

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***RI*** in der Beschwerdesache ***BF***, ***BF-Adr***, betreffend Gebühren, Steuernummer ***BF-StNr***, Erfassungsnummer ***ErfNr***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 13. Juli 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27.5.2022 und den gemäß § 253 BAO an dessen Stelle tretenden Bescheid vom 21.4.2023 betreffend Gebühr nach § 33 TP 9 GebG wird als unbegründet abgewiesen.

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

BESCHLUSS:

Hinsichtlich der Bescheide vom 21.4.2023 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO und Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG wird das Beschwerdeverfahren mangels Einbringung einer Beschwerde eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Die AGmbH beabsichtigte das bis dahin unbebaute Grundstück ***Gst-BF*** zu erwerben und darauf ein Fachmarktzentrum zu errichten. Die Aufschließung des Grundstückes musste über die Nachbarliegenschaft der ***KG***, =KG, erfolgen, auf der bereits ein Lebensmittelmarkt in Betrieb war. Zu diesem Zweck hat die KG in einer Vereinbarung vom 28.11.2005 der AGmbH das immerwährende Geh- und Fahrrecht über ihr Grundstück ***Gst-KG*** eingeräumt.

Später hat die *****BF*****, Rechtsnachfolgerin der AGmbH und nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., für eine potentielle Mieterin die Errichtung eines weiteren Geschäftsgebäudes auf ihrem Grundstück geplant. Um dieses Vorhaben umsetzen zu können, war die Schaffung einer neuen, gemeinsamen Zu- und Abfahrtsmöglichkeit in die Parklandschaft über das Grundstück *****Gst-BF***** erforderlich und insbesondere die Bewilligung einer Linksabbiegespur vom öffentlichen Gut aus.

Aus diesem Anlass haben die Vertragsparteien mit **VEREINBARUNG vom 16.7.2019** eine umfassende Regelung von gegenseitigen Rechten und Pflichten getroffen. Insbesondere räumt nunmehr die Bf. der KG für immerwährende Zeit das Geh- und Fahrrecht ein, soweit die zu errichtende gemeinsame Ein/Ausfahrt über das Grundstück *****Gst-BF***** verläuft. Umgekehrt gestattet die KG der Bf. - grundsätzlich auf unbestimmte Dauer und während der ersten fünf Jahre unkündbar und unentgeltlich - weiterhin das Gehen und Fahren über die bisherige Zufahrtstraße auf ihrem Grundstück *****Gst-KG*****; ab dem 61. Kalendermonat wurde für die Nutzung ein monatliches Entgelt von 3.000 € zuzüglich USt vereinbart. Der Vertragserrichter hat für die Gestattung der KG eine Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG in Höhe von 1.296 € selbstberechnet.

Im Jahr 2022 hat eine Überprüfung dieser Selbstberechnung durch das zuständige Finanzamt ergeben, dass kein Bestandverhältnis, sondern die entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit vorliegt.

Festsetzungsbescheid I vom 27.5.2022

Mit als „*Bescheid gemäß § 201 BAO, über die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG*“ bezeichnetem Bescheid vom 27.5.2022, zugestellt am 13.6.2022, hat das Finanzamt daraufhin betreffend die obige Vereinbarung eine 2 %-ige Dienstbarkeitsgebühr in Höhe von 7.776 € festgesetzt, weil das Rechtsgeschäft (Einräumung des Geh- und Fahrrechtes) der Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG unterliegt.

Im Spruch hat das Finanzamt diese Festsetzung allerdings irrtümlich auf § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG gestützt.

Beschwerde vom 13.7.2022

Die gegenständliche Beschwerde vom 13.7.2022 der Bf., verfasst durch ihren rechtskundigen Vertreter, richtet sich ausdrücklich „*gegen den Bescheid gemäß § 201 BAO über die Festsetzung von Gebühren nach § 33 TP 9 GebG, ausgestellt am 27.5.2022*“. Der Bescheid wird angefochten, weil in den ersten 60 Monaten Unentgeltlichkeit vorgesehen sei; erst danach könne es hypothetisch zu einem Entgelt kommen. Es wird daher beantragt, die Gebühr mit 0 € festzusetzen.

Am 3.8.2022 hat die Bf. die Begründung zu ihrer Beschwerde nachgereicht, wonach der Zweck und der wahre Wille der Vertragsparteien ausschließlich auf die interimistische (während der notwendigen Bewilligungsverfahren und Baumaßnahmen) Gewährung eines unentgeltlichen Geh- und Fahrtrechtes zugunsten der Bf. für die Dauer von längstens fünf Jahren gerichtet gewesen sei. Lediglich für den Fall, dass die Linksabbiegespur vom öffentlichen Gut zum Grundstück der Bf. nicht binnen 5 Jahren umgesetzt werden sollte, hätten die Vertragsparteien eine Entgeltlichkeit für dieses Geh- und Fahrtrecht beabsichtigt. Das Entgelt sei ganz bewusst hoch angesetzt worden, um aus Sicht der KG zu gewährleisten, dass sich die Bf. ehestmöglich um die Umsetzung der Linksabbiegespur bemühe. Dies gehe eindeutig aus der Formulierung in Vertragspunkt 2.3.2. hervor, wonach sich die Bf. verpflichte, die Bewilligung „mit allen Kräften“ zu betreiben.

