

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache ****BF****, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 14. Mai 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Februar 2024 betreffend Gebühren nach § 33 TP 9 GebG, ERFNR *******, zu Recht:

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

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Zugrunde liegend schloss die ****P-GmbH**** in den Jahren 2014 und 2015 mit mehreren Grundstückseigentümern in der Region ****X**** zum Zweck eines Repowering von Windparkanlagen als „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge“ bezeichnete Verträge ab.

Unter anderem erfolgte dabei im Jahr 2014 auch der Abschluss des Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsvertrags (in der Folge Dienstbarkeitsvertrag) zwischen der ****P-GmbH**** als Berechtigten und ****K**** als Grundeigentümerin.

In der Folge wurde von der ****P-GmbH**** und ****K**** im Jahr 2020 mit der Beschwerdeführerin (****S-GmbH****) eine Ergänzungsvereinbarung abgeschlossen, mit der die Rechte und Pflichten aus dem Dienstbarkeitsvertrag von der ****P-GmbH**** an die Beschwerdeführerin übertragen wurden.

Die belangte Behörde setzte hinsichtlich dieser Ergänzungsvereinbarung mit Bescheid vom 12.2.2024 die Gebühr nach § 33 TP 9 GebG (Dienstbarkeitsgebühr) iHv EUR 408,84 fest. Der Berechnung legte sie den bedungenen Wert des Entgelts iHv EUR 20.442,00 zugrunde, das sie aus dem Entgelt aus dem ursprünglichen Dienstbarkeitsvertrag iHv EUR 18.042,00 zuzüglich einer einmaligen Aufwandsentschädigung inkl USt iHv EUR 2.400,00 errechnete.

Begründend führte sie aus, dass eine Vertragsübernahme, die derart zustande kommt, dass der ausscheidende, der neueintretende und der verbleibende Vertragspartner *uno acto* die Vertragsübernahme vereinbaren und darüber eine Urkunde errichten, gebührenrechtlich wie die Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln sei.

Mit innerhalb der verlängerten Beschwerdefrist rechtzeitig eingebrachter Beschwerde vom 14.5.2024 wurde die ersatzlose Aufhebung des Bescheids beantragt. Begründend findet sich im Wesentlichen ausgeführt, dass die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid die Vergebührung einer Dienstbarkeit vornehme, für die bereits die Rechtsgeschäftsgebühr abgeführt worden sei. Sie gehe hierbei davon aus, dass es beim Abschluss der Ergänzungsvereinbarung zu einem Abschluss eines neuen Dienstbarkeitsvertrags zwischen anderen Vertragsparteien gekommen sei. Hierbei übersehe die belangte Behörde jedoch, dass es nicht zu einem Neuabschluss zwischen neuen Vertragsparteien und damit zur Errichtung einer neuen Urkunde gekommen sei. Vielmehr sei die bislang bestehende Dienstbarkeit aus 2014 auf die Beschwerdeführerin übertragen worden, sodass die Ergänzungsvereinbarung ebendiese (selbe) Dienstbarkeit betreffe, sodass sie zweimal derselben Rechtsgeschäftsgebühr unterzogen worden sei. Es handle sich um eine bloße Vertragsübernahme und nicht um einen Neuabschluss eines Dienstbarkeitsvertrags.

Die nach Auffassung der Beschwerdeführerin gegenständlich vorliegende „*Vervielfachung*“ der Gebühr eines Rechtsgeschäfts sei, so die Beschwerdeführerin weiter, früher durch § 25 GebG ermöglicht gewesen. Diese Bestimmung sei jedoch vom Verfassungsgerichtshof als verfassungswidrig aufgehoben worden (VfGH 26.2.2009, G158/08).

In der Beschwerde wurde die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt und von Seiten der belangten Behörde erfolgte die entsprechend rechtzeitige Vorlage ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung.

