

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Corinna Engenhardt in der Beschwerdesache ***Bf1vormals*** (nunmehr: ***Bf1***), ***Bf1-Adr*** vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Kapuzinerstraße 38, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 13. April 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 9. März 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Festsetzung einer Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957, zu Recht:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO folgendermaßen abgeändert:

Die Rechtsgeschäftsgebühr für die Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 wird gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 mit 2% vom bedungenen Entgelt in Höhe von € 2.258.520, --, somit in Höhe von € 45.170,40, festgesetzt.

Der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt, entfällt.

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

Mit Bescheid vom 9. März 2018 setzte die belangte Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin (damals: ***Bf1vormals***), für eine am 16. Jänner 2013 zwischen dieser und der ***Gemeinde*** abgeschlossene und als „Vereinbarung und Servitutsvertrag“ bezeichnete Vereinbarung Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 in Höhe von € 87.988,80 fest.

Mit dieser am 16. Jänner 2013 zwischen der Beschwerdeführerin, die zu diesem Zeitpunkt die Errichtung eines Windparks mit bis zu 23 Windkraftanlagen im ***Gemeindegebiet*** plante, und der Gemeinde abgeschlossenen Vereinbarung sicherte die Gemeinde der Beschwerdeführerin einerseits zu, sie bei der Umsetzung dieses Windparks bestmöglich zu unterstützen, und stellte ihr andererseits sämtliche für die Errichtung und den Betrieb der Windkraftanlagen sowie deren Nebenanlagen (diverse Leitungen, Trafostation, etc.) erforderliche Gemeindeinfrastruktur, insbesondere gemeindeeigene Grundstücke und öffentliches Gut darstellende Flächen, gegen Entgelt zur Nutzung zur Verfügung.

Als Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr wurde (unter Annahme der Errichtung der Höchstanzahl von 23 Windkraftanlagen der 3 MW-Klasse) das Neunfache des vereinbarten Jahresentgelts zuzüglich der pro Windkraftanlage zu entrichtenden Einmalzahlungen inkl. Umsatzsteuer herangezogen.

Die Festsetzung erfolgte gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss gewesen sei.

Mit Bescheiden vom 5. April 2018 setzte die belangte Behörde betreffend zwei (am 1. und 9. August 2017 abgeschlossene) Nachträge dieser Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 ebenfalls jeweils Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 fest.

Mit diesen Nachträgen wurden die Rechte und Pflichten der Beschwerdeführerin aus der Vereinbarung mit der Gemeinde hinsichtlich sechs der Windkraftanlagen an deren Eigentümerin und Betreiberin ***Betreiber1 GmbH & Co KG*** sowie hinsichtlich fünf Windkraftanlagen an deren Eigentümerin und Betreiberin ***Betreiber2 GmbH*** übertragen.

Als Bemessungsgrundlage der festgesetzten Gebühr wurde (für die fünf bzw. sechs Windkraftanlagen hinsichtlich derer die Rechte und Pflichten übertragen wurden) jeweils das Neunfache des vereinbarten Jahresentgelts zuzüglich der pro Windkraftanlage zu entrichtenden Einmalzahlungen inkl. Umsatzsteuer herangezogen. Die Gebühr wurde jeweils gegenüber der Eigentümerin und Betreiberin der Windkraftanlagen festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 13. April 2024 erhob die Beschwerdeführerin die vorliegende Beschwerde gegen den Gebührenbescheid vom 9. März 2018.

Begründend brachte die Beschwerdeführerin zusammengefasst vor, dass in der gegenständlichen Vereinbarung die konkret belasteten Grundstücke nicht genau bezeichnet wären, weil sie noch nicht festgestanden hätten. Es würden sich nur allgemeine Bezeichnungen (wie insbesondere „Gemeindeinfrastruktur“, „die gemeindeeigene oder Öffentliches Gut darstellenden Grundstücke“) finden, aus denen die konkret belasteten Grundstücke (hinsichtlich Einlagezahl, Grundstücksnummer, Grundstücksgrenzen) nicht ersichtlich seien.

Die gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (unter Hinweis auf VwGH vom 30. September 1963, 1356/62) geforderte bestimmte Bezeichnung des Grundstücks sei im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung am 16. Jänner 2013 nicht möglich gewesen, da die für die Errichtung und den Betrieb der Windkraftanlagen benötigten Grundstücke, Straßen und Wege noch nicht bekannt gewesen seien. Das Projekt habe vielmehr zunächst geplant, entwickelt und mit den zuständigen Behörden abgestimmt bzw von diesen genehmigt werden müssen. Keinesfalls sei beabsichtigt gewesen, sämtliche Gemeindegrundstücke zu belasten.

Da in der beschwerdegegenständlichen Vereinbarung keine konkreten Angaben zu den belasteten Sachen (Grundstücken, Straßen, Wegen) gemacht worden seien, könne sie nach der geltenden Rechtslage „nicht als Beurkundung der Einräumung von Titeln zu Dienstbarkeiten angesehen werden“. Die Vereinbarung stelle somit mangels Konkretisierung der belasteten Sachen noch keinen Dienstbarkeitsvertrag dar und könne somit zu keiner Gebührenpflicht iSd § 33 TP 9 GebG führen (wiederum unter Hinweis auf VwGH vom 30. September 1963, 1356/62).

Vielmehr seien mit der gegenständlichen Vereinbarung jene Bedingungen festgelegt worden, die für künftige Dienstbarkeitsverträge in Bezug auf konkrete zu belastende Grundstücke gelten sollten. Sie könne daher allenfalls einen gebührenrechtlich unbeachtlichen Rahmenvertrag darstellen.

Die gegenständliche Vereinbarung könne auch als Vorvertrag qualifiziert werden, der mangels eines entsprechenden Tatbestandes im Gebührengesetz keiner Rechtsgebühr unterliege. Ein Vorvertrag iSd § 936 ABGB sei eine verbindliche Vereinbarung, in Zukunft einen Vertrag mit einem bestimmten Inhalt abzuschließen. Bei einem Vorvertrag solle es erst zu einem späteren Zeitpunkt zu einer konkreten, endgültigen Vereinbarung kommen, „weil die Zeit noch nicht reif [sei]“ (unter Hinweis auf VwGH vom 15. März 2001, 2000/16/0115).

So verhalte es sich auch im vorliegenden Sachverhalt. In der Präambel der Vereinbarung werde eingangs davon gesprochen, dass die „[Die Beschwerdeführerin] plant [...]“ Das bedeute, dass diese Vereinbarung noch von der Projektplanungsphase ausgehe und keine konkreten Angaben bzw. genauere Vertragsmodalitäten treffen wolle. Dieser Umstand sei als erstes Indiz dahingehend zu beurteilen, dass noch eine nachfolgende, endgültige Vertragslegung erfolgen solle.

In der Vereinbarung würden zu den Grundstücken, Straßen und Wegen, die mit den Nutzungsrechten der Beschwerdeführerin belastet werden sollten, keine genauen Angaben gemacht. Es sei aus dem Urkundeninhalt aber jedenfalls ersichtlich, dass die Vertragsparteien nicht alle Grundstücke der Gemeinde bzw. des im Anhang 1 abgebildeten Projektgebietes belasten wollten, sondern nur jene, die für die Errichtung und den langfristigen Betrieb des Projektes erforderlich seien. Auch aus diesen vertraglichen Bestimmungen sei zu schließen, dass die Vertragsparteien in Zusammenhang mit den Dienstbarkeitseinräumungen noch

weitere Vertragsabschlüsse in Aussicht gestellt hätten, die erst nach der Projektentwicklungsphase erfolgen und sich auf die für die Errichtung und den langfristigen Betrieb des Projektes erforderlichen Grundstücke beziehen sollten.

Im Sinne der dargestellten Judikatur sei die Zeit noch nicht reif gewesen, um alle konkreten Bestimmungen – wie insbesondere die Vereinbarung der konkret überlassenen Grundstücke – in die beschwerdegegenständliche Vereinbarung aufzunehmen. Der Umstand, dass die übrigen Bestimmungen (wie Laufzeit, Nutzungsart und Entgeltbestimmung) bereits vorab geregelt seien, ändere daran nichts (unter Hinweis auf BFG vom 14. September 2016, RV/3100601/2016).

Die beschwerdegegenständliche Vereinbarung sei daher aus Sicht der Vertragsparteien lediglich eine verbindliche Vereinbarung gewesen, in Zukunft einen Dienstbarkeitsvertrag mit einem bestimmten Inhalt abzuschließen. Dies sei im Anschluss mit den beiden Nachträgen vom 1. August 2017 und vom 9. August 2017 tatsächlich erfolgt.

Erst in den zwischen der Gemeinde und den Betreibergesellschaften abgeschlossenen Nachträgen zur Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 seien jene Grundstücke, die für die Errichtung und den Betrieb der genehmigten elf Windkraftanlagen benötigt werden, genau bezeichnet. Erst durch die beiden Nachträge seien gebührenpflichtige Dienstbarkeitsverträge zustande gekommen: ein Dienstbarkeitsvertrag zwischen der Gemeinde und der ***Betreiber1 GmbH & Co KG*** hinsichtlich der genau bezeichneten Grundstücke, die für ihre sechs von insgesamt elf genehmigten Windkraftanlagen erforderlich seien, sowie ein Dienstbarkeitsvertrag zwischen der Gemeinde und der ***Betreiber2 GmbH*** hinsichtlich der genau bezeichneten Grundstücke, die für die weiteren fünf der insgesamt elf genehmigten Windkraftanlagen erforderlich seien.

Die Gebühr in Höhe von € 87.988,80 sei daher für die Vereinbarung zu Unrecht festgesetzt worden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31. Juli 2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Begründend führte die belangte Behörde aus, die beschwerdegegenständliche Vereinbarung („Vereinbarung und Servitutsvertrag“) stelle entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht keinen Vorvertrag dar. Ein Vorvertrag iSd § 936 ABGB sei eine verbindliche Vereinbarung, in Zukunft einen Vertrag mit einem bestimmten Inhalt abzuschließen. Zentrales Begriffsmerkmal sei der korrespondierende Wille der Parteien, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren, nämlich ein Hinausschieben der endgültigen Verpflichtungen, weil die Zeit noch nicht reif sei.

Mit dem beschwerdegegenständlichen Vertrag sei jedoch nicht vereinbart worden, in Zukunft einen Vertrag abzuschließen, sondern es sei der Beschwerdeführerin das Recht eingeräumt worden, die im ***Gemeindegebiet*** gelegenen gemeindeeigenen und/oder öffentliches Gut darstellenden Grundstücke, Straßen und Wege samt dazugehörigen Einrichtungen zu benützen und zu befahren, wofür in der Urkunde ein Entgelt vereinbart worden sei. Der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG 1957 unterliege nicht erst der Erwerb der Dienstbarkeit, also ihre grundbücherliche Einverleibung, sondern schon die rechtsgeschäftliche Einräumung des Titels zum entgeltlichen Erwerb.