*„Aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise sowie bei Vergegenwärtigung der dargelegten Parteienabsicht handelt es sich also um die Vereinbarung einer Pönale (Vertragsstrafe im Sinne des § 1336 ABGB) ab dem 61. Kalendermonat zu Lasten von ***BF*** für den Fall des Untätigseins in Anbetracht der zu errichtenden Linksabbiegespur.*

Dies hat wiederum zur Folge, dass gegenständliche Vereinbarung - wenn auch im Vertragstext als „auf unbestimmte Dauer“ bezeichnet - lediglich als „Absicherung“ eines ernsthaften Betreibens zur Durchsetzung der gegenständlichen Bauvorhaben gedient hat und dem wahren Willen der Vertragsparteien keinerlei Entgeltabsicht respektive Ausgestaltung unbefristeter Geltung unterstellt werden kann. Auch erfolgte keinerlei - wie sonst üblich - grundbücherliche Sicherstellung der gegenständlichen Dienstbarkeit.

Warum die gegenständliche Vereinbarung vom Vertragserrichter - offenbar irrtümlicherweise - als Bestandvertrag vergewährt wurde, wobei dieser offenbar ebenfalls von einer unbestimmten Vertragsdauer ausging, kann aus heutiger Sicht nicht mehr nachvollzogen werden ...

Bei Zugrundlegung sowohl des ursprünglichen Parteiwillens als auch des wirtschaftlichen Gesamtzusammenhanges hätte gegenständliche Vereinbarung korrekterweise jedenfalls als unentgeltliche Dienstbarkeit klassifiziert und selbstberechnet werden müssen, was keinerlei Rechtsgeschäftsgebühren mangels eines Gebührentatbestandes zur Folge gehabt hätte.“

Das gegenständliche Geh- und Fahrtrecht sei zwischenzeitig tatsächlich infolge Realisierung der Linksabbiegespur planmäßig und parteieinvernehmlich aufgehoben worden. In Anbetracht dessen, wäre ein Gebührentatbestand nicht anzunehmen und der angefochtene Bescheid ersatzlos zu beheben.

Daraufhin hat das Finanzamt am 21.4.2023 drei Bescheide erlassen:

Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO

Mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 21.4.2023 hat das Finanzamt von Amts wegen seinen Festsetzungsbescheid I vom 27.5.2022 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben, da die Vereinbarung rechtsgeschäftlich als Dienstbarkeit nach § 33 TP 9 GebG einzuordnen sei, der Rechtsvorgang jedoch fälschlich gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG besteuert und damit die gesetzliche Grundlage für die Abgabenfestsetzung unrichtig angeführt wurde.

Ergänzend weist das Finanzamt darauf hin, dass die Aufhebung nicht ersatzlos erfolge; die neue Gebührenfestsetzung ergehe in gesonderten Erledigungen. Die Beschwerde vom 13.7.2022 wirke gemäß § 253 BAO auch gegen die neuen Sachbescheide; mit der Erledigung werde für die allfällige Einbringung eines ergänzenden Beschwerdevorbringens ein Monat zugewartet.

Gebührenbescheid - TP 9

Sodann hat das Finanzamt mit einem neuen Sachbescheid ebenfalls vom 21.4.2023 die Gebühr für die Vereinbarung vom 16.7.2019 nunmehr richtig gemäß § 33 TP 9 GebG wiederum in Höhe von 7.776 € (wie im Festsetzungsbescheid I) festgesetzt. Zur Begründung führt das Finanzamt aus, das eingeräumte Geh- und Fahrtrecht stelle eine Dienstbarkeit gemäß § 33 TP 9 GebG dar, welche grundsätzlich auf unbestimmte Dauer eingeräumt werde, wobei für die ersten 5 Jahre von beiden Vertragsteilen auf eine Kündigung verzichtet werde. Es liege also eine bestimmte Dauer von 5 Jahren (unentgeltlich) und unbestimmte Dauer vor. Für die unbestimmte Dauer sei gemäß § 15 Abs. 2 BewG vom 9-fachen Jahreswert auszugehen. Bei dem Entgelt von monatlich 3.600 € inklusive USt ergäbe sich eine Bemessungsgrundlage von 388.800 €.

