

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 die Bescheide des Finanzamtes Österreich

- a) Gebührenbescheid vom 29.9.2023, ERFNR ***,
- b) Gebührenbescheid vom 6.9.2023, ERFNR ***,
- c) Gebührenbescheid vom 6.9.2023, ERFNR ***,
- d) Gebührenbescheid vom 28.9.2023, ERFNR ***,
- e) Gebührenbescheid vom 28.9.2023, ERFNR ***,
- f) Gebührenbescheid vom 28.9.2023, ERFNR ***,
- g) Gebührenbescheid vom 13.11.2023, ERFNR ***,
- h) Gebührenbescheid vom 28.9.2023, ERFNR ***,
- i) Gebührenbescheid vom 13.12.2023, ERFNR *** und
- j) Gebührenbescheid vom 12.9.2023, ERFNR ***,

allesamt betreffend Gebühren nach § 33 TP 9 GebG, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird, soweit sie die Bescheide

- a) Gebührenbescheid vom 29.9.2023, ERFNR ***,
- b) Gebührenbescheid vom 6.9.2023, ERFNR ***,
- c) Gebührenbescheid vom 6.9.2023, ERFNR ***,
- d) Gebührenbescheid vom 28.9.2023, ERFNR ***,
- e) Gebührenbescheid vom 28.9.2023, ERFNR ***,
- f) Gebührenbescheid vom 28.9.2023, ERFNR ***,
- g) Gebührenbescheid vom 13.11.2023, ERFNR *** sowie
- i) Gebührenbescheid vom 13.12.2023, ERFNR ***,

betrifft, gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Soweit die Beschwerde die Bescheide

- h) Gebührenbescheid vom 28.9.2023, ERFNR ***, sowie
- j) Gebührenbescheid vom 12.9.2023, ERFNR ***,

betrifft, werden die Bescheide gemäß § 279 BAO wie folgt abgeändert:

- Der Gebührenbescheid (h) vom 28.9.2023, ERFNR ***, wird derart abgeändert, dass die Bemessungsgrundlage EUR 21.700,40 beträgt. Die Gebühr beträgt 2% vom Wert dieses bedungenen Entgelts, somit EUR 434,01.
- Der Gebührenbescheid (j) vom 12.9.2023, ERFNR ***, wird derart abgeändert, dass die Bemessungsgrundlage EUR 71.520,00 beträgt. Die Gebühr beträgt 2% vom Wert dieses bedungenen Entgelts, somit EUR 1.430,40.

Die Berechnungsgrundlagen finden sich unter Punkt 3.2 dargestellt und bilden einen Bestandteil dieses Spruchs.

III. 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 ff mit mehreren Grundstückseigentümern in der Region **X** zum Zweck eines Repowerings von Windparkanlagen als „*Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge*“ bezeichnete Verträge ab.

Unter anderem erfolgten dabei auch die Abschlüsse der Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge (in der Folge Dienstbarkeitsverträge) zwischen der **P-GmbH** als Berechtigten und den nachfolgend jeweils angeführten Grundeigentümern:

- a) ***1***, Dienstbarkeitsvertrag vom 8.5.2014/12.5.2014
- b) ***2***, Dienstbarkeitsvertrag vom 9.2.2015/10.2.2015
- c) ***3***, Dienstbarkeitsvertrag vom 29.4.2014/7.5.2014
- d) ***4***, Dienstbarkeitsvertrag vom 16.5.2014
- e) ***5***, Dienstbarkeitsvertrag vom 17.7.2014/17.10.2014
- f) ***6***, Dienstbarkeitsvertrag vom 23.4.2014/26.6.2014
- g) ***7***, Dienstbarkeitsvertrag vom 25.4.2019/2.5.2019
- h) ***8***, Dienstbarkeitsvertrag vom 16.4.2015/17.4.2015
- i) ***9***, Dienstbarkeitsvertrag vom 15.5.2014/16.5.2014
- j) ***10***, Dienstbarkeitsvertrag vom 26.6.2014

In der Folge wurden von der **P-GmbH** und den jeweiligen Grundeigentümern im Jahr 2020 mit der Beschwerdeführerin (**BF**) Ergänzungsvereinbarungen abgeschlossen, mit denen

die Rechte und Pflichten aus den Dienstbarkeitsverträgen von der **P-GmbH** an die Beschwerdeführerin übertragen wurden:

- a) ***1***, Ergänzungsvereinbarung vom 12.5.2020/10.6.2020
- b) ***2***, Ergänzungsvereinbarung vom 19.5.2020
- c) ***3***, Ergänzungsvereinbarung vom 15.5.2020/10.6.2020
- d) ***4***, Ergänzungsvereinbarung vom 10.6.2020/15.6.2020
- e) ***5***, Ergänzungsvereinbarung vom 19.5.2020/10.6.2020
- f) ***6***, Ergänzungsvereinbarung vom 12.5.2020/10.6.2020
- g) ***7***, Ergänzungsvereinbarung vom 28.2.2020/12.5.2020
- h) ***8***, Ergänzungsvereinbarung vom 2.6.2020/9.6.2020
- i) ***9***, Ergänzungsvereinbarung vom 28.2.2020
- j) ***10***, Ergänzungsvereinbarung vom 28.5.2020/10.6.2020

Die belangte Behörde setzte hinsichtlich dieser Ergänzungsvereinbarung mit den angefochtenen Bescheiden jeweils die Gebühr nach § 33 TP 9 GebG (Dienstbarkeitsgebühr) fest:

- a) ***1***, EUR 444,79
- b) ***2***, EUR 1.356,00
- c) ***3***, EUR 404,76
- d) ***4***, EUR 1.181,35
- e) ***5***, EUR 556,90
- f) ***6***, EUR 1.990,82
- g) ***7***, EUR 1.134,82
- h) ***8***, EUR 382,37
- i) ***9***, EUR 1.132,10
- j) ***10***, EUR 201,60

Der Berechnung legte sie jeweils den bedungenen Wert des Entgelts zugrunde, das sie aus den Entgelten aus den ursprünglichen Dienstbarkeitsverträgen zuzüglich der jeweiligen einmaligen Aufwandsentschädigung (in der Regel EUR 2.400,00 inkl. USt, außer im Fall von ***3*** EUR 3.600,00 inkl. USt und im Fall von ***6*** EUR 3.000,00 inkl. USt), errechnete.

Begründend führte sie aus, dass Vertragsübernahmen, die derart zustande kommen, 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 der Bescheide beantragt. Begründend findet sich im Wesentlichen ausgeführt, dass die belangte Behörde mit den angefochtenen Bescheiden die

Vergebührung von Dienstbarkeiten vornehme, für die bereits die Rechtsgeschäftsgebühr abgeführt worden sei. Sie gehe hierbei davon aus, dass es beim Abschluss der Ergänzungsvereinbarungen zu einem Abschluss neuer Dienstbarkeitsverträge zwischen anderen Vertragsparteien gekommen sei. Hierbei übersehe die belangte Behörde jedoch, dass es nicht zu Neuabschlüssen zwischen neuen Vertragsparteien und damit zur Errichtung neuer Urkunden gekommen sei. Vielmehr seien die bislang bestehenden Dienstbarkeiten aus den Jahren 2014 ff auf die Beschwerdeführerin übertragen worden, sodass die Ergänzungsvereinbarungen ebendiese (selben) Dienstbarkeiten betreffen, sodass sie zweimal derselben Rechtsgeschäftsgebühr unterzogen worden seien. Es handle sich um bloße Vertragsübernahmen und nicht um Neuabschlüsse von Dienstbarkeitsverträgen.

Die nach Auffassung der Beschwerdeführerin gegenständlich vorliegende „*Vervielfachung*“ der Gebühr von Rechtsgeschäften 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 Verträge aufgrund der Bestimmung des § 35 Abs 7 GebG eine Befreiung von der Dienstbarkeitsgebühr zur Anwendung gelange: Es sei das Recht eingeräumt worden, das jeweilige 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 EStG bzw § 24 Abs 7 KStG unterliege. Zumal das vereinbarte Entgelt teilweise der Abzugsteuerverpflichtung 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 Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag (in der Folge Dienstbarkeitsvertrag) vom 25.4.2019/2.5.2019, abgeschlossen zwischen der ****P-GmbH**** als Berechtigten und *****7***** als Grundeigentümer (Dienstbarkeitsvertrag g), räumte der letztgenannte der Berechtigten auf seinem Grundstück insbesondere das dingliche Recht der Dienstbarkeit zur Überetragung mit Rotorblättern einer Windenergieanlage ein. Die Einräumung erfolgte auf unbestimmte Zeit und gegen Bezahlung eines jährlichen Entgeltes sowie eines einmaligen Entgelts, jeweils zuzüglich Umsatzsteuer.

