dass ein Gegenbeweis möglich und die Bemessungsgrundlage nach der tatsächlichen Leistung zu ermitteln ist.

Wie bereits aus Punkt 1.2 des Vertrages ersichtlich ist, war auf dem gegenständlichen Grundstück Nr. \*\*\*12\*\*\* nur *eine* der insgesamt drei neu zu errichtenden Windkraftanlagen geplant.

Das Finanzamt hat hiezu auch entsprechende Ermittlungen angestellt und erging am 5. März 2020 folgender Vorhalt:

„Sie werden um Bekanntgabe des Entgeltes laut Pkt. 4.1., sowie der Kosten für die Verlegung von Kabelsystemen auf GrdstNr \*\*\*14\*\*\* laut Pkt. 4.6. und eventuell zusätzlicher einmaliger Entschädigung (für dauerhaften Grundverbrauch über 2.000m<sup>2</sup>) lt. Pkt 4.7. ersucht.“

Die Bf gab daraufhin das jährliche Entgelt für *eine* errichtete Windkraftanlage laut Punkt 4.1 des Vertrages mit 20.400,00 EUR (inkl. USt) bekannt, das einmalige Entgelt für die Verlegung des Kabelsystems laut Punkt 4.6. des Vertrages mit 146 lfm. à 15,00 EUR, 2.628,00 EUR inkl. USt., sowie eine einmalige Entschädigung für zusätzlichen Grundverbrauch lt. Pkt. 4.7 des Vertrages mit 936 m<sup>2</sup> à 7,00 EUR, 7.862,40 inkl. USt.

Im endgültigen Bescheid hat das Finanzamt folgende Bemessungsgrundlage angesetzt:

**Berechnung der festgesetzten Gebühr:**

|                                              |            |
|----------------------------------------------|------------|
| gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 mit 2,0 % von der  |            |
| Bemessungsgrundlage in Höhe von € 229.428,00 |            |
| (gerundet gemäß § 204 BAO)                   | € 4.588,56 |
| bisher war vorgeschrieben                    | € 3.724,56 |
|                                              | -----      |
| Ergibt Nachforderung                         | € 864,00   |

Die festgesetzte Abgabe wird mit Ablauf eines Monats nach Zustellung dieses Bescheides fällig.

**Begründung:**

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Bedingte Leistung (Nutzungsentgelt) € 21.000,- (Pkt. 4.1 des Vertrages)

+ Ust € 4.200,-

€ 25.200,- x 9 = € 226.800,-

einm. Entgelt (Verlegung des Kabelsystems) € 2.628,-  
€ 229.428,-

Es wurde das Entgelt zwar für *eine* WKA, aber mit einem Rotordurchmesser von „117 m oder größer“ mit netto EUR 21.000,00 pro Jahr lt. Pkt. 4.1, angesetzt, welche jedoch nicht errichtet wurde. Gebaut wurde eine WKA mit 105 m Rotordurchmesser, mit bis zu 3,5 MW installierter Leistung, wodurch das vereinbarte Basisentgelt mit 20.400,00 pro Jahr lt. Pkt. 4.1 zur Auszahlung gelangte.

Im genannten Vorhalt vom 23. November 2022 hatte die Berichterstatterin die einmalige Entschädigung lt. Pkt. 4.7. des Vertrages inkl. USt in die Berechnung miteinbezogen. Wie die Bf. in ihrer Vorhaltsbeantwortung mitteilte, ist es allerdings nie zu einem erhöhten Grundverbrauch gekommen und somit die Entschädigung nie schlagend geworden und damit nicht in die Bemessung einzubeziehen. Es kommen somit das jährliche Entgelt mit 20.400,00 € (9-fach gem. § 15 Abs. 2 BewG 1955) sowie das einmalige Entgelt lt. Pkt. 4.6. inkl. USt in Höhe von 2.628,00 zum Ansatz.

**Die Bemessungsgrundlage ist wie folgt zu ermitteln:**

|                                            |           |        |                 |
|--------------------------------------------|-----------|--------|-----------------|
| jährliches Entgelt lt. Pkt. 4.1. inkl. USt | 20.400,00 | 9-fach | 183.600,00      |
| einmaliges Entgelt lt. Pkt. 4.6. inkl. USt |           |        | <u>2.628,00</u> |
| Bemessungsgrundlage                        |           |        | 186.228,00      |
|                                            |           | 2%     | <b>3.724,56</b> |

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und der Bescheid für endgültig zu erklären.

#### **IV. 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. Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig.

Die Entscheidung steht im Einklang mit der Judikatur, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde. Im Wesentlichen handelt es sich um eine Sachverhaltsfrage, wobei der Beurteilung, ob ein Vertrag im Einzelfall richtig ausgelegt wurde, keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zukommt (OGH 31.05.1994, 4 Ob 56/94 u.a.).

Wien, am 7. Juni 2023