„Für die Festsetzung der Gebühr ist gemäß § 17 Abs. 1 GebG der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgebend. Gemäß § 26 GebG sind bedingte Leistungen als unbedingte, betagte Leistungen als sofort fällige zu behandeln. Die Beweggründe, die zur Errichtung der Schrift, zum Abschluss des Rechtsgeschäftes oder zu einer bestimmten Art der Formulierung geführt haben sind gebührenrechtlich nicht von Belang (vgl. VwGH vom 1.10.2001, 2001/16/0312, und vom 30.6.2016, Ro 2016/17/0011). Außerhalb der Urkunde liegende Tatsachen, wie insbesondere mündliche Nebenabreden, sind bei der Gebührenbemessung nicht zu berücksichtigen (VwGH vom 24.5.2012, 2009/16/0257).“

Festsetzungsbescheid II - TP 5

Zuletzt hat das Finanzamt am 21.4.2023 mit Bescheid gemäß § 201 BAO die selbst berechnete Bestandvertragsgebühr (§ 33 TP 5 GebG) mit Null festgesetzt.

Nach der Vertragsgestaltung liege kein Bestandvertrag nach § 33 TP 5 GebG vor und habe sich daher die Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen.

Beschwerdevorentscheidung vom 13.6.2023

Die vom Finanzamt für eine allfällige Beschwerdeergänzung eingeräumte Monatsfrist (siehe oben) hat die Bf. ungenutzt verstreichen lassen.

In der Folge hat das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung die Beschwerde vom 13.7.2022 als unbegründet abgewiesen; dabei hat das Finanzamt angenommen, dass sich die Beschwerde sowohl gegen den Festsetzungsbescheid I vom 27.5.2022 als auch gegen die drei Bescheide vom 21.4.2023 (Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO, Festsetzungsbescheid II, Gebührenbescheid) richte.

Das Finanzamt führt einleitend aus, es habe mit der Bescheidaufhebung den Gebührenbescheid und den Null-Festsetzungsbescheid TP 5 verbunden. Die Beschwerde gelte gemäß § 253 BAO auch als gegen diese Bescheide gerichtet.

Die Begründung der Beschwerde vor Entscheidung folgt im Wesentlichen jener des Festsetzungsbescheides I. Die KG gestatte in der Vereinbarung vom 16.7.2019 der Bf. das Recht des Gehens und Fahrens mit Fahrzeugen aller Art. Bemessungsgrundlage für diese Dienstbarkeitseinräumung sei der Wert des bedungenen Entgelts. Für die Festsetzung der Gebühr sei ausschließlich der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend. Die Beweggründe für Errichtung, Abschluss oder Formulierung der Schrift seien ohne Belang. Außerhalb der Urkunde liegende Tatsachen, wie insbesondere mündliche Nebenabreden, seien bei der Gebührenbemessung nicht zu berücksichtigen (mit Judikaturhinweisen wie im Festsetzungsbescheid I).

Am 22.6.2023 hat die Bf. betreffend ihre Beschwerde vom 13.7.2022 wegen der in der Beschwerde vor Entscheidung angeführten vier Bescheide einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Das Finanzamt hat die Beschwerde am 14.2.2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf dem Grundstück der Bf. sollte neben einem bestehenden Geschäftsgebäude ein weiteres Gebäude errichtet werden, in welchem sich ***Mieterin*** einmieten und darin ein Fast Food Restaurant betreiben wollte. Gleichzeitig sollte die Zu- und Abfahrtslösung sowohl zum Grundstück der Bf. als auch zur Parklandschaft des benachbarten ***KG*** Marktes geändert werden.

Mit **VEREINBARUNG vom 16.7.2019** haben daher die ***BF***, als Eigentümerin des Grundstückes ***Gst-BF*** und die ***KG*** als Eigentümerin des Nachbargrundstückes ***Gst-KG*** die sich aus den Änderungen ergebenden Rechts- und Sachfragen insgesamt geregelt:

- Punkt 1. Vorbemerkungen

Die Parteien ... haben sich am 26.6.2006 Geh- und Fahrtrechte sowie auch eine Dienstbarkeit der Nichtbebauung hinsichtlich Grundstück ***Gst-BF*** eingeräumt (1.2.).

Nunmehr soll im Bereich der Nichtbebauungszone ein Gebäude errichtet werden und in diesem Zusammenhang auch die bestehende Zu- und Abfahrtslösung lt. Projekt- und Lageskizze Beilage A geändert werden (1.3.).

- Punkt 2. Neuregelung Geh- & Fahrrecht

Gemäß Punkt 2.2. räumt die Bf. der KG das Geh- und Fahrrecht über ihr Grundstück ***Gst-BF*** als Grunddienstbarkeit, für immerwährende Zeit und unentgeltlich für das Grundstück ***Gst-KG*** ein. Es wird die Verbücherung vereinbart.

