

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 4. September 2023 gegen insgesamt **59 Bescheide** des Finanzamtes Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten vom 4. März 2021, 10. Februar 2021 und vom 8. August 2021 betreffend Gebühren gemäß § 33 TP 9 GebG (insgesamt 30 Bescheide) und Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG (insgesamt 29 Bescheide), alle zur Steuernummer ***BF1StNr1*** (siehe dazu die Aufstellung am Beginn der Entscheidungsgründe) zu Recht erkannt:

I.1.1 Die Beschwerden gegen die **23 Bescheide** betreffend **Gebühren gemäß § 33 TP 9 GebG** für die sog. „**Dienstbarkeitsverträge genutzt**“ mit den ErfNr.

[...]

werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

I.1.2 Den Beschwerden gegen die **7 Bescheide** betreffend **Gebühren gemäß § 33 TP 9 GebG** für die sog. „**Dienstbarkeitsverträge ungenutzt**“ mit den ErfNr.

[...]

wird teilweise Folge gegeben und die Bescheide gemäß § 279 BAO jeweils insofern abgeändert, als die Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 600,00 unter Anwendung eines Steuersatzes von 2% mit **€ 12,00** festgesetzt wird.

I.2 Den Beschwerden gegen die **29 Bescheide** betreffend **Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG** zu den nachstehend angeführten ErfNr. wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und die Bescheide aufgehoben.

[...]

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

Entscheidungsgründe

Aufstellung der angefochtenen Bescheide im gegenständlichen Verfahren

[...]

***Vertragdaten und Geschäftszahlen ***

I. Bisheriger Verfahrensablauf

Anzeige von Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträgen im Jahr 2020

Mit Schreiben vom **10.7.2020** zeigte das Notariat *****NOTAR***** (kurz Notar) dem Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten (kurz FA) mehrere von der *****Bf1***** (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Berechtigte im Jahr 2014 und 2015 mit diversen Liegenschaftseigentümern abgeschlossene „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge“ samt „Ergänzungsvereinbarungen“ an, bei denen im Jahr 2020 die notarielle Beglaubigung der Unterschriften der Vertragsparteien erfolgt ist.

Außenprüfung zu ABNr. 13/023/20

In der Folge führte das FA im Zeitraum **4.11.2020 bis 15.06.2023** (mit coronabedingten Unterbrechungen) bei der Bf. eine gebührenrechtliche Außenprüfung betreffend den Zeitraum 2014 - 2020 durch. Der Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 23.10.2020 zu **ABNr. 13/023/20** wurde der Bf. am **4.11.2020** ausgehändigt.

Auf eine **Anfrage** des Finanzamtes vom **17.12.2020** antwortete die steuerliche Vertretung der Bf. ua. wie folgt:

*„... im Zuge der Betriebsprüfung der *****Bf1***** kam es zur Überprüfung eines in 2014 geschlossenen Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsvertrags zwischen der *****BF***** und Hr. *****A***** über die Nutzung des Gst *******. Hierbei ist aufgefallen, dass für den vorliegenden Vertrag augenscheinlich keine Rechtsgeschäftsgebühren abgeführt wurden. Im Folgenden möchten wir hierzu kurz ausführen.*

Die im Vertrag beschlossenen Rechte könnten unter § 33 TP 9 GebG fallen und würden dann unter Berücksichtigung der weiteren Voraussetzungen (insbes. § 15 GebG) eine Gebührenschild ausgelöst haben. Bei Vertragsabschluss ist von unseren Mitarbeitern der Vertrag als „Optionsvertrag“ angesehen worden, da man sich die Grundstücke auf dem später die Windräder errichtet werden, sichern wollte. Gem § 16 Abs 1 ZI lit a GebG würde die Gebührenschild im Zeitpunkt der Unterzeichnung der Vertragsparteien

entstehen, im vorliegenden Sachverhalt der 23.04.2014 bzw 04.05.2014. Nachfolgend hat die Abfuhr der Gebühr gern § 31 Abs 1 GebG bei Rechtsgeschäften, für die eine Hundertsatzgebühr mit Bescheid festzusetzen ist, soweit nicht anders bestimmt, mit bescheidmäßiger Festsetzung bis zum 15. des zweitfolgenden Monats zu erfolgen. Im Fall einer Selbstbemessung nach § 3 Abs 4 GebG gilt ebenso der 15. des zweitfolgenden Monats als Frist. Im vorliegenden Fall erfolgte augenscheinlich irrtümlich keine Vergebührung.