Mit Schreiben vom 7.10.2024 brachte die Beschwerdeführerin noch eine „*Ergänzung zur Bescheidbeschwerde*“ ein, in der sie im Wesentlichen die Rechtsauffassung darlegte, dass für die ab 1.1.2019 abgeschlossenen Dienstbarkeitsverträge aufgrund der Bestimmung des § 35 Abs 7 GebG eine Befreiung von der Dienstbarkeitsgebühr zur Anwendung gelange: Es sei das Recht eingeräumt worden, das dienende Grundstück zur Errichtung, zum Bestand, zum Betrieb und Umbau, zur Überprüfung und Wartung von Windkraftanlagen samt elektrischer Leitungen (Nieder- und Hochspannungskabeln etc) und Datenleitungen zu nutzen. Dabei sei eine gesonderte einmalige Vergütung für die Einräumung von Leitungsrechten vereinbart worden, die dem Abzugsteuerregime des § 107 bzw § 24 Abs 7 KStG unterliege. Zumal das vereinbarte Entgelt teilweise der Abzugssteuerpflichtung des § 107 EStG unterliege, falle keine Rechtsgeschäftsgebühr an. Die Gebührenbefreiung erfasse das gesamte Rechtsgeschäft, auch wenn § 107 EStG nur teilweise auf das Rechtsgeschäft anwendbar sei. Von Seiten der belangten Behörde sei dies bereits derart in anderen Fällen so beurteilt worden (Verweis auf

erlassene Beschwerdeentscheidungen in Parallelfällen, datiert mit 26.2.2024 und 27.2.2024).

Am 21.5.2025 wurde vor dem Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin abgehalten, bei dem die Sach- und Rechtslage mit den Parteien umfassend erörtert wurde.

Mit Schreiben vom 12.9.2025 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Sachverhalt

Mit dem am 5.6.2014 und 10.6.2014 unterfertigten Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsvertrags (in der Folge Dienstbarkeitsvertrag), abgeschlossen zwischen der ****P-GmbH**** als Berechtigten und ****K**** als Grundeigentümerin, räumte die letztgenannte der Berechtigten auf ihrem Grundstück insbesondere das dingliche Recht der Dienstbarkeit zur Übertragung mit Rotorblättern einer Windenergieanlage ein. Die Einräumung erfolgte auf unbestimmte Zeit und gegen Bezahlung eines jährlichen Entgeltes von EUR 1.615,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer sowie eines einmaligen Optionsentgeltes in Höhe von EUR 500,00 zuzüglich Umsatzsteuer.

Nach Punkt 7.3 des Dienstbarkeitsvertrag stimmte die Grundeigentümerin ausdrücklich einer Übertragung der Rechte und Pflichten aus dem Vertrag durch die Berechtigte an einen Dritten zum Zwecke des Vertragsgegenstandes zu, insbesondere der Weitergabe der Rechte aus der Dienstbarkeit an Dritte, welche zur Nutzung der Windenergieanlage berechtigt sind.

Mit einer am 19.5.2020 sowie am 10.6.2020 unterfertigten Urkunde schlossen die ursprünglichen Vertragsparteien (****P-GmbH**** und ****K****) mit der Beschwerdeführerin eine sogenannte Ergänzungsvereinbarung. Es wurden damit – mit Verweis auf Punkt 7.3. des ursprünglichen Dienstbarkeitsvertrags – die Rechte und Pflichten aus dem Dienstbarkeitsvertrag an die Beschwerdeführerin übertragen. Wörtlich: *„wurden oder werden die Rechte und Pflichten aus dem Dienstbarkeitsvertrag zur Durchführung des spätestens im Zeitraum 2023/2024 geplanten Repowering-Projektes von der **P-GmbH** an die [Beschwerdeführerin] übertragen, womit diese die neue „Berechtigte“ unter dem Dienstvertrag wird. [...] Die Grundeigentümerin nimmt diese Punkte zustimmend zur Kenntnis.“*

Erstmals findet sich in der Ergänzungsvereinbarung zwischen allen drei Parteien festgehalten, dass die Beschwerdeführerin die neue Berechtigte des Dienstbarkeitsvertrags wird, und wird ihr in dieser Vereinbarung von den bisherigen Vertragsparteien die ausdrückliche Einwilligung erteilt, dass die Dienstbarkeit der Übertragung mit Rotorblättern einer Windenergieanlage auf

ihren Namen einverleibt werden kann. Es wurde die Wirksamkeit und unveränderte Gültigkeit sämtlicher Punkte des ursprünglichen Dienstbarkeitsvertrags bekräftigt.

Zudem erfolgte in der Ergänzungsvereinbarung eine Erweiterung der Vollmacht der Berechtigten (zur Vornahme von Schritten zur grundbücherlichen Einverleibung, zur Abgabe von Aufsandungserklärungen in beglaubigter Form, zur Vertretung der Grundeigentümerin in allen zusammenhängenden Angelegenheiten vor dem Grundbuch, zur Stellung von Anträgen und zur Entgegennahme von Zustellungen sowie zur Beauftragung von Dritten mit all diesen Maßnahmen) und wurde ein neuer Lageplan als Beilage zum Urkundeninhalt erklärt und dabei festgehalten, dass dieser jenen Plan aus dem ursprünglichen Vertrag vollständig ersetzen soll.