Gemäß Punkt 2.3. räumt die KG der Bf. das folgende Geh- und Fahrrecht ein.

„2.3.1

*Die ***KG*** gestattet der ***BF*** hinsichtlich des Grundstücks ***Gst-KG*** zugunsten des Grundstücks ***Gst-BF*** das Recht des Gehens und Fahrens mit Fahrzeugen aller Art über den in der Beilage/A gekennzeichneten Fahrstreifen.*

2.3.2

*Diese Gestattung wird grundsätzlich auf unbestimmte Dauer und während der ersten fünf Jahre (ab allseitiger Vertragsunterfertigung) unkündbar eingeräumt. Die ***KG*** und die ***BF*** können sodann die Gestattung ... aufkündigen, die ***KG*** jedoch nur dann, wenn*

- im Bereich der neuen Zufahrt ein Linksabbiegen (vom Kreisverkehr kommend Richtung ***Stadt*** vom Grundstück ***Gst-3*** (öffentliches Gut - bisherige Bundesstraße) auf das Grundstück ***Gst-BF*** behördlicherseits bewilligt wird, wobei sich die ***BF*** verpflichtet, die Bewilligung eines solchen Linksabbiegens zu beantragen und mit allen Kräften zu betreiben ... oder*
- die ***KG*** das Grundstück ***Gst-KG*** verkauft, oder*
- am Parkplatz der ***KG*** nicht nur unerhebliche Verschmutzungen durch Kunden der auf dem Grundstück ***Gst-BF*** ansässigen Geschäftsobjekte - vor allem des dortigen ***Mieterin***-Restaurants - verursacht werden. ...*

2.3.3

*Die Gestattung erfolgt während der ersten sechzig vollen Kalendermonate ab allseitiger Vertragsunterfertigung unentgeltlich. Ab dem 61. Kalendermonat hat die ***BF*** für die Nutzung ein monatliches Mietentgelt von 3.000 € (dreitausend Euro) zuzüglich 20% USt an die ***KG*** zu bezahlen. Das Entgelt versteht sich wertgesichert ...*

2.3.4

*Sollte der von der gegenständlichen Gestattung erfasste Fahrstreifen bei Umbauten oder Umgestaltungen (auch nur der Außenanlagen) auf dem Grundstück der ***KG*** im Weg sein, ist die ***KG*** jederzeit berechtigt, auf eigene Kosten den Fahrstreifen samt Überfahrt und hieran anschließender Fahrstreifenfläche auf dem Grundstück der ***BF*** auf eine andere Stelle der beiden betroffenen Grundstücke zu verlegen (samt Verlegung der hierdurch in Anspruch genommenen Stellplätze).“*

- Punkt 3. Dienstbarkeit Werbefylon

Die KG erhält das Recht auf dem von der Bf. auf ihrem Grundstück zu errichtenden Werbeturm an oberster Stelle ein Werbelogo anzubringen. Die KG ersetzt nach Fertigstellung einen Anteil der baulichen Errichtungskosten. Es wird die Verbücherung vereinbart.

- Punkt 4. Dienstbarkeit der Nichtbebauung, Zustimmung

Die KG stimmt der Errichtung des ***Mieterin*** Restaurants lt. Planbeilage A zu.

- Punkt 5. Wettbewerbsverbot

Die Bf. stimmt einem Wettbewerbs- und Werbeverbot ihrerseits zu (5.2.).

Für den Fall des Verstoßes gegen das Wettbewerbsverbot schuldet die Bf. der KG eine verschuldensunabhängige Konventionalstrafe in Höhe von 1.100.000 €. Im Falle des Verstoßes (nur) gegen das Werbeverbot beträgt die Höhe der Konventionalstrafe 1.000 € pro Tag, an dem die verbotene Werbung besteht. Auf ein Mäßigungsrecht wird soweit möglich verzichtet; die Geltendmachung eines übersteigenden Schadens bleibt vorbehalten (5.3.).

Die Bf. hat das Wettbewerbs- und Werbeverbot sowie die Konventionalstrafenregelung auf alle Rechtsnachfolger im Eigentum des Grundstückes ***Gst-BF*** zu überbinden (5.4.).

Zur Absicherung der Überbindungsverpflichtung räumt die Bf. der KG ein grundbücherlich sicherzustellendes Vorkaufsrecht ein (5.5.).

- Punkt 6. Errichtung, Kostentragung, Einschränkungen

Die Bf. verpflichtet sich zur baulichen Umsetzung der in der Planbeilage ersichtlichen Verkehrslösung und Parkplatzumgestaltung einschließlich Nebenanlagen sowie zu Maßnahmen am öffentlichen Gut (Verzögerungs- und Abbiegespuren etc.). Insbesondere hat die Bf. (ohne Verzögerung spätestens bis 31.12.2019 bei sonstiger Ersatzvornahme) auch die Erweiterung des ***KG*** Parkplatzes auf dem Grundstück ***Gst-KG*** sowie die Errichtung der Überfahrt zwischen den Parkplätzen zu errichten. Die Maßnahmen erfolgen auf Kosten und Risiko der Bf.