Die Gemeinde verpflichte sich lediglich, allfällige zur grundbücherlichen Eintragung der vertragsgegenständlichen Dienstbarkeiten notwendigen Urkunden grundbuchsfähig zu fertigen. Die mit den Servituten belasteten Grundstücke seien auf Grund der Ausführungen in der Urkunde zumindest bestimmbar (gemeindeeigene und/oder Öffentliches Gut darstellende Grundstücke, Straßen und Wege). Aber auch wenn - wie in der Beschwerde ausgeführt - lediglich ein Rahmenvertrag vorläge, könnte die Beschwerdeführerin damit nichts für sich gewinnen. Ein Rahmenvertrag strukturiere eine auf Dauer angelegte Geschäftsbeziehung und sei dadurch vom Vorvertrag abzugrenzen, dass er keine Verpflichtungen zum zukünftigen Abschluss von Einzelverträgen enthalte, sondern Rahmenbedingungen für solche Verträge. Die Nachträge seien als Ergänzung zum „Rahmenvertrag“ zu sehen. Die Gebührenpflicht werde bereits durch den Rahmenvertrag begründet, eine nähere Angabe hinsichtlich der mit den Servituten belasteten Grundstücke erfolge in den Einzelverträgen (Nachträgen).

Mit Schriftsatz vom 27. August 2018 beantragte die Beschwerdeführerin die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend brachte sie vor, in der Beschwerdevorentscheidung sei nicht auf ihre Ausführungen (insbesondere betreffend das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1963, 1356/62) eingegangen worden. In diesem Erkenntnis, das zu einem Fall betreffend bundesforstliche Grundflächen ergangen sei, habe der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen eines Dienstbarkeitsvertrages insbesondere aus dem Grund, dass der Vereinbarung zwischen dem beschwerdeführenden Leitungsunternehmen und dem Wirtschaftskörper „Österreichische Bundesforste“ „die Einräumung bestimmt umschriebener Dienstbarkeiten an bestimmt bezeichneten Grundstücken“ nicht zu entnehmen gewesen sei, verneint. In der Vereinbarung sei lediglich eine Inanspruchnahme / Nutzung des bundesforstlichen Grundes im Allgemeinen vereinbart worden. Auch im gegenständlichen Fall werde in der Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 nur von der Nutzung der Gemeindeinfrastruktur im Allgemeinen, ohne Angabe der konkret belasteten Grundstücke der Gemeinde gesprochen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes habe das Fehlen eines Dienstbarkeitsvertrages im erhöhten Maß für künftig zu errichtende Hochspannungsleitungen, bei denen die Trassenführung und die davon betroffenen Grundstücke noch gar nicht hätten bekannt sein können, zu gelten.

In der Beschwerdeentscheidung sei überdies den Verweisen auf die vertraglichen Bestimmungen, aus denen sich der eindeutige Parteiwille ergebe, nicht das gesamte Gemeindegebiet, sondern nur jene Grundstücke mit Leitungs- und Wegerechten belasten zu wollen, die für die Errichtung und den Betrieb der Anlagen erforderlich seien, keine Beachtung geschenkt worden. Es sei unerheblich, ob die gegenständliche Vereinbarung einen Vorvertrag, einen Rahmenvertrag oder eine Kombination beider Vertragstypen darstelle. Maßgebend sei vielmehr, dass eines der wesentlichen Merkmale eines Dienstbarkeitsvertrages fehle, nämlich die Benennung der konkret belasteten Grundstücke. Aus diesem Grund könne die beschwerdegegenständliche Vereinbarung nicht als Titel zum Erwerb einer Dienstbarkeit iSd § 33 TP 9 GebG 1957 angesehen werden.

Mit Schreiben vom 23. August 2024 zog die Beschwerdeführerin (nunmehr als ***Bf1***) den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Ergänzend führte die Beschwerdeführerin aus, dass die gegenständliche Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 nicht gegenüber der belangten Behörde angezeigt worden wäre, da sie in Bezug auf darin enthaltenen Bestimmungen über Servitute einen bloßen Rahmen- bzw Vorvertrag dargestellt habe. Der Parteiwille sei darauf gerichtet gewesen, nur die „für die Errichtung und den langfristigen Betrieb des Projekts erforderliche Gemeindeinfrastruktur“ (Grundstücke) zur Verfügung zu stellen (unter Hinweis auf Punkt II. „Vertragsgegenstand“ der Vereinbarung) und vor der Durchführung eines behördlichen Bewilligungsverfahrens habe noch gar nicht festgestanden, welche konkrete Gemeindeinfrastruktur (Grundstücke) für die Errichtung und den Betrieb der Windkraftanlagen erforderlich sein würde (unter Hinweis auf Punkt III. „Projektplanung und Entwicklung“ der Vereinbarung), sodass auch die konkreten, mit den Servituten zu belastenden Grundstücke noch gar nicht hätten festgestellt werden können und somit noch kein rechtsgültiger Titel zur Einräumung von Dienstbarkeiten iSd § 33 TP 9 GebG vorgelegen habe (unter Hinweis auf das diesbezügliche Beschwerdevorbringen). Dementsprechend seien auch keine Entgeltzahlungen auf Grund dieser Vereinbarung an die Gemeinde erfolgt.

Dass - wie die belangte Behörde im Vorlagebericht ausgeführt habe - in der Vereinbarung eine Dienstbarkeit hinsichtlich der gesamten im Plan (die belangte Behörde habe damit wohl den Anhang 1 bzw die Anlage 1 der Vereinbarung gemeint) unter der Bezeichnung „***Projektgebiet***“ dargestellten Grundfläche an die Beschwerdeführerin eingeräumt worden sei, sei der Vereinbarung nicht zu entnehmen.

Der Plan/Anhang 1 werde nur einmal (in der Präambel) erwähnt, und zwar in dem Sinne, dass die Gemeinde „auf dem in Anhang 1 dargestellten Gebiet ... möglichst zeitnahe die Errichtung eines Windparks durch [die Beschwerdeführerin] bloß „befürwort[e]“. Es sei hier zu unterscheiden zwischen einer allgemeinen Aussage der Gemeinde in der Präambel, dass sie auf dem Gebiet „***Projektgebiet***“ einen Windpark bauen lassen möchte, aus welcher eine Begründung von irgendwelchen Nutzungsrechten nicht abgeleitet werden könne, und einer

konkreten Belastung der gemeindeeigenen Grundstücke (Gemeindeinfrastruktur) aus dem Gebiet „***Projektgebiet***“ mit Dienstbarkeiten, die nur für „erforderliche“ Grundstücke stattfinden haben sollen/dürfen, weil eine solche Belastung klarerweise einen schweren Eingriff in die Rechte eines Grundeigentümers darstelle bzw. ihn in seinen Rechten in Bezug auf die belasteten Grundstücke einschränke.

Aus der Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 ergebe sich keinesfalls, dass die Gemeinde die gesamte Grundfläche „***Projektgebiet***“ mit Dienstbarkeiten belasten habe wollen, unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Windpark überhaupt genehmigt und errichtet werde. Es sei im Gegenteil zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung noch komplett offen gewesen, welche Grundstücke mit Dienstbarkeiten belastet werden sollten. Die Auslegung der Vereinbarung durch die belangte Behörde sei somit unrichtig.

Offen sei im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung auch gewesen, welches Unternehmen nach Durchführung des Bewilligungsverfahrens die genehmigten Windkraftanlagen errichten und dafür Dienstbarkeiten/Nutzungsrechte an entsprechenden Grundstücken benötigen werde. Im Punkt VIII. der Vereinbarung sei festgehalten worden, dass die Gemeinde jetzt schon ihre Zustimmung erteilt habe, dass die Vereinbarung bzw. der Anspruch auf den späteren Abschluss eines Dienstbarkeitsvertrags an ein Unternehmen der ***X AG*** sowie an ein Unternehmen der ***BfGruppe*** übertragen werden könne.

Im Jahr 2017 hätten die Behörden die Errichtung von nur elf der 23 beabsichtigten Windkraftanlagen bewilligt. Es sei somit erst nach Abschluss des behördlichen Bewilligungsverfahrens klar geworden, welche Grundstücke mit Servituten belastet hätten werden dürfen. Weiters sei erst zu diesem Zeitpunkt entschieden worden, welche Unternehmen die genehmigten Windkraftanlagen errichten und betreiben würden. Dies hätten ***Betreiber1 GmbH & Co KG*** und ***Betreiber2 GmbH*** sein sollen. Erst nach dem Abschluss des Bewilligungsverfahrens hätten somit rechtsgültige Titel zur Einräumung von Dienstbarkeiten an konkreten Grundstücken für jene Unternehmen, die diese Dienstbarkeiten/Nutzungsrechte tatsächlich brauchten, errichtet werden können, was dann auch tatsächlich erfolgt sei:

- mit dem 1. Nachtrag zum Vertrag vom 16. Jänner 2013, abgeschlossen am 1. August 2017 zwischen der Gemeinde und ***Betreiber1 GmbH & Co KG*** (betreffend sechs genehmigte Windkraftanlagen, Begründung von Dienstbarkeiten auf den Grundstücken Nr. ***1***, ***2*** und ***3***, jeweils ***EZ***) sowie

- mit dem 2. Nachtrag zum Vertrag vom 16. Jänner 2013 zwischen der Gemeinde und ***Betreiber2 GmbH***, abgeschlossen am 9. August 2017 (betreffend fünf genehmigte Windkraftanlagen, Begründung von Dienstbarkeiten auf den Grundstücken Nr. ***4***, ***1***, ***2*** und ***3***, jeweils ***EZ***).

Die Entgeltszahlungen an die Gemeinde seien erst nach Abschluss der Dienstbarkeitsverträge in Form der angeführten Nachträge und Inbetriebnahme der elf genehmigten Windkraftanlagen erfolgt.

Die beiden Nachträge seien von den Parteien bei der belangten Behörde zwecks Vergebüßung angezeigt worden. Im Rahmen der Anzeige der Nachträge sei dem Finanzamt auch die Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 übermittelt worden.

Daraufhin seien von der belangten Behörde folgende Bescheide erlassen worden:

- vorläufiger Gebührenbescheid vom 9. März 2018 betreffend die Vereinbarung vom 16. Jänner 2013:
Festsetzung einer Dienstbarkeitsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 in Höhe von € 87.988,80 für alle 23 beabsichtigten (elf genehmigte und zwölf nicht genehmigte) Windkraftanlagen
- endgültiger Gebührenbescheid vom 5. April 2018 betreffend den 1. Nachtrag:
Festsetzung einer Dienstbarkeitsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 in Höhe von € 25.248,96 für sechs genehmigte Windkraftanlagen
- endgültiger Gebührenbescheid vom 5. April 2018 betreffend den 2. Nachtrag:
Festsetzung einer Dienstbarkeitsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG in Höhe von € 21.040,80 für fünf genehmigte Windkraftanlagen

Gegen den vorläufigen Gebührenbescheid vom 9. März 2018 sei die gegenständliche Beschwerde erhoben worden. Gegen die anderen Bescheide sei keine Beschwerde erhoben und die jeweils festgesetzte Gebührenschuld an die belangte Behörde entrichtet worden.