Das Gebührengesetz sieht keine eigene Verjährungsfrist vor und bezieht sich auf § 207 ff BAO. Die Verjährungsfrist zu Festsetzung der vorliegenden Abgabe beträgt somit 5 Jahre und beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Im vorliegenden Fall begann die Verjährung somit mit 01.01.2015 und endete mit 31.12.2019. Unseres Wissens nach liegen keine Verlängerungshandlungen (Amtshandlungen nach außen) vor, welche zur Verlängerung der Verjährungsfrist gem § 209 BAO führen.

Zusammengefasst ist daher bei Entstehung der Abgabenschuld im Mai 2014 und keinen vorliegenden Verlängerungstaten von einer Verjährung zur Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr mit 31.12.2019 auszugehen.

Nach telefonischer Besprechung übermittelte die steuerliche Vertretung der Bf. dem FA mit Schreiben vom **26.2.2021** die von der Bf. im prüfungsgegenständlichen Zeitraum im Zusammenhang mit der Errichtung von Windenergieanlagen abgeschlossen Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge (Anlage ./1 „Dienstbarkeitsverträge genutzt“ sowie Anlage ./2 „Dienstbarkeitsverträge ungenutzt“) und führte zum Sachverhalt aus wie folgt:

*„Vorab ist zu erwähnen, dass wir für die Darlegung des Sachverhalts und den weiteren Ausführungen in dieser Eingabe einen der abgeschlossenen Verträge exemplarisch herangezogen haben (Anlage ./3 Dienstbarkeitsvertrag ***A***), die untenstehenden Ausführungen aber aufgrund gleichen Inhalts sowie gleicher Vorgehensweise hinsichtlich des Abschlusses der Verträge und der Einräumung der Dienstbarkeiten für sämtliche Verträge der Anlage ./1 und Anlage ./2 gelten.*

*Die ***Bf1*** betreibt mehrere Windparks unter andrem auch jene in der Region ***ORT***. Die Fördertarife für die Windenergieanlagen (WEA) im Windpark ***ORT*** 1 sowie im Windpark ***ORT*** 2 sind im Jahr 2016 bzw im Jahr 2017 ausgelaufen. Die in den jeweiligen Windparks befindlichen WEAs sollten in diesem Zuge gegen neue Anlagen getauscht werden. Dazu wurden bereits in den Jahren 2012 sowie 2013 damit begonnen ein Konzept zu entwickeln, wie ein solches Repowering (Austausch der alten Anlagen gegen Neue) aussehen könnte. Zur Konzeptentwicklung wurde eine externe Studie in Auftrag gegeben. Im 4. Quartal des Jahres 2013 lag ein optimiertes Konzept zu den Windparks vor. Kurze Zeit später, konkret im 1. Quartal*

2014, wurde von der *****Bf1***** damit begonnen, die prüfungsanhängigen Verträge mit den betreffenden Liegenschaftseigentümern abzuschließen.

Die als Grund- und Dienstbarkeitsverträge bezeichneten Verträge werden unter Anschluss eines groben Lageplans abgeschlossen (vgl Seite 9 der Anlage ./3) und dienen im Wesentlichen dazu, sich die für die Errichtung der WEAs abstrakt in Frage kommenden Grundstücksflächen im Voraus gegenüber Konkurrenzunternehmen zu sichern. In Österreich sind die geeigneten Flächen, auf welchen die Umsetzung solcher Projekte realisiert werden kann, nur begrenzt verfügbar. Zum einen liegt dies daran, dass Grundstücksflächen, welche sich beispielsweise neben dicht besiedeltem Wohngebiet befinden, von Beginn an ausscheiden, da eine behördliche Bewilligung auf solchen Flächen grundsätzlich auszuschließen ist. Zum anderen müssen die Grundstücksflächen auch im Hinblick auf eine gute Stromernte geeignet sein (insbesondere müssen die Windverhältnisse geeignet sein), Weiters muss darauf Bedacht genommen werden, dass die Grundstücke zumindest abstrakt für eine künftige behördliche Bewilligung in Frage kommen. Zu Beginn eines Projektes zur Errichtung von WEAs liegt daher, unabhängig davon ob in weiterer Folge eine behördliche Bewilligung erteilt wird, zunächst primär der Fokus auf der reinen Sicherung von geeigneten Grundstücken, da man sonst von den Konkurrenzunternehmen von den ohnehin nur begrenzt verfügbaren Standorten verdrängt wird.