- Punkt 7. Rechtswirksamkeit

Die Rechtseinräumungen und Errichtungsverpflichtungen werden mit Rechtswirksamkeit der für die Errichtung des ***Mieterin*** Restaurants sowie für die geplante Verkehrslösung erforderlichen öffentlich-rechtlichen Bewilligungen aufschiebend bedingt vereinbart. Sollten die aufschiebenden Bedingungen nicht binnen zwei Jahren eingetreten sein, wird der Vertrag ersatzlos hinfällig (7.2.). Die erforderlichen öffentlich-rechtlichen Bewilligungen sind durch die Bf. (bzw. ***Mieterin***) unter Schad- und Klagloshaltung der KG einzuholen (7.3.).

- Punkt 8. Einverleibungsbewilligung
- Punkt 9. Sonstiges

Mündliche Nebenabreden bestehen nicht. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrags bedürfen der Schriftform (9.5)

Der vertragserrichtende Notar hat für die Gestattung des Punkt 2.3 eine Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG in Höhe von 1.296 € (1 % vom 3-fachen Jahreswert bei unbestimmter Vertragsdauer) selbstberechnet.

Im Jahr 2022 hat eine Überprüfung dieser Selbstberechnung durch das Finanzamt ergeben, dass kein Bestandverhältnis, sondern die entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit vorliegt. Für diese Einräumung der Dienstbarkeit hat das Finanzamt letztlich mit Bescheid vom 21.4.2023 gemäß § 33 TP 9 GebG die 2 %-ige Gebühr vom Wert des bedungenen Entgeltes mit 7.776 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage von 388.800 € hat sich aufgrund der unbestimmten Vertragsdauer nach Abs. 3 der Bestimmung aus dem 9-fachen Jahreswert ergeben (3.600 € inkl. USt x 12 x 9).

2. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 17 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 (Abs. 1).

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 bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat (Abs. 2).

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 Wert des bedungenen Entgeltes.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 BAO eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 253 BAO gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist (Abs. 1).

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist (Abs. 2).

3. Beweiswürdigung

Der unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteilen, insbesondere der Vereinbarung vom 16.7.2019. Es liegt kein Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Urkunde nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien im Zeitpunkt ihrer Errichtung entspricht.

4. Rechtliche Würdigung

Gegenstand des Verfahrens

Die Bf. hat gegen den Bescheid „ausgestellt am 27.5.2022“ (Festsetzungsbescheid I) Beschwerde erhoben. Dadurch ist hervorgekommen, dass der Spruch des angefochtenen Bescheides nicht eindeutig und inhaltlich rechtswidrig gewesen ist.

Folglich hat das Finanzamt den Bescheid vom 27.5.2022 gemäß § 299 BAO als unrichtig aufgehoben. Lt. Absatz 2 der Bestimmung ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Nach eigener Auffassung hat das Finanzamt mit dem Aufhebungsbescheid *zwei* neue Sachbescheide verbunden: den Festsetzungsbescheid II und den Gebührenbescheid.

Gemäß § 253 BAO gilt die Bescheidbeschwerde sodann auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt. Dies ist insbesondere dann gegeben, wenn bei Aufhebung gemäß § 299 BAO verbunden mit dem Aufhebungsbescheid neue Sachbescheide ergehen (vgl. *Ritz* BAO⁵, § 253 Tz 2).

Es ist daher vorerst zu klären, welcher Bescheid an die Stelle des Festsetzungsbescheides I getreten ist, gegen welchen späteren Bescheid die Beschwerde damit weitergilt bzw. was Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ist.

Sache im Sinne des § 279 BAO ist die Erfassung eines bestimmten Abgabenschuldverhältnisses, welches Gegenstand des erstinstanzlichen Bescheides gebildet hat (Fellner Stempel- und Rechtsgebühren § 15 Rz 5). Der Bescheid einer Verwaltungsbehörde ist als Ganzes zu beurteilen, Spruch und Begründung bilden eine Einheit (*Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I BAO³, § 93 Rz 6). In diesem Sinn ist aufgrund des gesamten Inhaltes des

aufgehobenen Bescheides (Überschrift, Bemessung, Begründung) zweifellos zu schließen, dass **Gegenstand des Festsetzungsbescheides I** eine **Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG** gewesen ist. Diese Auslegung wird auch durch die Prüfungsfeststellungen und den Verfahrensablauf gestützt.