Wie ersichtlich, sei die Dienstbarkeitsgebühr für elf genehmigte Windkraftanlagen von der belangten Behörde doppelt festgesetzt worden. Die Ausführungen im Vorlagebericht, wonach die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 für die Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 mit einem Betrag von € 87.988, -- für die „verbleibenden 12 Windkraftanlagen“ festgesetzt worden sei, sei daher unrichtig. Tatsächlich beziehe sich die herangezogene Bemessungsgrundlage auf 23 Windkraftanlagen.

Durch die Bebauung mit elf genehmigten Windkraftanlagen seien die entsprechenden Grundstücke nur einmal belastet worden. Es habe somit nur ein einziges Rechtsgeschäft über die Einräumung von Dienstbarkeiten vorgelegen. Ein und dasselbe Rechtsgeschäft dürfe nur einmal vergebüßt werden, unabhängig davon, wie viele Urkunden darüber erstellt würden. Die belangte Behörde habe allerdings die Dienstbarkeiten für elf genehmigte Windkraftanlagen zweimal der Gebühr unterworfen; einmal durch den angefochtenen vorläufigen Gebührenbescheid vom 9. März 2018 und dann ein zweites Mal durch die Gebührenbescheide vom 5. April 2018 zu den Nachträgen. Der angefochtene Gebührenbescheid vom 9. März 2018 erweise sich also auch aus dem Grund einer doppelten Vergebüßung der

Dienstbarkeitseinräumung für elf genehmigte Windkraftanlagen als rechtswidrig, da für elf genehmigte Windkraftanlagen die Vergebühnung bereits mit den Gebührenbescheiden zu den beiden Nachträgen vorgenommen worden sei. Hinsichtlich der zwölf nichtgenehmigten Windkraftanlagen seien hingegen überhaupt keine Grundstücke belastet und somit auch keine Dienstbarkeiten eingeräumt worden, sodass insoweit keine Gebühr ausgelöst worden sei.

Mit Stellungnahme vom 17. September 2024 replizierte die belangte Behörde auf das Schreiben der Beschwerdeführerin und führte nach allgemeinen Ausführungen zur Maßgeblichkeit des Urkundenprinzips und der Wiedergabe von Auszügen des Inhalts der Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 aus, dass aus der gegenständlichen Urkunde hervorgehe, dass mit diesem Vertrag bereits Dienstbarkeiten eingeräumt worden seien und es sich nicht um einen Vorvertrag oder Rahmenvertrag handle. Der Titel „... Servitutsvertrag“ deute bereits darauf hin, dass darin Dienstbarkeiten eingeräumt würden. In der Präambel werde vereinbart, dass gegen Bezahlung des in Punkt VI. dieses Vertrages vereinbarten Entgelts die erforderliche Gemeindeinfrastruktur zur Verfügung gestellt werde. Dementsprechend werde als Vertragsgegenstand in Punkt II. vereinbart, dass die Gemeinde sämtliche für die Umsetzung des genannten Projektes erforderliche Gemeindeinfrastruktur zur Verfügung stelle. In den Schlussbestimmungen in Punkt VIII. verpflichte sich die Gemeinde zudem die notwendigen Urkunden zwecks „Eintragung der vertragsgegenständlichen Dienstbarkeiten“ grundbuchsfähig zu fertigen und zu übergeben. Zum Projekt werde festgehalten, dass 23 Windkraftanlagen mit einer Gesamtleistung von 69 MW angestrebt würden - es werde gegenseitig zugesichert, sich gegenseitig zu unterstützen, das Projekt in diesem Ausmaß zu realisieren. In Punkt VI. werde ein konkretes Entgelt für „insbesondere die Einräumung sämtlicher Servitute“ vereinbart. Das jährliche Entgelt werde in der Urkunde in der konkreten Höhe von € 299.000, -- (zzgl. Einmalzahlungen und USt) angeführt - dies „für den geplanten Windpark“. Aus der Urkunde gehe demnach hervor, dass 23 Windkraftanlagen errichtet werden sollten und auch das Entgelt nach dieser Anzahl in der Urkunde bemessen worden sei. Die Dienstbarkeitseinräumung beziehe sich auf das gesamte Vorhaben im Ausmaß von 23 Anlagen.

In Zusammenhang mit der bisher nur teilweisen Umsetzung des Vertrages werde auf § 17 Abs. 5 GebG 1957 hingewiesen: Die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung heben die entstandene Gebührenschuld nicht auf. Damit komme zum Ausdruck, dass die entstandene Gebührenschuld durch nachträgliche Ereignisse, selbst bei nachträglichem Wegfall der vertraglichen Erfüllungspflicht, nicht mehr beseitigt werden könne. Dabei sei gleichgültig, ob die Ausführung des Rechtsgeschäftes stillschweigend oder als Folge einer vertraglichen Abänderung oder Aufhebung unterblieben sei. Nicht nur das gänzliche Unterbleiben der Ausführung eines Rechtsgeschäftes sei gebührenrechtlich unbeachtlich, sondern auch, wenn es nur teilweise nicht ausgeführt werde.

Hinsichtlich der beiden Nachträge wies die belangte Behörde zunächst darauf hin, dass die genannten Urkunden nicht Gegenstand des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens seien. Gegenstand sei vielmehr der Vertrag vom 16. Jänner 2013. Würden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder werde die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so sei gemäß § 21 GebG 1957 dieser Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig. Diese Bestimmung sei anwendbar, wenn durch den Zusatz oder Nachtrag eine Änderung von Rechten oder Pflichten bewirkt werde, ohne dass sich die Identität des Rechtsgeschäftes ändere. Die Beurteilung, ob eine Urkunde in Bezug auf eine andere Urkunde die Qualifikation eines "Zusatzes oder Nachtrages" gemäß § 21 GebG 1957 habe, sei nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ausschließlich durch einen Vergleich der "bereits ausgefertigten Urkunde" und derjenigen Urkunde vorzunehmen, die den Zusatz oder Nachtrag darstellen solle (unter Hinweis auf VwGH vom 18. Dezember 1997, 97/16/0473).

Gebührenrechtlich relevant seien nur solche Änderungen des ursprünglichen Rechtsgeschäftes, mit denen zusätzliche Rechte oder Pflichten begründet werden, die für die Höhe der Gebührensschuld maßgeblich sind. Ein Zusatz oder Nachtrag unterliege der Art nach der gleichen Gebühr wie das ursprüngliche Rechtsgeschäft, die Höhe der Gebühr richte sich aber nicht nach dem Wert der Gesamtleistung, sondern nur nach dem Wert der zusätzlich bedungenen Leistungen.

Von einem Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits voll ausgefertigten Urkunde iSd § 21 GebG 1957 könne nur dann gesprochen werden, wenn die Parteien, die den Zusatz oder Nachtrag vereinbart hatten, dieselben seien wie die, die laut der ursprünglichen Urkunde Parteien des Rechtsgeschäftes gewesen seien (unter Hinweis auf VwGH vom 18. Dezember 1997, 97/16/0473). Die Parteienidentität fehle sowohl dann, wenn an die Stelle des ursprünglichen Vertragspartners eine andere Person getreten sei – es sei denn, es handle sich um einen Gesamtrechtsnachfolger –, als auch, wenn auf Seite eines Vertragspartners weitere Personen hinzugekommen seien. Die Vertragsparteien der Nachträge seien nicht mit denen der beschwerdegegenständlichen Urkunde ident, es liege auch keine Gesamtrechtsnachfolge vor. § 21 GebG 1957 sei daher nicht anwendbar, es lägen (hier nicht verfahrensgegenständliche) Neubeurkundungen der Dienstbarkeitseinräumung vor, die im vollen Umfang gebührenpflichtig seien.

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2024 teilte die Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht in Beantwortung eines Vorhaltes vom 2. Oktober 2024 mit, dass ein Lageplan iSd Punkt IV. der Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 nicht erstellt worden sei und dementsprechend auch nicht von den Parteien des Vertrags, der Gemeinde und der Beschwerdeführerin, unterzeichnet worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war im streitgegenständlichen Zeitraum eine in der Planung, der Errichtung und dem Betrieb von Anlagen zur Erzeugung von erneuerbarer Energie tätige Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Im Jahr 2013 plante die Beschwerdeführerin die Errichtung eines Windparks mit bis zu 23 Windkraftanlagen im „***Projektgebiet***“ im ***Gemeindegebiet***.

Mit dem am 16. Jänner 2013 zwischen der Beschwerdeführerin und der Gemeinde als „Vereinbarung und Servitutsvertrag“ bezeichneten Vertrag sicherte die Gemeinde der Beschwerdeführerin einerseits zu, sie bei der Umsetzung dieses Windparks bestmöglich zu unterstützen, und stellte ihr andererseits sämtliche für die Errichtung und den Betrieb der Windkraftanlagen sowie deren Nebenanlagen (diverse Leitungen, Trafostation, etc.) erforderliche Gemeindeinfrastruktur, insbesondere Gemeinde eigene Grundstücke und öffentliches Gut darstellende Flächen, gegen Entgelt zur Nutzung zur Verfügung.

Auszugsweise lautet der Vertragsinhalt:

„I. Präambel

Zum Nutzen unserer Umwelt und des Klimas können mit erneuerbaren Energien, insbesondere durch Erzeugung von elektrischer Energie aus Windkraft, fossile Energieträger zur Stromerzeugung in überschaubarer Zeit weitgehend verzichtbar gemacht werden.

*Das ***Gemeindegebiet*** ist besonders windreich und prinzipiell für die Nutzung von Windenergie sehr gut geeignet. Die [Gemeinde] befürwortet daher auf dem in Anhang./I dargestellten Gebiet (in der Folge „Projektgebiet“) möglichst zeitnah die Errichtung eines Windparks durch [die Beschwerdeführerin].*

[Die Beschwerdeführerin] ist in der Planung, der Errichtung und dem Betrieb von Anlagen zur Erzeugung von erneuerbarer Energie tätig und verfügt bereits über die entsprechenden Nutzungsverträge mit den wesentlichen privaten Grundstückseigentümern für das Projektgebiet. [Die Beschwerdeführerin] plant auf dem Projektgebiet einen Windpark mit bis zu 23 Windkraftanlagen zu entwickeln, zu errichten und anschließend langfristig zu betreiben. Dabei sollen 23 Windkraftanlagen der 3 MW-Klasse mit einer Nabenhöhe von bis zu 149 m eingesetzt werden, wodurch sich eine maximale installierte Gesamtleistung von 69 MW ergibt.

Die Gemeinde wird [die Beschwerdeführerin] bei der Umsetzung dieses Windparks mit 23 Windkraftanlagen bestmöglich unterstützen und ihr gegen Bezahlung des in Pkt. VI. definierten Entgelts sämtliche für die Errichtung, und den Betrieb der Windkraftanlagen sowie deren Nebenanlagen (div. Leitungen, Trafostation, etc..) erforderliche Gemeindeinfrastruktur, diese umfasst insbesondere gemeindeeigene Grundstücke und Öffentliches Gut darstellende Flächen, zur Verfügung stellen.