Schließlich ist festzustellen, dass sich weder im gegenständlichen Dienstbarkeitsvertrag noch in der Ergänzungsvereinbarungen in irgendeiner Art und Weise Entgelte für Leitungsrechte vereinbart finden. Vielmehr finden Leitungsrechte in beiden Urkunden in keiner Weise Erwähnung.

2. Beweiswürdigung

Sämtliche getroffene Feststellungen sind aktenkundig und ergeben sich demgemäß aus den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Urkunden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

Nach § 33 TP 9 des Gebührengesetzes 1957 (GebG) unterliegen Verträge, mit denen jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, einer Gebühr von 2% von dem Werte des bedungenen Entgeltes.

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

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin sei durch die Vergebühnung des (ursprünglichen) Dienstbarkeitsvertrags aus dem Jahr 2014 und nunmehr auch der Ergänzungsvereinbarung aus dem Jahr 2020 ein und dasselbe Rechtsgeschäft doppelt und damit zu Unrecht vergebührt worden.

Das Bundesfinanzgericht hält dieser Auffassung zunächst entgegen, dass prinzipiell jede Urkunde, die eine Rechtsgebühr auslöst, für sich nach Maßgabe ihres Inhaltes zu vergebühren ist. Infolge der Maßgeblichkeit des Inhaltes der darüber errichteten Urkunde (sowie der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemachten Schriften) ist jedes Rechtsgeschäft für sich allein zu beurteilen (vgl etwa BFG 2.3.2016, RV/7100960/2014).

Nach dem Wortlaut der gegenständlichen Ergänzungsvereinbarung wurden/werden – entsprechend obiger Feststellungen – die Rechte und Pflichten aus dem (ursprünglichen) Dienstbarkeitsvertrag an die Beschwerdeführerin übertragen, womit diese die neue Berechtigte wurde. Sie erhielt die ausdrückliche Einwilligung, dass ihr die Dienstbarkeit der Übertragung mit Rotorblättern einer Windenergieanlage einverleibt werden kann. Ihre Vollmacht wurde erweitert und ein neuer Lageplan als Beilage zum Urkundeninhalt erklärt und dabei festgehalten, dass dieser jenen Plan aus dem ursprünglichen Vertrag vollständig ersetzen soll.

Mit der in der Ergänzungsvereinbarung erfolgten Bekräftigung der Wirksamkeit und unveränderten Gültigkeit sämtlicher Punkte des ursprünglichen Dienstbarkeitsvertrags kam es zu einer Willenseinigung hinsichtlich der Bestimmungen des Dienstbarkeitsvertrags zwischen der verpflichteten Partei und der neuen Berechtigten (der Beschwerdeführerin). Es wurde damit nicht nur der Übergang der Rechte festgehalten, vielmehr wurden auch neue Rechte und Pflichten zwischen der neuen Berechtigten und der Verpflichteten vereinbart, somit eine Willenseinigung zwischen diesen beiden Vertragspartnern beurkundet.

Es ergibt sich der klare Parteiwille, dass ab diesem Zeitpunkt die neueintretende Beschwerdeführerin Berechtigte betreffend den ursprünglichen Dienstbarkeitsvertrag sowie auch der Ergänzungsvereinbarung sein soll.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist eine Vertragsübernahme, die derart zustande kommt, dass der ausscheidende, der neueintretende und der verbleibende Vertragspartner *uno acto* die Vertragsübernahme vereinbaren und darüber eine Urkunde errichten, gebührenrechtlich wie die Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln (vgl. VwGH 11.9.2014, 2012/16/0023; 16.10.1989, 88/15/0086). Das entscheidende Kriterium für diese Kategorie der Vertragsübernahme, dass es im Zuge der Vertragsübernahme zu einer – aus der Urkunde hervorgehenden – unmittelbaren Dreiparteieneinigung kommt, ist im gegenständlichen Fall klar erfüllt (vgl. dazu auch *Twardosz*, Vermeidung von Rechtsgeschäftsgebühren bei der Vertragsübernahme, SWK 2014, 1111).