Die Bescheidbeschwerde hat gemäß § 250 BAO den Bescheid, gegen den sie sich richtet, zu bezeichnen. Dafür ist allerdings keine bestimmte Form erforderlich. Entscheidend ist, ob aus dem gesamten Inhalt der Beschwerde hervorgeht, wogegen sie sich richtet (zB VwGH 12.3.2010, 2006/17/0360).

Die Beschwerde vom 13.7.2022 richtet sich ausdrücklich gegen „den Bescheid ... über die Festsetzung von Gebühren nach § 33 TP 9 GebG“. Der Bescheid wird angefochten, weil Unentgeltlichkeit vorgesehen ist und es wird beantragt, die Gebühr [=TP 9] mit Null festzusetzen. Auch im Sinne der nachfolgenden, ausführlichen Beschwerdebegründung ist die **Beschwerde eindeutig gegen die Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 9 GebG** gerichtet. Die Selbstberechnung als Bestandvertrag hingegen sei irrtümlich erfolgt.

Strittig zwischen Bf. und Finanzamt ist somit ausschließlich die Frage, ob die zweifellos als Dienstbarkeitseinräumung zu qualifizierende Vereinbarung der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG unterliegt, weil die Einräumung entgeltlich erfolgt ist.

Die Beschwerde vom 13.7.2022 gegen den Festsetzungsbescheid I, welcher aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist, hat somit eindeutig gemäß dem Weiterwirkungsgebot des § 253 BAO nunmehr als gegen den Gebührenbescheid, mit dem die strittige Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG letztlich festgesetzt worden ist, gerichtet zu gelten, damit der Rechtsschutz der Bf. gewährleistet ist.

Vereinbarung vom 16.7.2019

Mit der VEREINBARUNG gestattet in Punkt 2.3.1 die KG das „*Recht des Gehens und Fahrens*“ über das ihr gehörige Grundstück zugunsten des der Bf. gehörenden Grundstückes. Derartige Duldungspflichten sind typische Inhalte von Dienstbarkeitsverträgen im Sinne des § 472 ABGB. Da das GebG an Begriffe des Zivilrechtes anknüpft, stellt die gegenständliche Gestattung daher unzweifelhaft eine Dienstbarkeit im Sinne des § 33 TP 9 GebG dar.

Voraussetzung der Erfüllung des Tatbestandes ist es, dass die Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt wird.

Gemäß dem eindeutigen Vertragswortlaut (Punkt 2.3.2.) wird die Gestattung grundsätzlich auf unbestimmte Dauer und während der ersten 5 Jahre unentgeltlich eingeräumt. Danach wird für die Nutzung ein Entgelt vereinbart (Punkt 2.3.3.).

Streitpunkt ist nunmehr die Frage, ob die Gebührenfestsetzung für ein Rechtsgeschäft auf unbestimmte Dauer/entgeltlich, wie vom Finanzamt vorgenommen, oder wie die Bf. vermeint aufgrund des Vertragswillens auf bestimmte Dauer/unentgeltlich vorzunehmen ist.

Wie schon das Finanzamt in seinem Bescheid zutreffend ausgeführt hat, folgt nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung aus dem Urkundenprinzip des § 17 Abs. 1 GebG, dass das Rechtsgeschäft, so wie es beurkundet ist, der Gebühr unterliegt.

Erfüllt ein Schriftstück die Voraussetzungen einer Urkunde über ein Rechtsgeschäft und enthält es alle für die Gebührenbemessung bedeutsamen Umstände, so richtet sich die Gebührenpflicht ausschließlich nach dem Urkundeninhalt (VwGH 14.10.1991, 90/15/0101). Andere als im Urkundeninhalt festgehaltene Umstände sind auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn diese den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen; Dies ist unter dem Aspekt zu sehen, dass eine Urkunde nur Beweis über das schafft, was in ihr beurkundet ist (siehe *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, § 17 Rz 2). Der wahre, vom Urkundeninhalt abweichende Parteiwille ist somit grundsätzlich nicht zu erforschen (zB VwGH 16.11.1995, 94/16/0057; VwGH 25.2.1993, 92/16/0159; vgl. dazu auch ausführlich BFG 4.4.2023, RV/7106308/2019).