Dies vorausgeschickt, schließen die Vertragspartner folgenden Vertrag:

„II. Vertragsgegenstand

Gegenstand dieses Vertrags ist einerseits die exklusive Zusammenarbeit mit und Unterstützung von [der Beschwerdeführerin] durch die Gemeinde in der Entwicklungsphase des Projekts, sowie in der Folge die zur Verfügung Stellung der für die Errichtung und den langfristigen Betrieb des Projekts erforderlichen Gemeindeinfrastruktur. [Die Beschwerdeführerin] verpflichtet sich im Gegenzug den Windpark nach Vorliegen sämtlicher rechtlicher und wirtschaftlicher Voraussetzungen (zB: Einspeisetarif) zum frühestmöglichen Zeitpunkt umzusetzen. Die Gemeinde wird, sofern dies rechtlich zulässig, für das Projekt förderlich und zweckmäßig ist, [die Beschwerdeführerin] bei den Verhandlungen bzgl. der Sicherung etwaiger für das Projekt erforderlicher im Privateigentum stehender Flächen, der Öffentlichkeitsarbeit und den von [der Beschwerdeführerin] beantragten Bewilligungsverfahren unterstützen. Die Gemeinde wird das Windkraftprojekt auch offiziell unterstützen und befürworten.

Weiters stellt die Gemeinde [der Beschwerdeführerin] sämtliche für die Umsetzung und den langfristigen Betrieb des Projekts durch [die Beschwerdeführerin] erforderliche Gemeindeinfrastruktur (Straßen, Wege, Brücken, gemeindeeigene Grundstücke etc.) zur Verfügung.

[...]

IV. Nutzung der Gemeindeinfrastruktur/ Wegebenützung und Leitungsverlegung

1. Nutzung von Wegen und Leitungsführung:

Die Gemeinde gestattet [der Beschwerdeführerin] und den von ihr beauftragten Unternehmen die im ***Gemeindegebiet*** gelegenen gemeindeeigenen und/oder Öffentliches Gut darstellenden Grundstücke, Straßen und Wege samt dazugehörigen Einrichtungen wie Brückenbauwerke u.a. zum Zweck und im Rahmen der Errichtung, Erhaltung und Wartung der Windkraftanlagen mit Fahrzeugen aller Art zu benützen und zu befahren und in diesen Grundstücken Kabel aller Art zu verlegen, zu betreiben und zu erhalten. Die Lage der Wege und Leitungsführung wird nach Baufertigstellung in einen Lageplan eingezeichnet, der in der Folge beidseitig unterzeichnet wird und mit seiner Unterfertigung integrierender Bestandteil dieses Vertrages wird. Die Gemeinde erteilt bereits jetzt ihre Zustimmung zur unentgeltlichen Duldung der Verlegung, des Bestandes und Betriebes sowie allfälliger Erneuerung von elektrischen Leitungsanlagen (mit Erdkabelleitungen) zu und von den Windkraftanlagen, die auf den Anlagengrundstücken errichtet werden über die gemeindeeigenen oder Öffentliches Gut darstellenden Grundstücke zugunsten [der Beschwerdeführerin] oder eines von [ihr] namhaft zu machenden Dritten.

Die Vertragspartner halten fest, dass die innerhalb des ***Ortsgebiets*** zu den Windkraftanlagen führenden Straßen und Wege auf Öffentlichem Gut weitgehend asphaltiert bzw. befestigt sind. Hingegen sind die außerhalb des ***Ortsgebiets*** zu den Windkraftanlagen führenden Wege weitgehend landwirtschaftliche Wege. Die Benützung der Straßen und Wege wird in dem Zustand ermöglicht, der jeweils besteht.

Die Gemeinde ist nicht verpflichtet, die Befahrbarkeit, insbesondere für bestimmte Fahrzeugarten, sicherzustellen. Sie übernimmt keinerlei Zusicherungen für die Benützbarkeit des Straßen- und Wegenetzes.

[...]

5. Art des Gebrauchs der Servitutsrechte durch [die Beschwerdeführerin]

[Die Beschwerdeführerin] hat von den ihr in dieser Vereinbarung eingeräumten Rechten schonend Gebrauch zu machen. Die Benutzung bzw. Errichtung eines Weges oder einer Straße darf nur zur Errichtung oder dem sicheren Bestand oder Betrieb der Windkraftanlagen erfolgen, jede sonstige Erweiterung ist unzulässig. Die Errichtung und der Bestand von Leitungstrassen darf nur zur Errichtung, dem sicheren Bestand oder Betrieb der Windkraftanlagen, zur Stromzuleitung und Ableitung bis zum Netzanschlusspunkt, zur Datenanbindung und Steuerung der Windräder erfolgen. Jede Nutzung der Leitungsanlagen (inkl. Datenleitungen) zu anderen Zwecken als zum Betrieb der Windräder bedarf der Zustimmung der Gemeinde.

Zur Vermeidung von Verkehrsbehinderungen ist [die Beschwerdeführerin] verpflichtet, die Gemeinde über geplante größere Bau- und Instandhaltungsarbeiten – in einem angemessenen Zeitraum vorher – zu informieren.

[...]

V. Vertragsdauer

Die Vereinbarung beginnt mit Unterfertigung des Vertrages und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Sie kann von beiden Vertragspartnern unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist zum 30.6. und 31.12. jeden Jahres aufgekündigt werden. Die Gemeinde verzichtet jedoch während der Projektentwicklung sowie in weiterer Folge nach Baugenehmigung in der Umsetzungs- bzw. Errichtungsphase bis zur Einstellung des Betriebes der letzten Windkraftanlage des gegenständlichen Projekts auf die Kündigung dieser Vereinbarung.

Unabhängig davon steht der Gemeinde ein außerordentliches Kündigungsrecht zu, wenn [die Beschwerdeführerin] mit der Zahlung des unter Punkt VI. definierten Pauschalentgelts länger als 3 Monate in Verzug gerät und [die Beschwerdeführerin] selbst oder die das Projekt finanzierende Bank – nach schriftlicher (mittels eingeschriebenem Brief) auch an die das Projekt finanzierende Bank gerichteter Aufforderung mit Hinweis auf die explizite Kündigungsfolge und -absicht – das vereinbarte Nutzungsentgelt nicht innerhalb einer Frist von 4 Wochen begleicht.

VI. Entgelt

Das Pauschalentgelt für sämtliche von der Gemeinde gemäß diesem Vertrag erbrachten Leistungen, insbesondere die Einräumung sämtlicher Servitute zur Nutzung der für die Errichtung und den langfristigen Betrieb erforderlichen Gemeindeinfrastruktur (zB Benutzung der Straßen und Wege, Einräumung der Leitungsrechte, etc.) während der Bestandsdauer der projektgegenständlichen Windkraftanlagen beträgt jährlich EUR 13.000,-/WKA (für 3 MW-WKA), somit EUR 299.000,- für den geplanten Windpark mit 23 WKA der 3 MW Klasse. Die jährliche Zahlung wird indexiert mit dem VPI 2010, Start der Indexierung ist der Tag der Unterfertigung dieser Vereinbarung. Den Ausgangsindex bildet der für das Monat der Unterfertigung dieser Vereinbarung verlautbarte Index. Sollten Windkraftanlagen mit einer geringeren oder höheren Leistung als 3,0 MW errichtet werden, verändert sich das jeweilige Entgelt aliquot.

Zusätzlich erhält die Gemeinde eine Einmalzahlung von EUR 42.400, --/Windkraftanlage. Der Anspruch auf die Einmalzahlung von EUR 42.400, -- pro Windkraftanlage entsteht jeweils zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme der jeweiligen Anlage gemäß Inbetriebnahmeprotokoll des öffentlich rechtlichen Netzbetreibers und ist binnen 15 Tagen zur Zahlung fällig. Ein Drittel dieses Betrages wird vorzeitig fällig, sobald beim ersten Fundament einer projektgegenständlichen Windkraftanlage mit den Arbeiten für die Herstellung der Bewehrung

begonnen wird. Die Einmalzahlung wird indexiert mit dem VPI 2010. Start der Indexierung ist der Tag der Unterfertigung dieser Vereinbarung. Den Ausgangsindex bildet der für das Monat der Unterfertigung dieser Vereinbarung verlaubliche Index.

Falls Zahlungen nicht zu ihrem Fälligkeitszeitpunkt geleistet werden, kann die Gemeinde Verzugszinsen in Höhe von 8 % per anno über den zum Zeitpunkt der Fälligkeit geltenden Basiszinssatz der Europäischen Zentralbank verlangen.

Klarstellend wird festgehalten, dass sämtliche in diesem Vertrag genannten Beträge nach Rechnungslegung und zuzgl. einer etwaigen gesetzlichen Umsatzsteuer zur Verrechnung gelangen.

Allenfalls von [der Beschwerdeführerin] geleistete Gebrauchsabgaben werden auf das Pauschalentgelt angerechnet.

[...]

VIII. Schlussbestimmungen

*1. Die Übertragung dieser Vereinbarung an Dritte - unter welchem Titel auch immer - bedarf der Zustimmung der [Gemeinde], welche diese aber nicht unbillig verweigern darf. Ausgenommen von dieser Bestimmung sind eine gänzliche oder aber auch teilweise Übertragung an ein Unternehmen der ***X AG*** sowie gänzliche oder teilweise Übertragungen an verbundene Unternehmen der ***BfGruppe***. An diese Unternehmen darf diese Vereinbarung und die damit einhergehenden Rechte und Pflichten zur Gänze oder in Teilen jederzeit übertragen werden. Die Gemeinde ist davon in Kenntnis zu setzen.*

2. Die Gemeinde verpflichtet sich, allfällige zur grundbücherlichen Eintragung der vertragsgegenständlichen Dienstbarkeiten notwendigen Urkunden grundbuchsfähig zu fertigen und [der Beschwerdeführerin] zu übergeben. Die Kosten der Errichtung und Vergebührung dieser Dienstbarkeitsrechte sowie die Kosten der Löschung der Dienstbarkeit nach Vertragsbeendigung trägt [die Beschwerdeführerin].

[...]

*8. Die Rechtswirksamkeit dieser Vereinbarung ist seitens der Gemeinde aufschiebend bedingt durch eine allfällige aufsichtsbehördliche Genehmigung seitens der ***Landesregierung***.“*

Der Vereinbarung ist ein als „Projekt: ***Projektname***“ benannter Lageplan im Maßstab 1:2000 als Anhang 1 angeschlossen, in dem das Projektgebiet als „Potentialfläche ***Windpark***“ bezeichnet und als schraffierte Fläche eingezeichnet ist. Das ausgewiesene Projektgebiet befindet sich auf dem Terrain des sogenannten „***Projektgebiet***“ im ***Gemeindegebiet***. Aus dem Plan lässt sich lediglich entnehmen, auf welcher Fläche der Windpark errichtet werden soll. Die einzelnen konkret umfassten Grundstücke bzw. die Eigentumsverhältnisse an diesen können diesem Plan nicht entnommen werden.

Ein Lageplan im Sinne des Punkt IV. der Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 wurde nicht erstellt und dementsprechend auch nicht von den Vertragsparteien unterzeichnet. Im behördlichen Genehmigungsverfahren wurden lediglich von der Beschwerdeführerin als Projektentwicklerin allein erstellte Pläne zu geplanten Windkraftanlagen vorgelegt.

Die gemäß Punkt VIII.8. erforderliche aufsichtsbehördliche Genehmigung wurde mit Bescheid vom 5. Dezember 2014 erteilt (UVP-Genehmigung).