Mit den übrigen neun angeführten Dienstbarkeitsverträgen abgeschlossen zwischen der ****P-GmbH**** als Berechtigten und den nachfolgend angeführten Grundeigentümern

- a) *****1*****, Dienstbarkeitsvertrag vom 8.5.2014/12.5.2014,
- b) *****2*****, Dienstbarkeitsvertrag vom 9.2.2015/10.2.2015,
- c) *****3*****, Dienstbarkeitsvertrag vom 29.4.2014/7.5.2014,
- d) *****4*****, Dienstbarkeitsvertrag vom 16.5.2014,
- e) *****5*****, Dienstbarkeitsvertrag vom 17.7.2014/17.10.2014,
- f) *****6*****, Dienstbarkeitsvertrag vom 23.4.2014/26.6.2014,
- h) *****8*****, Dienstbarkeitsvertrag vom 16.4.2015/17.4.2015,
- i) *****9*****, Dienstbarkeitsvertrag vom 15.5.2014/16.5.2014 sowie
- j) *****10*****, Dienstbarkeitsvertrag vom 26.6.2014

räumten die angeführten Grundeigentümer der Berechtigten ****P-GmbH**** das dingliche Recht der Dienstbarkeit zur Errichtung, zum Bestand, zum Betrieb und Umbau, zur Überprüfung, Wartung, Durchführung von Montagetätigkeiten und zur Erneuerung der Windkraftanlage samt Montage- und Kranstellplatz, Zu- und Abfahrt, Fundament, Schalt- Mess- und Transformatorstation, elektrischen Leitungen (Nieder- und Hochspannungskabeln etc.), Datenleitung, Erdungsanlage und allen sonstigen dazugehörigen technischen Anlagenteilen der Windenergieanlage sowie zu diesem Zweck die Zu- und Abfahrt und das Grundstück jederzeit zu betreten und mit Fahrzeugen jeder Art zu befahren, ein. Die Einräumung erfolgte ebenso auf unbestimmte Zeit und gegen Bezahlung eines jährlichen Entgeltes sowie eines einmaligen Entgelts, jeweils zuzüglich Umsatzsteuer.

Nach Punkt 7.3. sämtlicher angeführter Dienstbarkeitsverträge stimmen die jeweiligen Grundeigentümer 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 den nachfolgend angeführten Urkunden schlossen die ursprünglichen Vertragsparteien (**P-GmbH** und die jeweiligen Grundeigentümer) – unter Verweis auf Punkt 7.3. der ursprünglichen Dienstbarkeitsverträge – mit der Beschwerdeführerin sogenannte Ergänzungsvereinbarungen ab, mit denen die Rechte und Pflichten aus den jeweiligen Dienstbarkeitsverträgen von der **P-GmbH** an die Beschwerdeführerin übertragen wurden:

- a) ***1***, Ergänzungsvereinbarung vom 12.5.2020/10.6.2020
- b) ***2***, Ergänzungsvereinbarung vom 19.5.2020
- c) ***3***, Ergänzungsvereinbarung vom 15.5.2020/10.6.2020
- d) ***4***, Ergänzungsvereinbarung vom 10.6.2020/15.6.2020
- e) ***5***, Ergänzungsvereinbarung vom 19.5.2020/10.6.2020
- f) ***6***, Ergänzungsvereinbarung vom 12.5.2020/10.6.2020
- g) ***7***, Ergänzungsvereinbarung vom 28.2.2020/12.5.2020
- h) ***8***, Ergänzungsvereinbarung vom 2.6.2020/9.6.2020
- i) ***9***, Ergänzungsvereinbarung vom 28.2.2020
- j) ***10***, Ergänzungsvereinbarung vom 28.5.2020/10.6.2020

Wörtlich findet sich in den Ergänzungsvereinbarungen jeweils ausgeführt, dass *„die Rechte und Pflichten aus dem [jeweiligen] Dienstbarkeitsvertrag zur Durchführung des spätestens im Zeitraum 2023/2024 geplanten Repowering-Projektes von der **P-GmbH** an die [Beschwerdeführerin] übertragen [wurden (oder werden)], womit diese die neue „Berechtigte“ unter dem [jeweiligen] Dienstbarkeitsvertrag wird. [...] Die Grundeigentümerin [Der Grundeigentümer/die Grundeigentümer] nimmt [nehmen] diese Punkte zustimmend zur Kenntnis.“*