Die gegenständlichen Verträge mit den betroffenen Liegenschaftseigentümern wurden im Wesentlichen in den Jahren 2014 und 2015 abgeschlossen. Nach Unterzeichnung der gegenständlichen Verträge wurde den Grundstückseigentümern das vereinbarte Entgelt für die Einräumung der Option überwiesen (vgl Seite 13 der Anlage ./3).

Die Umwidmung der für die Errichtung der WEAs benötigten Flächen auf den jeweiligen Grundstücken erfolgte im 3. Quartal 2015 - ein Jahr später, im 3. Quartal 2016, erfolgte die behördliche Bewilligung des Projekts. Der neue Fördervertrag für den Windpark *****ORT*** 1** sowie den Windpark *****ORT*** 2** lag erst im 4. Quartal 2019 vor.

Beginnend mit dem 2. Quartal 2020 wurden die Dienstbarkeiten aus den in den Jahren 2014 und 2015 abgeschlossenen Verträgen durch Eintragung in das Grundbuch begründet sowie Ergänzungsvereinbarungen mit den jeweiligen Grundstückseigentümern hinsichtlich der 2014 bzw 2015 errichteten Verträge abgeschlossen (Anlage ./4 Ergänzungsvereinbarung *****A*****). Für die Einräumung der Dienstbarkeiten wurden die auf den Verträgen aus den Jahren 2014 und 2015 geleisteten Unterschriften der Parteien notariell beglaubigt sowie die Ergänzungsvereinbarungen, ebenfalls unter notarieller Beglaubigung, von den Vertragsparteien unterzeichnet (vgl. Seite 13 bis 16 der Anlage ./4). Der Inhalt der Ergänzungsvereinbarungen betraf (i) eine einmalige Vergütung für die Einräumung von Leitungsrechten; (ii) den Austausch des bisherigen

*Lageplans gegen einen aktualisierten Lageplan; (iii) die Übertragung der Rechte und Pflichten aus dem Dienstbarkeitsvertrag von der ***Bf1*** an die ***BF***park ***ORT*** **RECHTSNACHFOLGERIN*** spätestens im Zeitraum 2023/2024; (iv) die Möglichkeit der Einverleibung der uneingeschränkten Dienstbarkeit des Geh- und Fahrrechtes sowie der Errichtung und des Betriebs von einer WEA im Umfang des Punktes 1.3. des Dienstbarkeitsvertrages zugunsten der ***BF***park ***ORT*** **RECHTSNACHFOLGERIN***. Die Möglichkeit der Übertragung der Rechte und Pflichten auf Dritte wurde bereits in den Grund- und Dienstbarkeitsverträgen aus 2014 und 2015 unter Punkt 7 vereinbart.*

Im Zuge der Unterzeichnung der Ergänzungsvereinbarungen wurden die alten Lagepläne gegen konkrete Lagepläne ausgetauscht, auf dessen Basis das Entgelt gemäß Punkt 2.1. des Vertrages nunmehr berechnet werden konnte.