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass mit der gegenständlichen Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 nicht hinsichtlich sämtlicher im Eigentum der Gemeinde stehender und/oder öffentliches Gut darstellender Grundstücke im „***Projektgebiet***“ (bzw. in der im Anhang der Vereinbarung als Projektgebiet ausgewiesenen Fläche) Dienstbarkeiten zugunsten der Beschwerdeführerin begründet werden sollten. Vielmehr ist davon auszugehen, dass erst nach Feststellung, hinsichtlich welcher Grundstücke ein solcher konkreter Bedarf für die Zwecke der Errichtung und Betriebs der Windkraftanlagen besteht, Dienstbarkeiten an ebendiesen Grundstücken begründet werden sollten. Weiters ist das Bundesfinanzgericht der Ansicht, dass sich das vereinbarte Jahresentgelt nach der Anzahl der zu errichtenden Windkraftanlagen bemisst. Der genannte Betrag in Höhe von € 299.000, -- ist lediglich als Höchstbetrag bei Errichtung der maximalen Anzahl von 23 Windkraftanlagen genannt.

Aufgrund der Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 sind keine Zahlungen der Beschwerdeführerin an die Gemeinde erfolgt. Es wurden aufgrund dieser Vereinbarung auch keine Nutzungsrechte zugunsten der Beschwerdeführerin verbüchert.

Zu der Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 wurde am 1. August 2017 ein Nachtrag zwischen der ***Gemeinde*** und der ***Betreiber1 GmbH & Co KG*** (im Vertrag als „Betreiberin“ bezeichnet) sowie unter Beitritt der Beschwerdeführerin abgeschlossen.

Dieser Nachtrag lautet auszugsweise wie folgt:

„1. Präambel

1.1 Die Gemeinde hat mit [der Beschwerdeführerin] am 11.12.2012/16.01.2013 eine Vereinbarung (im Folgenden kurz „Gemeindevertrag“ genannt) über die Zurverfügungstellung von Grundstücken und Infrastruktur zur Errichtung, Betrieb und Rückbau von insgesamt 23 Windkraftanlagen („WKA“) abgeschlossen.

1.2 Die baureife Planung und Bewilligung hinsichtlich der Errichtung von 11 dieser insgesamt 23 WKA wurde inzwischen erfolgreich abgeschlossen. Da nun die genauen Typen und Nennleistungen der zu errichtenden WKA und auch die von der Gemeinde benötigten Grundstücke bekannt sind, kann diesbezüglich der Gemeindevertrag konkretisiert und in Kraft gesetzt werden. Zu diesem Zweck schließen die Vertragsparteien diesen 1. Nachtrag zum Gemeindevertrag.

2. Definition des Windparks / Übertragung von Rechte und Pflichten aus dem Gemeindevertrag

*2.1 Die in der Präambel genannten 11 WKA werden im ***Gemeindegebiet*** unter der Bezeichnung ***Windpark*** errichtet und betrieben, wobei davon 6 WKA im Eigentum der Betreiberin stehen werden.*

2.2 Deshalb überträgt hiermit [die Beschwerdeführerin] hinsichtlich insgesamt 6 WKA sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Gemeindevertrag auf die Betreiberin und die Betreiberin übernimmt diese Rechte und Pflichten (insbesondere auch jene Pflichten gemäß Punkt VI. des

Gemeindevertrages) und hält diesbezüglich [die Beschwerdeführerin] schad- und klaglos. Die Gemeinde erklärt hiermit, der vorgenannten Übertragung hinsichtlich 6 WKA auf die Betreiberin unwiderruflich zuzustimmen, sodass hinsichtlich der Rechte und Pflichten des Gemeindevertrages (einschließlich dieses Nachtrages) für insgesamt 6 WKA ab sofort anstelle [der Beschwerdeführerin] ausschließlich die Betreiberin betroffen und verantwortlich ist.

3. Vertragsgegenstand

3.1 Die Gemeinde ist grundbücherliche Eigentümerin der Grundstücke Nr. ***1***, ***2*** und ***3***, jeweils ***EZ, KG, Gemeinde*** (im Folgenden gemeinsam kurz „vertragsgegenständliche Grundstücke“ genannt).

3.2 Die Gemeinde gestattet der Betreiberin die vertragsgegenständlichen Grundstücke im Sinne des Gemeindevertrages im zur Errichtung, zum Betrieb und zum Abbau des Windparks erforderlichen Umfang zu nutzen. Sofern noch weitere Grundstücke im Eigentum der Gemeinde zur Umsetzung des Windparks erforderlich sind, wird die Gemeinde diese der Betreiberin ebenfalls zur Verfügung stellen, wobei dies mit dem Pauschalentgelt gemäß Punkt 4. bereits abgegolten ist.

3.3 Die Details zur Inanspruchnahme der vertragsgegenständlichen Grundstücke sowie zur grundbücherlichen Sicherstellung werden in einem gesonderten Dienstbarkeitsvertrag geregelt.

4. WKA Type / Entgelt / Indexierung / Fälligkeit

4.1 Die 11 WKA des Windparks verfügen jeweils über eine Nennleistung von 3,3 MW. Aus diesem Grund beträgt für die 11 WKA des Windparks die der Indexierung gemäß Punkt 4.3 unterliegende jährliche Zahlung EUR 14.300,00 / WKA (im Folgenden „Entgelt“ genannt), weshalb die Betreiberin an die Gemeinde ein der Indexierung gemäß Punkt 4.3 unterliegendes jährliches Entgelt in Höhe von insgesamt EUR 85.800,00 (= 6 WKA * EUR 14.300,00) zu leisten hat.

4.2 Der Anspruch auf das Entgelt beginnt je WKA zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme (erstmalige Einspeisung von Strom ins öffentliche Netz) der jeweiligen WKA und endet mit der dauerhaften Außerbetriebnahme der jeweiligen WKA.

4.3 Das Entgelt ist zur Inflationsabgeltung auf- bzw. abzuwerten, wobei zu diesem Zweck der VPI 2010 heranzuziehen ist. Ausgangsbasis für die Berechnung ist die Indexzahl des Monats Jänner 2013. Die weitere Wertsicherungsberechnung erfolgt jährlich auf Basis der für den Monat November des Vorjahres verlautbarten Indexzahl und ist von der Betreiberin jeweils bis zum 31.03. des Folgejahres anzustellen und der Gemeinde nachzuweisen. Ein allfälliger Nachzahlungsbetrag ist zum Zeitpunkt der Fälligkeit des nächsten Entgelts nachzuzahlen. Wird der VPI 2010 nicht mehr veröffentlicht, so gilt ein vergleichbarer Nachfolgeindex. Im Streitfall entscheidet über die angemessene Wertsicherung ein einvernehmlich bestellter Schiedsmann oder ein Schiedsgericht nach den Regeln der ZPO.

4.4 Für das erste Jahr der Inbetriebnahme (Rumpffjahr) der jeweiligen WKA erfolgt die Zahlung im aliquoten Verhältnis binnen 4 Wochen nach Inbetriebnahme und Rechnungslegung durch die Gemeinde. Die weiteren Zahlungen erfolgen einmal jährlich für das laufende Jahr jeweils bis zum 31.03. im Voraus auf ein von der Gemeinde bekanntzugebendes Konto.

4.5 Im Falle eines Verzuges hat die Betreiberin Verzugszinsen von 8 % p.a. über den zum Zeitpunkt der Fälligkeit geltenden Basiszinssatz der Europäischen Zentralbank zu leisten.

4.6 Die Bestimmungen zur Einmalzahlung je WKA gemäß Punkt VI./Abs. 3 des Gemeindevertrages werden hinsichtlich der gegenständlichen 6 WKA der Betreiberin nur dahingehend abgeändert, dass die Höhe der Einmalzahlung, die der Indexierung gemäß dem Gemeindevertrag unterliegt, von ursprünglich EUR 42.400,00 / WKA auf EUR 46.640,00 / WKA erhöht wird.

5. Sonstiges

5.1 Die Betreiberin ist befugt, sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Gemeindevertrag einschließlich dieses Nachtrages auf Dritte zu übertragen (auch nur teilweise). Die wiederholte Weitergabe der Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag ist zulässig. In diesem Falle ist die Gemeinde zur Unterfertigung einer grundbuchsfähigen Urkunde zugunsten dieses Rechtsnachfolgers verpflichtet, wobei die jeweilige Betreiberin jedoch sämtliche Kosten, die in Zusammenhang mit einer solchen Grundbucheintragung stehen (einschließlich der Kosten der notariellen Unterfertigung), zu tragen hat.

5.2 Die Gemeinde verpflichtet sich, den Gemeindevertrag einschließlich dieses Nachtrages ebenfalls auf Rechtsnachfolger im Eigentum der vertragsgegenständlichen Grundstücke zu übertragen.

[...]“

Zu der Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 wurde am 9. August 2017 ein weiterer zweiter Nachtrag zwischen der Gemeinde und der ***Betreiber2 GmbH*** (als „Betreiberin“) sowie unter Beitritt der Beschwerdeführerin abgeschlossen.

Der Wortlaut dieses Nachtrags ist mit dem Wortlaut des ersten Nachtrages vom 1. August 2017 (mit der ***Betreiber1 GmbH & Co KG*** als Betreiberin) nahezu ident. Er unterscheidet sich lediglich dahingehend, dass die ***Betreiber2 GmbH*** die Eigentümerin und Betreiberin der fünf übrigen (der elf geplanten und bewilligten) Windkraftanlagen ist. Das jährliche Entgelt beträgt daher insgesamt € 71.500, -- (= 5 Windkraftanlagen zu je € 14.300, --). Als vertragsgegenständliche Grundstücke, deren Eigentümerin die Gemeinde ist, werden die Grundstücke Nr. ***4***, ***1***, ***2*** und ***3***, jeweils ***EZ, KG, Gemeinde*** genannt.

Hinsichtlich beider Nachträge wurde von der belangten Behörde ebenfalls gegenüber der jeweiligen Betreiberin eine Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 festgesetzt. Als Bemessungsgrundlage wurde jeweils das neunfache jährliche Gesamtentgelt sowie die Summe der Einmalzahlungen herangezogen und dieser Gesamtbetrag zuzüglich 20% Umsatzsteuer angesetzt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt, insbesondere aus der Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 und den beiden Nachträgen, sowie dem Parteienvorbringen im Beschwerdeverfahren.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist die gegenständliche Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 nicht darauf gerichtet, hinsichtlich sämtlicher im Eigentum der Gemeinde stehenden und/oder öffentliches Gut darstellenden Grundstücke im „***Projektgebiet***“ (bzw. in der im Anhang der Vereinbarung als Projektgebiet ausgewiesenen Fläche) Dienstbarkeiten zugunsten der Beschwerdeführerin zu begründen. In der Vereinbarung wird mehrfach darauf hingewiesen, dass nur die „für die Errichtung und den langfristigen Betrieb erforderliche“ Gemeindeinfrastruktur zur Verfügung gestellt werden soll. Diese restriktive Grundhaltung im Zusammenhang mit der Servitutseinräumung kommt auch in Punkt IV. 5 der Vereinbarung zum Ausdruck. Selbst die eingeräumten Wege- und Leitungsrechte dürfen nur zur Errichtung, dem sicheren Bestand oder Betrieb der Windkraftanlagen bzw. zur Stromzuleitung und -ableitung bis zum Netzanschlusspunkt, zur Datenanbindung und Steuerung der Windräder erfolgen. Eine darüberhinausgehende Nutzung ist entweder generell unzulässig oder bedarf der Zustimmung der Gemeinde.