Im Gegenstandsfall sind der Urkunde die für die Gebührenfestsetzung maßgeblichen Umstände - wie etwa die Parteien des Rechtsgeschäftes, die Vertragsdauer (das Vorliegen eines befristeten oder unbefristeten Vertrages), der Gegenstand des Rechtsgeschäftes, die Bemessungsgrundlage - deutlich zu entnehmen, sodass die Gebührenfestsetzung allein aufgrund des Urkundeninhaltes zu erfolgen hat. Aus der vertraglichen Textierung ist weder eine Undeutlichkeit noch eine Mehrdeutigkeit des Vertragsinhaltes zu ersehen und haben gemäß Punkt 9.5. der Vereinbarung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses auch keine mündlichen Nebenabreden bestanden. Gegen den eindeutigen Urkundeninhalt wäre lediglich der Beweis zulässig, dass das beurkundete Rechtsgeschäft im Zeitpunkt der Urkundenerrichtung nicht (gültig) zustande gekommen ist, was im Beschwerdefall nicht behauptet wird. Im Sinne des in § 17 GebG festgelegten Urkundenprinzips kann daher auch das durchaus glaubwürdige Vorbringen der Bf., die Gestattung sei nur interimistisch während der möglichst raschen Realisierung der geplanten Baumaßnahmen notwendig und beabsichtigt gewesen, der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Für die Gebührenpflicht kommt es auf die Absichten oder wirtschaftlichen Interessen der Vertragsparteien nicht an. Unter Berücksichtigung der strengen formalrechtlichen Anknüpfung des GebG an den Urkundeninhalt ist daher zweifellos davon auszugehen, dass die Vereinbarung aufgrund ihrer eindeutigen Formulierung in Punkt 2.3.2. „*grundsätzlich auf unbestimmte Dauer*“ eine **Dienstbarkeitseinräumung auf unbestimmte Dauer** beurkundet.

Auch in Hinblick auf die Entgeltlichkeit der Vereinbarung ist schon aufgrund des eindeutigen Urkundeninhaltes des Punkt 2.3.3. von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen. Die Schrift spricht zweifelsfrei von einem „(Miet)entgelt“, das ab dem 61. Kalendermonat monatlich zu bezahlen ist und formuliert auch im Folgenden „*das Entgelt*“ versteht sich wertgesichert. Ob ein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt, ist aber auch nach den Vorschriften des GebG zu prüfen. Ein solches entgeltliches Rechtsgeschäft liegt vor, wenn nach dem Willen

der Parteien eine Leistung im Sinne einer subjektiven Äquivalenz durch die andere vergolten werden soll. Auf das Vorhandensein einer solchen Äquivalenz kann auch aus dem Sachverhalt geschlossen werden (vgl. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143).

In diesem Sinn kann der Formulierung „für die Nutzung“ ebenfalls kein anderer Sinn unterstellt werden, als dass das Geh- und Fahrtrecht durch das vereinbarte Entgelt vergolten werden soll. In Zusammenschau mit der unbestimmten Vertragsdauer beweist die Urkunde somit nach ihrem formalen Inhalt insgesamt eine **entgeltliche Dienstbarkeitseinräumung**.

Die Bf. wendet jedoch ein, nach dem wahren Willen der Vertragsparteien sei lediglich ein Pönale (Vertragsstrafe im Sinne des § 1336 ABGB) vereinbart worden, welches im Idealfall nie schlagend werden sollte.

Gemäß § 1336 Abs. 1 ABGB ist eine Konventionalstrafe eine zwischen den vertragschließenden Teilen getroffene besondere Übereinkunft, dass auf den Fall des entweder gar nicht oder nicht auf gehörige Art oder zu spät erfüllten Versprechens anstatt des zu vergütenden Nachteiles ein bestimmter Geld- oder anderer Betrag entrichtet werden solle (§ 912 ABGB - Nebengebühren). Die Konventional- oder Vertragsstrafe ist ein pauschalierter Schadenersatz, der an die Stelle des Schadenersatzes wegen Nichterfüllung, Verzuges oder Schlechterfüllung tritt. Daneben dient die Vertragsstrafe auch dazu, entsprechend Druck auf den Schuldner auszuüben, vertragskonform zu erfüllen. Die Vertragsstrafe lässt die Erfüllungspflichten unberührt. In diesen Fällen soll - von der typischen Intention der Parteien her gesehen - der Vertrag noch erfüllt werden, wegen der Störung der beabsichtigten Abwicklung soll aber zusätzlich zur Abwicklung die Vertragsstrafe geleistet werden.

Der Vertragswortlaut lässt aber nicht darauf schließen, dass die Vertragspartner eine Konventionalstrafe im Sinne des Zivilrechtes vereinbart hätten; vielmehr liegt eine Vereinbarung eines monatlichen Benützungsentgelts bei länger als 5 Jahre dauernder Inanspruchnahme des Geh- und Fahrtrechtes vor, zu dessen Zahlung sich die Bf. schon im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unbedingt verpflichtet hat und zwar für die Dauer der tatsächlichen Benützung der (alten) Zufahrtstraße ohne zeitliche Begrenzung und ohne dass dieses Entgelt erkennbar ein Äquivalent für ein zu spät erfülltes Versprechen bilden sollte.

Das gegenständliche Entgelt wurde somit „für“ die Gestattung und nicht bloß "anlässlich" dieser - etwa für den Fall einer längeren Dauer der Bauführungen - ausbedungen. (vgl. Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum Gebührengesetz⁸ § 33 TP 5 Punkt II.1; Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹ § 33 TP 5 Rz 6).