Insoweit von der Beschwerdeführerin argumentiert wird, dass eine nochmalige Festsetzung der Dienstbarkeitsgebühr bereits deshalb nicht rechtmäßig sei, weil dies einer „*Doppelvergebührung*“ von ein und demselben Rechtsgeschäft gleichkommen würde und eine solche „*Vervielfachung*“ der Gebühr früher von § 25 GebG ermöglicht worden, die Norm jedoch vom Verfassungsgerichtshof als verfassungswidrig aufgehoben worden sei (vgl. VfGH 26.2.2009, G158/08), ist ihr wie folgt zu entgegnen:

Mit der Bestimmung des § 25 GebG unterlag jede Urkunde, die über ein und dasselbe Rechtsgeschäft errichtet wurde, der Gebühr, sofern nicht eine der statuierten Ausnahmen zur Anwendung gelangte. Der Grund für die Aufhebung der Norm durch den Verfassungsgerichtshof lag dabei im Wesentlichen darin, dass die Rechtsfolge einer

Vervielfachung der Gebühr bei Vorliegen mehrerer Urkunden über ein und dasselbe Rechtsgeschäft selbst dann, wenn unstrittig war, dass die Gebühr für das Rechtsgeschäft bereits entrichtet wurde, nicht sachlich zu rechtfertigen war.

Im beschwerdegegenständlichen Fall liegt jedoch keine Doppelbesteuerung ein und desselben Rechtsgeschäftes vor, zumal die Vertragsparteien nicht dieselben sind und darüber hinaus auch der Inhalt der Urkunde erweitert wurde.

Es kam somit mit der Ergänzungsvereinbarung erstmals zu einer Beurkundung des Rechtsgeschäftes zwischen der Grundeigentümerin und der Beschwerdeführerin als neuer Berechtigter, womit dies die Gebühr nach § 33 TP 9 GebG auslöst.

Der schließlich noch dargebrachten Rechtsauffassung, dass aufgrund der Befreiungsbestimmung des § 35 Abs 7 GebG keine Rechtsgeschäftsgebühr anfalle, zumal das gegenständlich vereinbarte Entgelt teilweise der Abzugssteuerverpflichtung des § 107 EStG unterliege, ist folgendermaßen zu begegnen:

Mit dem JStG 2018 (BGBl I 62/2018) wurde die Norm des § 35 Abs 7 GebG eingeführt. § 35 Abs 7 idF BGBl I 62/2018 lautet:

„Rechtsgeschäfte, die die Grundlage für die Erzielung von Einkünften in Zusammenhang mit dem einem Infrastrukturbetreiber eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse zu nutzen, darstellen (§ 107 des Einkommensteuergesetzes 1988 bzw. § 24 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), sind von den Gebühren gemäß § 33 TP 5 und 9 befreit.“

Nach § 37 Abs 38 GebG tritt § 35 Abs 7 idF BGBl I 62/2018 mit 1.1.2019 in Kraft und ist auf alle nach dem 31.12.2018 verwirklichten Sachverhalte anzuwenden.

Die Befreiungsbestimmung betrifft Rechtsgeschäfte, mit denen Infrastrukturbetreibern das Recht eingeräumt wird, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- und unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse zu nutzen, und bei denen die damit erzielten Einkünfte des von der Rechtseinräumung betroffenen Grundstückseigentümers oder -bewirtschafters der Abzugsteuer nach § 107 EStG unterliegen (vgl in diesem Sinne *Bergmann/Pinetz in Bergmann/Pinetz* (Hrsg), GebG² (2020) § 35 GebG Rz 29).

Wie oben bereits ausgeführt, ist nach § 17 Abs 1 GebG für die Festsetzung der Gebühren jedoch ausschließlich der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schriften (Urkunden) maßgebend (vgl auch VwGH 15.11.1984, 83/15/0181).

Entsprechen obiger Feststellungen finden sich in beiden gegenständlich relevanten Urkunden, somit weder im Dienstbarkeitsvertrag noch in der Ergänzungsvereinbarung, gesonderte Entgelte für Leitungsrechte vereinbart. Mangels urkundlicher Vereinbarung eines Entgelts für

ein Leitungsrecht kann somit auch die angesprochene Befreiung von der Rechtsgeschäftsgebühr nicht zur Anwendung gelangen.

Die Festsetzung der Gebühr durch die belangte Behörde erfolgte somit zurecht. Die Beschwerde war damit vom Bundesfinanzgericht gemäß § 279 der Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abzuweisen.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht folgte bei der Lösung der gegenständlich vorliegenden Rechtsfragen der einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl insbesondere VwGH 11.9.2014, 2012/16/0023; 16.10.1989, 88/15/0086). Zumal jedoch zur Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 35 Abs 7 GebG bislang keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt, war die Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) zuzulassen.

Wien, am 30. Dezember 2025