Zudem ist auf das bei der Einräumung einer Grunddienstbarkeit maßgebliche Utilitätsprinzip hinzuweisen. Den Inhalt einer Grunddienstbarkeit können gemäß § 473 ABGB alle jene Beschränkungen des Eigentums an einem Grundstück bilden, die zugleich der vorteilhafteren und bequemer Benützung eines anderen Grundstücks dienen. Bei diesem sogenannten Utilitätserfordernis handelt es sich um ein Tatbestandsmerkmal, sodass eine Servitut nicht einverleibt werden darf, wenn keine bequemere oder vorteilhaftere Benützung der herrschenden Liegenschaft (oder im Falle einer unregelmäßigen Servitut der begünstigten natürlichen oder juristischen Person) erkennbar ist. Das Ausmaß der Servitut wird im Zweifel von der Nützlichkeit bestimmt (vgl. *Rassi* in Rummel/Lukas/Geroldinger, ABGB⁴ § 474 Rz 7 mwN). Dies spricht ebenfalls dagegen, dass eine Dienstbarkeit betreffend ein Grundstück eingeräumt werden sollte, dessen diesbezügliche Nutzung in Zukunft unter Umständen gar nicht erforderlich ist.

Auch aus den beiden Nachträgen kann dahingehend auf eine reservierte Grundhaltung der Gemeinde geschlossen werden, dass den beiden Betreibergesellschaften Nutzungsrechte betreffend bestimmter Grundstücke eingeräumt werden und sofern noch weitere Grundstücke im Eigentum der Gemeinde zur Umsetzung des Windparks erforderlich sind, auch diese zur Verfügung gestellt werden. Auch daraus ist ersichtlich, dass vor der Einräumung der Nutzungsrechte hinsichtlich bestimmter Grundstücke, deren Erforderlichkeit festgestellt werden sollte.

Aus den dargestellten Gründen, die gegen eine pauschale Einräumung von Nutzungsrechten ohne vorherige Erforderlichkeitsprüfung sprechen, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass mit der gegenständlichen Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 nicht hinsichtlich sämtlicher im Eigentum der Gemeinde stehender und/oder öffentliches Gut darstellender Grundstücke im „***Projektgebiet***“ (bzw. in der im Anhang der Vereinbarung als Projektgebiet ausgewiesenen Fläche) Dienstbarkeiten zugunsten der Beschwerdeführerin begründet werden

sollten. Vielmehr ist davon auszugehen, dass erst nach Feststellung, hinsichtlich welcher Grundstücke ein solcher konkreter Bedarf für die Zwecke der Errichtung und Betriebs der Windkraftanlagen besteht, Dienstbarkeiten an ebendiesen Grundstücken begründet werden sollten.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 nicht bloß die Rahmenbedingungen für zukünftig abzuschließende Verträge festlegen soll, sondern dass unmittelbar aufgrund dieser Vereinbarung die Einräumung von Nutzungsrechten erfolgen soll. Dafür spricht insbesondere, dass sich die Gemeinde in Punkt VIII. 2. verpflichtet, allfällige zur grundbücherlichen Eintragung der vertragsgegenständlichen Dienstbarkeiten notwendigen Urkunden grundbuchs-fähig zu fertigen und der Beschwerdeführerin zu übergeben. Ebenso ist in Punkt IV.1. vereinbart, dass die Lage der Wege und die Leitungsführung **nach** Baufertigstellung in einem Lageplan eingezeichnet wird, der nach beiderseitiger Unterzeichnung durch die Parteien Bestandteil der Vereinbarung werden soll. All dies spricht für das Bundesfinanzgericht dafür, dass die gegenseitigen Leistungsverpflichtungen nicht vom Abschluss eines weiteren Vertrages abhängig sein, sondern unmittelbar aufgrund der gegenständlichen Vereinbarung ins Erfüllungsstadium treten sollte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe und Abänderung)

Mit der beschwerdegegenständlichen als „Vereinbarung und Servitutsvertrag“ bezeichneten Vereinbarung wurde unter anderem vertraglich festgelegt, dass die Gemeinde der Beschwerdeführerin gegen Entgelt die für die Errichtung und den Betrieb eines geplanten Windparks mit bis zu 23 Windkraftanlagen erforderliche Gemeindeinfrastruktur (die umfasst gemeindeeigene Grundstücke und öffentliches Gut darstellende Flächen) zur Verfügung stellt.

Voranzustellen ist, dass Sache des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens ausschließlich der Bescheid vom 9. März 2018 ist, mit dem betreffend die Vereinbarung der Gemeinde und der Beschwerdeführerin am 16. Jänner 2013 Rechtsgeschäftsgebühr festgesetzt wurde.

Die bescheidmäßigen Gebührenfestsetzungen betreffend die beiden Nachträge vom 1. und 9. August 2017 zu dieser Vereinbarung, welche die Gemeinde mit der ***Betreiber1 GmbH & Co KG*** bzw. der ***Betreiber2 GmbH*** unter Beitritt der Beschwerdeführerin abgeschlossen hat, sind hingegen nicht Gegenstand der gegenständlichen Beschwerde.

Weiters ist voranzustellen, dass die mit dem Jahressteuergesetz 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, in § 35 Abs. 7 GebG 1957 eingeführte Befreiung von Gebühren gemäß § 33 TP 5 und 9 GebG 1957 betreffend die einem Infrastrukturbetreiber eingeräumten Rechte, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse zu nutzen, im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht zur Anwendung kommt.

Strittig ist, ob es sich bei der am 16. Jänner 2013 abgeschlossenen Vereinbarung um einen gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 einer Rechtsgeschäftsgebühr unterliegendem Servitutsvertrag handelt.

Gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, einer Rechtsgeschäftsgebühr in Höhe von 2% des bedungenen Entgeltes.

Der Dienstbarkeitsbegriff ist im Gebührenrecht nicht gesondert definiert, sondern knüpft an den zivilrechtlichen Dienstbarkeitsbegriff des § 472 ABGB an. Demgemäß wird durch das Recht der Dienstbarkeit ein Eigentümer verbunden, zum Vorteile eines anderen in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen. Es ist ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht.

Das ABGB unterteilt die Dienstbarkeiten gemäß § 473 ABGB in Grunddienstbarkeiten (die den Eigentümer der sogenannten herrschenden Liegenschaft berechtigen) und persönliche Dienstbarkeiten (die eine natürliche oder juristische Person begünstigen).

Die in der gegenständlichen Vereinbarung genannten Nutzungsrechte, einerseits die Wegenutzung und andererseits das Leitungsrecht (Verlegen von Kabeln und Leitungen), sind ihrer Erscheinungsform nach Grunddienstbarkeiten, die im gegenständlichen Fall jedoch nicht dem jeweiligen Eigentümer eines herrschenden Grundstücks zukommen, sondern einer juristischen Person (der Beschwerdeführerin sowie ihren jeweiligen Rechtsnachfolgern). Es handelt sich daher um unregelmäßige Servituten iSd § 479 ABGB. In der gegenständlichen Erscheinungsform (Wegenutzung und Leitungsrecht) werden diese nach der Rechtsprechung des OGH rechtlich an sich wie eine Grunddienstbarkeit behandelt, in Teilbereichen kommen jedoch die Vorschriften der persönlichen Dienstbarkeiten, etwa betreffend deren Übertragbarkeit, zur Anwendung. Unregelmäßige Dienstbarkeiten sind verbücherbar (*Rassi* in Rummel/Lukas/Geroldinger, ABGB⁴ § 479 Rz 3 und 5).

Als Titel zum Erwerb einer Dienstbarkeit nennt § 480 ABGB unter anderem den Vertrag. Nach § 481 ABGB kann eine Dienstbarkeit an Gegenständen, die in den öffentlichen Büchern eingetragen sind, nur durch die Eintragung in diese erworben werden. Der Erwerb einer Dienstbarkeit an einer im Grundbuch eingetragenen Liegenschaft, erfordert daher deren grundbücherliche Eintragung.

Der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegt schon die rechtsgeschäftliche Einräumung des Titels zum entgeltlichen Erwerb. Auf den tatsächlichen Erwerb einer Dienstbarkeit durch ihre

grundbücherliche Einverleibung kommt es für die Entstehung der Gebührenschuld nicht an (VwGH vom 5. März 1990, 89/15/0014, sowie vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0143).

Wenn auch die tatsächliche „Verbücherung“ für die gebührenrechtliche Beurteilung nicht maßgeblich ist, verlangt die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die „Verbücherungsfähigkeit“ des Vertrages, der als Erwerbstitel einer Dienstbarkeit in Betracht kommen soll, dahingehend, dass er gemäß § 26 Abs. 2 Allgemeines Grundbuchsgesetz 1955 (GBG 1955) einen gültigen Rechtsgrund und gemäß § 32 Abs. 1 GBG 1955 die genaue Angabe der Liegenschaft „in betreff deren die Einverleibung erfolgen soll“ sowie die ausdrückliche Erklärung desjenigen, dessen Recht beschränkt werden soll, zu enthalten hat (vgl. VwGH vom 30. September 1963, 1356/62).

Als genaue Angabe der Liegenschaft iSd § 32 Abs. 1 GBG 1955 verlangt die Judikatur des Obersten Gerichtshofes jedenfalls die Einlagenzahl des jeweiligen Grundstückskörpers (vgl. *Weigand in Kodek, Grundbuchsrecht*² § 32 GBG Rz 3ff sowie *Holzner in Rummel/Lukas, ABGB*⁴ § 433 Rz 3 jeweils mit Verweis auf Rechtsprechung des OGH sowie unter Hinweis auf die „strengere“ frühere Rechtsprechung insbesondere zum Eigentumserwerb, wonach die Anführung der einzelnen Grundstücksnummer bzw. Parzellen notwendig war).

Gemäß § 12 Abs. 1 GBG 1955 muss bei Dienstbarkeiten und Reallasten Inhalt und Umfang des einzutragenden Rechtes möglichst bestimmt angegeben werden; einer Angabe des Geldwertes bedarf es nicht. Sollen Dienstbarkeiten auf bestimmte räumliche Grenzen beschränkt werden, müssen diese gemäß § 12 Abs. 2 GBG 1955 genau bezeichnet werden. Damit soll der Bestimmung des § 847 ABGB Rechnung getragen werden, die trotz an sich gegebener Unteilbarkeit einer Grunddienstbarkeit im Falle der Teilung eines dienenden Grundstückes das Erlöschen der Grunddienstbarkeit hinsichtlich der nicht von der Ausübung betroffenen Teilstücke zulässt. § 12 Abs. 2 GBG 1955 trägt dafür Sorge, dass eine solche Ausübungsbeschränkung dem Grundbuchstand entnommen werden kann (vgl. *Rassi in Kodek, Grundbuchsrecht*² § 12 GBG Rz 58).