Erstmals findet sich in den Ergänzungsvereinbarungen zwischen jeweils allen drei Parteien festgehalten, dass die Beschwerdeführerin die neue Berechtigte des jeweiligen Dienstbarkeitsvertrags wird, und wird ihr in diesen Vereinbarungen von den bisherigen Vertragsparteien die ausdrückliche Einwilligung erteilt, dass

- im Fall g) ***7***, Ergänzungsvereinbarung vom 28.2.2020/12.5.2020, die Dienstbarkeit der Übrückung mit Rotorblättern einer Windenergieanlage auf ihren Namen bzw
- in allen übrigen Fällen, die Dienstbarkeit des Geh- und Fahrrechtes sowie der Errichtung und des Betriebs von einer Windenergieanlage

einverleibt werden kann. Es wurde die Wirksamkeit und unveränderte Gültigkeit sämtlicher übriger Punkte der ursprünglichen Dienstbarkeitsverträge bekräftigt.

Zudem erfolgten in den Ergänzungsvereinbarung jeweils Erweiterungen der Vollmacht der Berechtigten (zur Vornahme von Schritten zur grundbücherlichen Einverleibung, zur Abgabe von Aufsandungserklärungen in beglaubigter Form, zur Vertretung der jeweiligen

Grundeigentümer 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 jeweils ein neuer Lageplan als Beilage zum Urkundeninhalt erklärt und dabei festgehalten, dass dieser jenen Plan aus dem jeweils ursprünglichen Vertrag vollständig ersetzen soll.

In sämtlichen (ursprünglichen) Dienstbarkeitsverträgen finden sich in keiner Art und Weise Entgelte für Leitungsrechte vereinbart. Genauso wenig finden sich in den Ergänzungsvereinbarungen betreffend j) *****10*****, Ergänzungsvereinbarung vom 28.5.2020/10.6.2020 und g) betreffend *****7***** in keiner Art und Weise Entgelte für Leitungsrechte vereinbart bzw werden solche Entgelte im Vertrag in keiner Weise erwähnt.

In den übrigen acht Ergänzungsvereinbarungen findet sich jeweils unter Punkt 1. angeführt, dass aufgrund neuer steuerrechtlicher Vorschriften dem Absatz 2.1 des jeweiligen Dienstbarkeitsvertrags folgender Text angefügt werden soll:

„Zur oben genannten Vergütung hinzu kommt eine gesonderte einmalige Vergütung für die Einräumung von Leitungsrechten in Höhe von 12,0€/lfm somit € 0,- (in Worten: Null), zahlbar binnen 14 Tagen nach tatsächlich erfolgtem Baubeginn. Darüber hinaus wird in Zusammenhang mit Leitungsrechten kein weiteres Entgelt bezahlt. Bezugnehmend auf § 107 Abs. 8 EStG 1988 werden 10% von sämtlichen Entgelten, soweit sie in Zusammenhang mit Leitungsrechten stehen, von der Berechtigten einbehalten und unter Angabe der gemäß § 107 Abs 8 EStG zu meldenden Daten direkt an die Finanzbehörden abgeführt.“

Es ergibt sich somit, dass entweder (in zwei Ergänzungsvereinbarungen) Leitungsrechte überhaupt nicht erwähnt werden oder aber (in den übrigen acht Ergänzungsvereinbarungen) zwar Leitungsrechte angesprochen werden und eine einmalige Vergütung von EUR 12,00/Laufmeter angeführt wird, tatsächlich dann aber jeweils ein Wert von EUR 0,00 vertraglich festgeschrieben wird. Ausdrücklich wird auch jeweils darüber hinaus in Zusammenhang mit Leitungsrechten kein weiteres Entgelt bezahlt.

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 Vergebührung der (ursprünglichen) Dienstbarkeitsverträge aus den Jahren 2014 ff und nunmehr auch der Ergänzungsvereinbarungen aus dem Jahr 2020 ein und dasselbe Rechtsgeschäft doppelt und damit zu Unrecht vergebührt worden.