*Die ***Bf1*** ist im Zeitpunkt der erstmaligen Unterzeichnung der Verträge in den Jahren 2014 bzw 2015 davon ausgegangen, dass es sich bei den mit den Grundstückseigentümern abgeschlossenen Verträgen um Optionsverträge handelt, durch welche lediglich die Option auf eine in der Zukunft gerichtete Einräumung der Dienstbarkeit eingeräumt wird (vgl dazu Anlage ./5 Aktenvermerk ***BF***). Bei Abschluss der betreffenden Verträge war den Vertragsparteien klar, dass Dienstbarkeiten - sofern überhaupt eine behördliche Bewilligung zur Errichtung von WEAs erteilt wird - jedenfalls nur in einer abgeänderten Form abgeschlossen werden und dass die Verträge lediglich der vorsorglichen Sicherung von geeigneten Grundstücken dienen.*

Einige der Verträge, welche in den Jahren 2014 und 2015 abgeschlossen wurden, wurden in weiterer Folge nicht genutzt weshalb es auch zu keiner Einverleibung einer Dienstbarkeit auf diesen Grundstücken gekommen ist (Anlage ./2 Dienstbarkeitsverträge ungenutzt). Vor diesem Hintergrund ist der wirtschaftliche Charakter der Verträge als bloße Option offenkundig, deren gebührenrechtliche Einordnung noch bis vor Kurzem sehr unsicher war, wie in der Folge dargelegt wird.“

Mit **Schreiben vom 28.11.2022** forderte das FA von der steuerlichen Vertretung der Bf. Informationen über die Höhe der Entschädigungen betreffend Flurschäden gemäß Pkt 6 der Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge an.

Zur Beantwortung übersandte die steuerliche Vertretung der Bf. dem FA am **19.1.2023** eine Aufstellung mit den bezahlten Flurschäden.

Mit Niederschrift über die Schlussbesprechung vom **15.6.2023** wurde die Außenprüfung zu ABNr. 13/023/20 abgeschlossen.

Gebührenbescheide 2021

Bereits während der laufenden Außenprüfung erfolgte für einzelne Verträge eine Festsetzung der Dienstbarkeitsgebühr, und zwar

mit **Bescheid vom 10.02.2021 zu ErfNr ***1***** für den Vertrag der Bf. mit *****B***** vom 17.4.2015 (beim BFG anhängige Beschwerde zu Gz. RV/7103937/2023) und mit **Bescheid vom 04.03.2021 zu ErfNr ***2***** für den Vertrag der Bf. mit *****C***** vom 25.04./02.05.2019 (beim BFG anhängige Beschwerde zu Gz. RV/7103931/2023).

Für diese Verträge wurde vom FA keine Gebührenerhöhung festgesetzt.

Gebührenbescheide und Bescheide über eine Gebührenerhöhung 2023

Weiters wurde nach Abschluss der Außenprüfung zu ABNr. 13/023/20 am **8.8.2023** vom Finanzamt Österreich gegenüber der *****Bf1***** für insgesamt 29 weitere Verträge Gebührenbescheide und Bescheide über eine Gebührenerhöhung erlassen (siehe dazu die in der Anlage ./1 zur Beschwerde vom 4.9.2023 aufgezählten Bescheide).

In der **Begründung** verwies das Finanzamt im Wesentlichen auf das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung und die Niederschrift NS über die Schlussbesprechung und erklären diese zu einem integrierenden Bestandteil des Bescheides. Als Bemessungsgrundlage wurde jeweils das 9-fache des jährlichen Entgelts für die jeweilige Teilfläche zuzüglich 20 % Umsatzsteuer sowie das einmalige Optionsentgelt von netto € 500,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer angesetzt und dazu festgehalten, dass gemäß § 26 GebG bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte gelten und für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgeblich sei.

Zur Verjährung führte das FA aus, dass die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen und daher die Verjährungsfrist 10 Jahre betrage, eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraussetze. Die Abgabenhinterziehung erfordere Vorsatz als Schuldform. Vorsätzliches Handeln beruhe nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, sei aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezügliche Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH v.23.02.2010 2007/15/02 92 und v.23.06.1992, 92/14/0036). Die Gesellschaft habe in den Verträgen ausdrücklich auf die Gebührenpflicht und die Höhe hingewiesen und darauf, dass sie die Vergebühlung vornehmen. Die Gesellschaft habe aufgrund ihrer Tätigkeit lfd Dienstbarkeitsverträge abgeschlossen. Es sei ihr daher bekannt gewesen, dass es sich um gebührenpflichtige Verträge handle und habe sie die Vergebühlung trotzdem nicht vorgenommen. Durch die unterlassene Anmeldung sei eine Abgabenverkürzung der zu erhebenden Gebühr zumindest billigend in Kauf genommen worden. Es sei hier zumindest dolus eventualis gegeben.