Aus dem Abstellen des Verwaltungsgerichtshofes auf die Eignung des jeweiligen Vertrags, als Erwerbstitel einer Dienstbarkeit in Betracht zu kommen (und somit seine „Verbücherungsfähigkeit“), und den diesbezüglichen Vorgaben des Allgemeinen Grundbuchgesetzes ergibt sich, dass eine als Dienstbarkeitsvertrag iSd § 33 TP 9 GebG 1957 zu beurteilende Vereinbarung die von ihr umfassten Grundstücke dahingehend zu konkretisieren hat, dass die Einlagenzahl des belasteten Grundbuchkörpers zu nennen ist und soweit die Dienstbarkeit nicht hinsichtlich des gesamten Grundbuchkörpers ausgeübt werden soll, die betroffenen Grundstücksnummern anzugeben sind. Sollte der jeweilige Vertrag diese Angaben nicht enthalten, so müssen sie zumindest aus ihm bestimmbar sein.

Zwar kennt das Zivilrecht auch sogenannte „obligatorische Dienstbarkeiten“, in denen ein bloß obligatorisches Nutzungsrecht an einer Liegenschaft, das sich inhaltlich mit dem einer

Dienstbarkeit deckt, vereinbart wird (vgl. *Rassi* in Rummel/Lukas/Geroldinger, ABGB⁴ § 472 Rz 8). Ob auch ein solcher Titel, der nicht auf die Verdinglichung eines Nutzungsrechts gerichtet ist, die genannten Voraussetzungen der „Verbücherungsfähigkeit“ erfüllen muss, kann im gegenständlichen Fall jedoch dahingestellt bleiben, geht doch aus VIII. 2 der Vereinbarung (*„Die Gemeinde verpflichtet sich, allfällige zur grundbücherlichen Eintragung der vertragsgegenständlichen Dienstbarkeiten notwendigen Urkunden grundbuchs-fähig zu fertigen und der [Beschwerdeführerin] zu übertragen.“*) eindeutig hervor, dass der Abschluss der Vereinbarung schlussendlich auf die grundbücherliche Eintragung der Nutzungsrechte gerichtet war.

Im gegenständlichen Fall geht die belangte Behörde davon aus, dass mit der gegenständlichen Vereinbarung pauschal hinsichtlich sämtlicher gemeindeeigener bzw. öffentliches Gut darstellender Grundstücke innerhalb des Projektgebiets entgeltlich Nutzungsrechte eingeräumt werden sollten und daher insoweit eine Bestimmbarkeit der betroffenen Grundstücke gegeben sei.

Wie bereits im Rahmen der Beweismwürdigung dargelegt, teilt das Bundesfinanzgericht diese Ansicht nicht. Vielmehr geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Vereinbarung nur die Nutzung der für die Errichtung und den Betrieb der Windkraftanlagen erforderlichen Grundstücke umfasst. Welche Grundstücke hierfür erforderlich und somit Vertragsgegenstand sind, kann der Vereinbarung nicht entnommen werden.

Hingegen sieht die Beschwerdeführerin in der beschwerdegegenständlichen Vereinbarung einen bloßen Rahmenvertrag bzw. Vorvertrag, der noch keinen gebührenpflichtigen Servitutsvertrag darstellt. Ein solcher Rahmenvertrag wäre mangels Erfassung in der taxativen Aufzählung gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte in § 33 GebG 1957 auch dann nicht gebührenpflichtig, wenn durch ihn der Rahmen für den Inhalt künftig abzuschließender (ihrerseits nach Maßgabe des § 33 gebührenpflichtiger) Verträge abgesteckt wird (vgl. *Bergmann/Wurm* in *Bergmann/Pinetz* (Hrsg), GebG² (2020) Vor § 33 GebG Rz 6).

Das Bundesfinanzgericht teilt die Ansicht der Beschwerdeführerin ebenfalls nicht. Maßgeblich für das Vorliegen einer Rahmenvereinbarung oder eines Vorvertrages ist, dass diese auf den Abschluss künftiger Verträge gerichtet sind, mit denen die Leistungsansprüche und -verbindlichkeiten aus dem Hauptvertrag somit erst zu einem späteren Zeitpunkt begründet werden sollen. Ein Vorvertrag ist im Sinn des § 936 ABGB eine verbindliche Vereinbarung, in Zukunft einen Vertrag mit einem bestimmten Inhalt abzuschließen. Zentrales Begriffsmerkmal des Vorvertrages ist der korrespondierende Wille der Parteien, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren, somit ein Hinausschieben der endgültigen Verpflichtungen, da die Zeit für diese noch nicht reif ist (vgl. VwGH vom 15. März 2001, 2000/16/0115). Ebenso werden mit einer Rahmenvereinbarung Rahmenbedingungen für zukünftig abzuschließende Verträge festgelegt.

Wie im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt, ist die gegenständliche Vereinbarung jedoch nicht auf den Abschluss zukünftiger Verträge gerichtet, sondern es sollen mit ihr bereits Leistungsansprüche und -verbindlichkeiten (die über die Verpflichtung, Verträge mit einem bestimmten Inhalt abzuschließen, hinausgehen) begründet werden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wurde daher mit der gegenständlichen Vereinbarung weder ein Vorvertrag noch eine Rahmenvereinbarung geschlossen, sondern bereits ein Vertrag abgeschlossen, aus dem der Beschwerdeführerin unmittelbar (iSv ohne Abschluss einer weiteren Vereinbarung) entgeltlich Nutzungsrechte eingeräumt werden sollten. An welchen Grundstücken diese Nutzungsrechte eingeräumt werden sollen, ist hingegen nur durch „die Erforderlichkeit für die Errichtung und den Betrieb der Windkraftanlagen“ umschrieben und nicht weiter konkretisiert. Sollte die Erforderlichkeit der Nutzung eines bestimmten gemeindeeigenen Grundstücks jedoch feststehen, kann diese Vereinbarung als Rechtsgrundlage für die Einräumung dieser Nutzung herangezogen werden, ohne dass hierfür eine weitere vertragliche Vereinbarung zwingend notwendig wäre.

Da die Vereinbarung einerseits nicht hinreichend konkretisierte Angaben zu den Grundstücken, an denen Nutzungsrechte eingeräumt werden sollen, enthält, und andererseits auch aus dem im Urkundeninhalt zum Ausdruck kommenden Parteienwillen zu schließen ist, dass eine diesbezügliche Konkretisierung erst zu einem späteren Zeitpunkt nach Feststellung der Erforderlichkeit der konkreten Grundstücke vorgenommen werden soll, ist die gegenständliche Vereinbarung (isoliert betrachtet) nicht als Erwerbstitel einer Dienstbarkeit geeignet und stellt daher (in isolierter Betrachtungsweise) keinen der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 unterliegenden Vertrag dar.

In den Nachträgen vom 1. und 9. August 2017 sind die belasteten Grundstücke jeweils mit Einlagenzahl und Grundstücksnummer genannt und somit – iSd § 33 TP 9 GebG 1957 und der dazu ergangenen Rechtsprechung – hinreichend konkretisiert.

Mit diesen beiden Nachträgen wird die ursprüngliche Vereinbarung vom 13. Jänner 2013 einerseits konkretisiert, indem sie festlegen, wie viele Windkraftanlagen errichtet werden und an welchen Grundstücken Nutzungsrechte eingeräumt werden sollen. Andererseits werden mit diesen Nachträgen, die Rechte und Pflichten der Beschwerdeführerin auf zwei Betreibergesellschaften übertragen und diese übernehmen den Vertrag jeweils hinsichtlich fünf bzw. sechs der zu errichtenden elf Windkraftanlagen.

Gebührenrechtlich stellen diese Nachträge somit zu einem in Bezug auf die ursprüngliche Vereinbarung (soweit diese damit konkretisiert wird) eine Modifizierung und Konkretisierung dar. Durch den Bezug auf die ursprüngliche Vereinbarung ist auch der Inhalt dieser Zusatzvereinbarung für die Festsetzung einer Rechtsgeschäftsgebühr maßgeblich (vgl. VwGH vom 24. März 1994, 92/16/0130). Andererseits sind die Vertragsübernahmen

gebührenrechtlich wie eine Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln (vgl. VwGH vom 8. November 2021, Ra 2019/16/0193).

Die Konkretisierung, welche Grundstücke für die Errichtung und den Betrieb der Windkraftanlagen benötigt werden und auf welchen Grundstücken somit Nutzungsrechte eingeräumt werden sollen, wirkt sich hierbei aus folgenden Gründen noch im ursprünglichen Vertragsverhältnis der Beschwerdeführerin mit der Gemeinde (somit vor den Vertragsübernahmen) aus: Zum einen wird in der Präambel dieser Nachträge hierzu ausgeführt: *„Die baureife Planung und Bewilligung hinsichtlich der Errichtung von 11 dieser insgesamt 23 WKA wurde inzwischen erfolgreich abgeschlossen. Da nun die genauen Typen und Nennleistungen der zu errichten WKA und auch die von der Gemeinde Grundstücke bekannt sind, kann diesbezüglich der Gemeindevertrag konkretisiert und in Kraft gesetzt werden.“* Die Vertragsübernahme erfolgt sodann im Umfang der jeweils von der Betreiberin zu errichtenden Windkraftanlagen („hinsichtlich insgesamt 6 WKA“; „hinsichtlich insgesamt 5 WKA“). Im nächsten Vertragspunkt der beiden Nachträge (**nach** der jeweiligen Vertragsübernahme) werden die jeweiligen konkreten vertragsgegenständlichen Grundstücke genannt, an denen die Nutzungsrechte eingeräumt werden sollen, wobei in den beiden Nachträgen nicht die gleichen Grundstücke erfasst sind.

Daraus ergibt sich, dass – wie auch in der Präambel ausgeführt –jedenfalls in der sogenannten „juristischen Sekunde“ vor der Übertragung feststand, Nutzungsrechte an welchen Grundstücken für die Errichtung und den Betrieb welcher Windkraftanlagen notwendig sind, und daran anschließend in Folge die Übertragung der Rechte auf Einräumung der Nutzungsrechte an den jeweiligen Grundstücken an die entsprechende Betreibergesellschaft erfolgt ist. Dass die konkreten Grundstücke im jeweiligen Vertragstext erst nach der Vertragsübernahme genannt werden, widerspricht dieser Ansicht und der daran anschließenden gebührenrechtlichen Beurteilung nicht. Der Nennung, die Nutzung welcher Grundstücke die Gemeinde nunmehr den Betreibergesellschaften gestattet, kommt in Bezug darauf, welche Nutzungsrechte (bzw. Rechte auf Einräumung dieses Nutzungsrecht) die Beschwerdeführerin übertragen hat und somit davor selbst innehatte, ein rechtsbezeugender Charakter zu. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lösen auch bloß rechtsbezeugende Urkunden, die dem Vertragsabschluss nachfolgen, die Gebührenpflicht aus (VwGH vom 6. Oktober 1994, 94/16/0101).