Das Bundesfinanzgericht hält dieser Auffassung zunächst entgegen, dass grundsätzlich jede Urkunde, die eine Rechtsgebühr auslöst, für sich nach Maßgabe ihres Inhalts zu vergebühren ist. Infolge der Maßgeblichkeit des Inhaltes der über ein Rechtsgeschäft errichteten Urkunde (sowie der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemachten Schriften), ist jedes Rechtsgeschäft für sich allein zu beurteilen (vgl etwa VwGH 17.3.2005, 2004/16/0254; BFG 2.3.2016, RV/7100960/2014).

Nach dem Wortlaut der gegenständlichen Ergänzungsvereinbarungen wurden/werden – entsprechend obiger Feststellungen – die Rechte und Pflichten aus den (ursprünglichen) Dienstbarkeitsverträgen an die Beschwerdeführerin übertragen, womit diese die neue Berechtigte wurde. Sie erhielt die ausdrückliche Einwilligung, dass ihr die Dienstbarkeiten der Übrerragung mit Rotorblättern einer Windenergieanlage oder des Geh- und Fahrrechtes sowie der Errichtung und des Betriebs von einer Windenergieanlage einverleibt werden können. Ihre Vollmacht wurde jeweils erweitert und neue Lagepläne als Beilage zum Urkundeninhalt erklärt und dabei festgehalten, dass diese neuen Lagepläne jene Pläne aus den ursprünglichen Verträgen vollständig ersetzen sollen.

Mit den in den Ergänzungsvereinbarungen erfolgten Bekräftigungen der Wirksamkeit und unveränderten Gültigkeit sämtlicher Punkte der ursprünglichen Dienstbarkeitsverträge kam es zu einer Willenseinigung hinsichtlich der Bestimmungen der Dienstbarkeitsverträge zwischen den verpflichteten Parteien 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 den Verpflichteten vereinbart, somit eine Willenseinigung zwischen jeweils diesen beiden Vertragspartnern beurkundet.

Es ergibt sich der klare Parteiwille, dass ab den jeweiligen Zeitpunkten die neueintretende Beschwerdeführerin Berechtigte betreffend des jeweiligen ursprünglichen Dienstbarkeitsvertrags 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 Urkunden erweitert wurde.

Es kam somit mit den Ergänzungsvereinbarungen jeweils erstmals zu einer Beurkundung des Rechtsgeschäftes zwischen dem jeweiligen Grundeigentümer und der Beschwerdeführerin als neuer Berechtigter, womit des jeweils die Gebühr nach § 33 TP 9 GebG auslöst.

Der schließlich noch dargebrachten Rechtsauffassung, dass aufgrund der Befreiungsbestimmung des § 35 Abs 7 GebG keine Rechtsgeschäftsgebühr anfallt, zumal das gegenständlich vereinbarte Entgelt teilweise der Abzugsteuerverpflichtung 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 GebG 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).

Nach § 107 EStG in der im Jahr 2020 anzuwendenden Fassung BGBl I 103/2019 unterliegen Einkünfte 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, einer Abzugsteuer, die gemäß § 107 Abs 5 10% beträgt. Nach § 107 Abs 1 EStG müssen entsprechende Einkünfte gemäß § 21, § 22, § 23, § 27, § 28 oder § 29 Z 3 EStG, also Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Einkünfte aus Leistungen vorliegen, die für die Einräumung des Rechts, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse zu nutzen, anfallen.

Entsprechend obiger Feststellungen finden sich zunächst in zwei Fällen ohnehin in den Urkunden (weder im Dienstbarkeitsvertrag noch in der Ergänzungsvereinbarung) Entgelte für Leitungsrechte nicht vereinbart bzw werden Leitungsrechte in den Urkunden überhaupt nicht erwähnt.

Es ist dabei abermals auf § 17 Abs 1 GebG zu verweisen, wonach für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schriften (Urkunden) maßgebend ist (vgl auch VwGH 15.11.1984, 83/15/0181). Zumal Leitungsrechte in den Urkunden in keiner Weise angeführt sind, kann bereits aus diesem Grund die Befreiung nicht zur Anwendung gelangen.