Wenn die Bf. hervorhebt, dass sie dazu verpflichtet gewesen sei, die **Bewilligung** des Linksabbiegens zu beantragen und „mit allen Kräften“ zu betreiben, so ist ihr entgegenzuhalten, dass die fehlende Bewilligung als aufschiebende Bedingung den Vertrag nach zwei Jahren ohnedies ersatzlos hinfällig werden lässt (Punkt 7.2.). Hätten die Parteien hinsichtlich einer allenfalls verzögerten **Bauführung** eine Vertragsstrafe androhen wollen, so ist

diesbezüglich der Vereinbarung keine Fristsetzung zu entnehmen, ab der ein Verzug der Bf. hätte eintreten können.

Insbesondere aber in Anbetracht des Vertragspunkt 5. ist es nicht glaubwürdig, dass nach der Parteiabsicht eine Vertragsstrafe für die verspätete Fertigstellung vorgesehen werden sollte. Dort wird nämlich ein Verstoß gegen das Wettbewerbsverbot sehr wohl ausdrücklich mit einer „Konventionalstrafe“ geahndet, welche im Sinne des Zivilrechtes als verschuldensunabhängig und ohne Mäßigungsrecht ausgestaltet ist. Es liegt demnach kein Hinweis darauf vor, dass die Vereinbarung des Entgeltes ausschließlich der Sicherung eines Anspruches der KG dient und daher keinesfalls zu einem Leistungsaustauschverhältnis führen kann.

Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG ist nicht der Wert der Dienstbarkeit, sondern der Wert des bedungenen Entgeltes. Zum "Wert", von dem die Gebühr zu berechnen ist, zählen somit alle Leistungen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Dienstbarkeitsrechtes vom Dienstbarkeitsberechtigten zu erbringen waren (BFG 6.12.2018, RV/7104003/2016). Das Finanzamt hat die Gebühr daher ausgehend von dem in Punkt 2.3.3. vereinbarten monatlichen Entgelt in Höhe von 3.000 € zuzüglich USt in korrekter Höhe festgesetzt.

Dem weiteren Beschwerdevorbringen, das Entgelt sei besonders hoch angesetzt worden, ist zu entgegnen, dass es die Bf. in der Hand hat, sich durch Kündigung von der Zahlungsverpflichtung zu befreien. Abschließend sei noch angemerkt, dass der Gebührentatbestand des § 33 TP 9 GebG den Erwerb der Dienstbarkeit durch Einverleibung im Grundbuch nicht voraussetzt (VwGH 5.3.1990, 89/15/0014) und es für die Gebührenpflicht nicht darauf ankommt, ob und wie das Rechtsgeschäft in weiterer Folge ausgeführt wird (VwGH 14.10.1991, 90/15/0101).

Die Beschwerde gegen die Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG war daher spruchgemäß abzuweisen.

Verfahrenseinstellung

„Wenngleich die BAO dies nicht explizit vorsieht, hat nach herrschender Ansicht für den Fall, dass eine Vorlage gemäß § 265 Abs. 1 erfolgt ist, obwohl keine Beschwerde existiert, ein Einstellungsbeschluss nach § 278 BAO zu ergehen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 278 Rz 1a; BFG 16.3.2015, RV/7100219/2015; BFG 9.5.2023, RV/3100405/2020). Ein solcher Einstellungsbeschluss ist zur förmlichen Beendigung des trotz Fehlens der gesetzlichen Voraussetzungen anhängig gewordenen Verfahrens nötig und wegen seiner Ähnlichkeit zu anderen Formalbeschlüssen zur Schließung der planwidrigen Lücke auch geeignet.“

Weder gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO noch gegen den Bescheid über die Nullfestsetzung der Bestandvertragsgebühr (welche erst später und im Übrigen in ihrem Sinne ergangen sind), hat die Bf. Beschwerde erhoben.

Mit der Vorlage dieser Bescheide je vom 21.4.2023 an das Bundesfinanzgericht hat die Abgabenbehörde somit Verfahren anhängig gemacht, ohne dass eine Beschwerde gegen diese Bescheide erhoben wurde.

Demgemäß war das Beschwerdeverfahren hinsichtlich der mit der gegenständlichen Beschwerde vom 13.7.2022 nicht angefochtenen Bescheide (Aufhebung gemäß § 299 BAO und Null-Festsetzung der Bestandvertragsgebühr) mangels Einbringung einer Beschwerde gemäß § 278 BAO mit Beschluss einzustellen.

5. 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.

Da im gegenständlichen Fall die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen eindeutig ist und das Erkenntnis auf die angeführte, bisherige Rechtsprechung des VwGH Bedacht genommen hat, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 30. Juli 2024