Da auch der Inhalt der Nachträge durch den Bezug auf die vertragsgegenständliche Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 als Zusatzvereinbarung für deren gebührenrechtliche Beurteilung maßgeblich ist und im Rahmen dieser Nachträge die Konkretisierung, welche Grundstücke von der ursprünglichen Vereinbarung erfasst sind, erfolgt, ist der gebührenrechtliche Tatbestand des § 33 TP 9 GebG 1957 für die ursprüngliche Vereinbarung unter Berücksichtigung dieser Nachträge erfüllt.

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, dass es hinsichtlich der Nutzungsrechteinräumung betreffend die zu errichtenden elf Windkraftanlagen zu einer „Doppelvergebührung“ komme, da diese zunächst in der ursprünglichen Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 und sodann in den Nachträgen erfasst worden seien, ist Folgendes auszuführen:

Es ist der Beschwerdeführerin dahingehend zuzustimmen, dass die entgeltliche Einräumung der Nutzungsrechte an bestimmten Grundstücke für die Errichtung und den Betrieb der elf zu errichtenden Windkraftanlagen mehrmals gebührenrechtlich erfasst wurde und dies auch bei der nunmehr im gegenständlichen Erkenntnis vom Bundesfinanzgericht vertretenen Rechtsansicht der Fall ist.

Einerseits wird die entgeltliche Einräumung der Nutzungsrechte für die Errichtung und den Betrieb der elf Windkraftanlagen zugunsten der Beschwerdeführerin im Rahmen der ursprünglichen Vereinbarung, die durch die Nachträge konkretisiert wird, der Rechtsgeschäftsgebühr unterworfen. Zudem wurde mit den (nicht verfahrensgegenständlichen) Bescheiden vom 5. April 2018 auch gegenüber der ***Betreiber1 GmbH & Co KG*** und der ***Betreiber2 GmbH*** bezüglich der in den beiden Nachträgen vereinbarten (übernommenen) Nutzungsrechte für die Errichtung und den Betrieb der insgesamt elf Windkraftanlagen Rechtsgeschäftsgebühren vorgeschrieben.

Im Rahmen der Nachträge erfolgte nicht nur die Konkretisierung der ursprünglichen Vereinbarung, sondern auch die Übernahme dieses Vertragsverhältnis durch die ***Betreiber1 GmbH & Co KG*** (hinsichtlich sechs Windkraftanlagen) sowie durch die ***Betreiber2 GmbH*** (hinsichtlich der fünf übrigen Windkraftanlagen). Diese Vertragsübernahmen sind gebührenrechtlich wie eine Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln (vgl. VwGH vom 8. November 2021, Ra 2019/16/0193). Es war daher bezüglich der beiden Nachträge jeweils wieder die Neubegründung eines Dienstbarkeitsvertrags der entsprechenden Rechtsgeschäftsgebühr zu unterwerfen. Der Gebühr unterliegt nicht die Einräumung der Nutzungsrechte für die Errichtung und den Betrieb der Windkraftanlage als solche, sondern das jeweilige Vertragsverhältnis in Rahmen dessen diese Einräumung erfolgt.

Die auf Nachträge und Zusätze einer bereits ausgefertigten Urkunde anwendbare Regelung des § 21 GebG 1957, wonach dieser Nachtrag oder Zusatz nur im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung der beurkundeten Rechte und Verbindlichkeiten als selbstständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig ist, kommt im gegenständlichen Fall – wie dies auch von der belangten Behörde vorgebracht wird – nicht zur Anwendung. Von einem Zusatz oder Nachtrag iSd § 21 GebG 1957 kann nur dann gesprochen werden, wenn die Parteien, die den Zusatz oder Nachtrag vereinbart haben, dieselben sind wie die, die laut der ursprünglichen Urkunde Parteien des Rechtsgeschäftes waren. Es ist somit Parteienidentität vorausgesetzt (vgl. VwGH vom 18. Dezember 1997, 97/16/0473). Im gegenständlichen Fall sind

die Parteien der Nachträge, durch das jeweilige Hinzutreten der neuen Betreiberin, die das Vertragsverhältnis übernimmt, nicht mit jenen der ursprünglichen Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 ident.

Wie bereits ausgeführt, stellen die beiden Nachträge Zusatzvereinbarungen zum ursprünglichen Vertrag da, deren Inhalt aufgrund ihrer Bezugnahme ebenfalls für die Festsetzung einer Rechtsgeschäftsgebühr maßgeblich ist.

Durch die beiden Nachträge ist die Einräumung der Nutzungsrechte nicht nur dahingehend konkretisiert worden, auf welchen Grundstücken diese eingeräumt werden sollen, sondern auch dahingehend, für wie viele Windkraftanlagen welcher Leistungsklasse diese Einräumung erfolgen soll. Die Anzahl und die Leistungsklasse der Windkraftanlagen ist für die Berechnung der Höhe des Jahresentgelts und die Anzahl der Einmalzahlungen, somit für „das bedungene Entgelt“, das als Bemessungsgrundlage der Rechtsgeschäftsgebühr des § 33 TP 9 GebG 1957 heranzuziehen ist, maßgeblich.

Im gegenständlichen Fall zieht das Bundesfinanzgericht die elf gemäß der Nachträge tatsächlich zu errichtenden Windkraftanlagen der 3,3 MW-Klasse zur Berechnung des bedungenen Entgelts heran.

Zu diesem Ansatz ist Folgendes auszuführen:

§ 22 GebG 1957 idF vor BGBl. I Nr. 121/2006 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. Juni 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.

Der Verfassungsgerichtshof führte hierzu aus, dass es sich um eine unsachliche Differenzierung handelt, wenn bei zusätzlicher Vereinbarung eines Höchstbetrages bei einem nicht bestimmten oder bestimmbar Betrage stets dieser Höchstbetrag für die Bemessung der Rechtsgeschäftsgebühr maßgeblich ist, ansonsten aber eine Bemessung nach Maßgabe der (geschätzten) wahrscheinlichen Leistung erfolgt. Der Gegenbeweis, dass und wie weit die tatsächliche Leistung unter dem Höchstausmaß liegt, wird nicht zugelassen.

Der Verfassungsgerichtshof stellte weiter als Konsequenz der Aufhebung der Formulierungen zur Bemessung nach dem Höchstbetrag in § 22 GebG 1957 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 ("Ermittlung der tatsächlichen Leistung") (vgl. VfGH vom 20. Juni 2006, G 1/06).

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall ist daher bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht vom vereinbarten Höchstentgelt (bei Errichtung der Maximalanzahl von 23 Windkraftanlagen) auszugehen, sondern von dem für tatsächlich zu errichtenden elf Windkraftanlagen anfallenden Entgelt.

Im gegenständlichen Fall ist eine solche Betrachtung insbesondere geboten, da nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Rechtsgeschäftsgebühr der Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 erst durch ihre Konkretisierung im Rahmen der beiden Nachträge ausgelöst wurde. Es erscheint daher umso mehr als sachgerecht, die Rechtsgeschäftsgebühr auch gemäß dem somit konkretisierten Entgelt zu berechnen.

Hinsichtlich der Einmalzahlungen sind die in der ursprünglichen Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 genannten Beträge und nicht die aufgrund der Wertsicherung erhöhten Beträge, die in den Nachträgen genannt werden, heranzuziehen. Zunächst ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass die ursprüngliche Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 der Rechtsgeschäftsgebühr unterworfen wird, die durch die beiden späteren Nachträge bloß hinsichtlich der Anzahl und der Leistungsklasse der Windkraftanlage sowie hinsichtlich der erfassten Grundstücke konkretisiert wird. Die Höhe der Einmalzahlungen war jedoch bereits in der ursprünglichen Vereinbarung hinreichend bestimmt.

Die (nochmalige) Festsetzung des Entgeltes (unter anderem) mit aufgrund der Wertsicherung angepassten Einmalzahlungen in den Nachträgen erfolgte überdies erst betreffend der Vertragsverhältnisse, die zwischen der Gemeinde und der jeweiligen Betreiberin durch Vertragsübernahme neu begründet wurden. Die Festschreibung dieser neuen Werte wirkt nicht auf das übernommene Vertragsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Gemeinde zurück.

Im Übrigen würde auch eine Anpassung der Wertsicherung im Vertragsverhältnis der Beschwerdeführerin und der Gemeinde in den Nachträgen keine Auswirkungen auf das als Bemessungsgrundlage heranzuziehende „bedungene Entgelt“ haben. Die Beurkundung eines Entgelts, das sich vom Inhalt einer früheren Beurkundung nur darin unterscheidet, dass der in der Zwischenzeit aufgrund der bereits ursprünglich vereinbarten Wertsicherung aufgelaufene Wertsicherungsbetrag hinzugerechnet worden ist, stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Beurkundung von zusätzlichen Rechten und Verbindlichkeiten iSd § 21 GebG 1957 dar. Eine (zu berücksichtigende) Änderung des ursprünglich beurkundeten

Vertragsinhaltes tritt diesbezüglich nicht ein (vgl. *Bergmann/Wurm* in *Bergmann/Pinetz*, GebG² § 21 GebG Rz 30 unter Hinweis auf VwGH vom 18. Oktober 1984, 83/15/0125).

Aus den dargelegten Gründen ist die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 für die zwischen der Beschwerdeführerin und der Gemeinde abgeschlossenen Vereinbarung vom 16. Jänner 2013 nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wie folgt zu berechnen:

Dienstbarkeitsverträge unterliegen einer Gebühr von 2 %. Bemessungsgrundlage ist der Wert des bedungenen Entgelts.

Entgelt ist grundsätzlich alles, was der Dienstbarkeitsberechtigte aufwenden muss, um in den Genuss der Sache zu kommen. Das Entgelt kann in Einmalleistungen und in wiederkehrenden Leistungen bestehen. Die Umsatzsteuer ist in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn sie laut Vertragsinhalt neben dem Entgelt vom Berechtigten der Dienstbarkeit zu leisten ist.

Das Jahresentgelt für elf Windkraftanlagen der 3,3 MW-Klasse beträgt zzgl. Umsatzsteuer € 188.760, -- (11*€ 14.300 + 20% USt). Da der Vertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde, ist gemäß § 15 Abs. 2 BewG 1955 das 9-fache Jahresentgelt (€ 1.698.840, --) anzusetzen. Hinzuzurechnen ist die Summe der Einmalzahlungen für elf Windkraftanlagen in Höhe von insgesamt € 559.680, -- (11*€ 42.400, -- + 20% USt).

Die heranzuziehende Bemessungsgrundlage beträgt somit € 2.258.520, -- (€ 1.698.840, -- + € 559.680, --). Die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 in Höhe von 2% dieser Bemessungsgrundlage beträgt € 45.170,40.

Aus den dargelegten Gründen war der Beschwerde teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern.

Da in Hinblick auf den Umfang der Abgabepflicht nunmehr keine Ungewissheiten iSd § 200 BAO vorliegen, erfolgt die Abgabenfestsetzung endgültig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Soweit für die Lösung der Rechtsfrage die Auslegung der gegenständlichen Vereinbarung und

ihrer Nachträge maßgeblich war, kommt dieser Beurteilung keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Es liegt daher keine Rechtsfrage vor, der eine grundsätzliche Bedeutung iSd Art 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 12. August 2025