In den übrigen acht Fällen finden sich in den Ergänzungsvereinbarungen zwar Leitungsrechte angesprochen, aber wird jeweils eine tatsächliche Vergütung von EUR 0,00 festgeschrieben („zur oben genannten Vergütung hinzu kommt eine gesonderte einmalige Vergütung für die Einräumung von Leitungsrechten in Höhe von 12,0€/l/m somit € 0,- (in Worten: Null)“) – und wird jeweils klar darauf hingewiesen, dass „darüber hinaus“ in Zusammenhang mit Leitungsrechten kein weiteres Entgelt bezahlt wird. Weiter findet sich jeweils die Ausführung,

dass beziehend auf § 107 Abs 8 EStG 10% von sämtlichen Entgelten, soweit sie in Zusammenhang mit Leistungsrechten stehen, einbehalten und abgeführt würden.

Es kann in diesen Fällen – schon mangels Entgeltlichkeit – unter keinen Umständen zu Einkünften kommen, die in Zusammenhang mit dem einem Infrastrukturbetreiber eingeräumten Recht stehen, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse zu nutzen. Die Vornahme eines Steuerabzugs nach § 107 EStG ist damit in all diesen Fällen ausgeschlossen. Demgemäß können somit auch keine Rechtsgeschäfte vorliegen, 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.

Mangels Vorliegens eines tatbestandmäßigen Rechtsgeschäfts – oder andersherum formuliert: weil die gegenständlich vorliegenden Rechtsgeschäfte nicht die Grundlage für Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 107 EStG unterliegen, darstellen – kann auch die Befreiungsbestimmung des § 35 Abs 7 GebG nicht greifen.

Die Festsetzung der Gebühr durch die belangte Behörde erfolgte damit zurecht. Die Beschwerde war sohin – mit Ausnahme von den beiden nachfolgend unter Punkt 3.2 abgehandelten Fällen – vom Bundesfinanzgericht gemäß § 279 der Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abzuweisen.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Bescheidabänderung)

In den nachfolgend angeführten beiden Fällen erfolgte von Seiten der belangten Behörde die Ermittlung der jeweiligen Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr nicht korrekt und ist daher nunmehr von Seiten des Bundesfinanzgericht eine entsprechende Korrektur vorzunehmen. Zur generellen rechtlichen Beurteilung ist auf Punkt 3.1 zu verweisen.

Mit Gebührenbescheid (h) vom 28.9.2023, ERFNR ***, wurde die Gebühr betreffend die Ergänzungsvereinbarung vom 2.6.2020/9.6.2020 (betreffend ***8***) mit EUR 382,37 festgesetzt

Es wurde dabei Punkt 11. der Ergänzungsvereinbarung gebührenmäßig nicht beachtet, wonach die Reallast- und Verbotsberechtigten (**R** und **E**) für die Zustimmung zum Dienstbarkeitsvertrag eine einmalige Entschädigung in Höhe von EUR 1.000 zzgl USt pro Person erhalten. Zusätzlich werden **R** die Kosten der hierdurch auflaufenden Verfahrenskosten/Gerichtskosten vor dem Bezirksgericht Mattersburg als Pflegschaftsgericht in Höhe von EUR 182,00 ersetzt.

Die bislang mit EUR 19.118,40 ermittelte Bemessungsgrundlage ist somit um EUR 2.582,00 (1.200 + 1.200 + 182) zu erhöhen und damit auf EUR 21.700,40 abzuändern. Die Gebühr beträgt 2% vom Wert dieses bedungenen Entgelts, somit EUR 434,01.

Mit Gebührenbescheid (j) vom 12.9.2023, ERFNR ***, wurde die Gebühr betreffend die Ergänzungsvereinbarung vom 28.5.2020/10.6.2020 (betreffend ***10***) mit EUR 201,60 festgesetzt.

Von Seiten der belangten Behörde wurde der Bemessungsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr anstelle des Neunfachen des Jahreswerts nach § 15 Abs 2 des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) lediglich das Einfache des Jahreswertes zugrunde gelegt.

Die korrekte Bemessungsgrundlage lautet nunmehr: Entgelt von EUR 57.600,00 (EUR 6.400 x 9) zzgl EUR 2.000,00 Aufwandsentschädigung ergibt EUR 59.600,00 zzgl 20% USt ergibt eine Bemessungsgrundlage von EUR 71.520,00 (statt ursprünglich EUR 10.080,00). Die Gebühr beträgt 2% vom Wert dieses bedungenen Entgelts, somit EUR 1.430,40.

3.3 Zu Spruchpunkt III. (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 grundsätzlich 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 5. Jänner 2026