Die Bescheide über eine Gebührenerhöhung enthalten ebenfalls einen Hinweis aus das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung und die Niederschrift über die Schlussbesprechung und erklären diese zu einem integrierenden Bestandteil des Bescheides. Weiters wird wie in den Gebührenbescheiden begründet, weshalb zumindest dolus eventualis gegeben sei.

Das Ausmaß der Gebührenerhöhung mit 20% wurde in der Niederschrift wie folgt begründet:

Die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG 1957 wird zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften in Ausübung des Ermessens und unter Berücksichtigung der Ermessenskriterien in Höhe von 20 % der verkürzten Gebühr festgesetzt, da die Gebührenanzeige bzw. Gebührenentrichtung nicht rechtzeitig erfolgte. Die Festsetzung erfolgt unter Berücksichtigung der maßgeblichen Umstände, inwieweit das Erkennen der Gebührenpflicht der Schrift bzw. des Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte. Weiters wurde berücksichtigt, ob die Gebührenanzeige geringfügig oder verspätet erstattet wurde, sowie ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist. Das Erkennen der Gebührenpflicht kann deshalb zugemutet werden, da Sie verpflichtet wären, sich über die Gesetze zu informieren zumal auch eine Notariatskanzlei bei der Vertragsgestaltung mitgewirkt hat.“

Beschwerden vom 4.9.2023

Am 4.9.2023 brachte die Bf. gegen die in den Anlagen ./1 und ./1a aufgezählten Bescheide Beschwerden ein (hinsichtlich der Bescheide aus 2021 nach Fristerstreckung):

Anlage 1

[...]

Anlage 1a

[...]

Dazu wird bemerkt, dass von den in der **Anlage 1a** genannten Bescheiden folgende dem BFG nicht vorgelegt wurden und daher **nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens vor dem BFG** sind:

[...]

Geltend gemacht wurden folgende **Beschwerdegründe**:

a. Eingetretene Festsetzungsverjährung für im Kalenderjahr 2014 abgeschlossene Verträge

Aus dem Verhalten der Bf. könne kein vorsätzliches Verhalten zur Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG abgeleitet werden. Vielmehr sei die Bf. im Zeitpunkt des erstmaligen

Vertragsabschlusses einem Irrtum unterlegen und habe es dadurch eben gerade nicht für möglich gehalten hat, dass ein gebührenpflichtiger Sachverhalt verwirklicht wird. Der Bf. könne kein vorsätzliches Verhalten vorgeworfen werden und könne auch die längere Verjährungsfrist iSd § 207 Abs 2 BAO nicht zur Anwendung gelangen. Die Festsetzung der Gebühren sowie der Gebührenerhöhungen betreffend die Verträge aus dem Jahr 2014 erfolgte daher, aufgrund bereits eingetretener Festsetzungsverjährung iSd § 207 BAO, jedenfalls zu spät, weshalb die hinsichtlich der Verträge aus 2014 erlassenen Gebührenbescheide und Gebührenerhöhungsbescheide ersatzlos aufzuheben seien.

b. Rechtswidrige, doppelte Vergebühung derselben Urkunden (i) bei Abschluss der Ergänzungsvereinbarungen 2020 und (ii) nachträglicher Vergebühung der Urkunden aus 2014 und 2015

Mit den Ergänzungsvereinbarungen 2020 seien die hier beschwerdegegenständlichen Verträge (soweit „genutzte Verträge“ betroffen sind), wenn auch aufgrund einer verspäteten Anzeige, bereits in der richtigen Höhe vergewährt worden. Insgesamt sei daher bereits im Jahr 2020 durch die Anzeige und Abfuhr der Gebühren der rechtsrichtige Zustand hinsichtlich der gebührenrechtlichen Behandlung der Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge aus den Jahren 2014 und 2015 hergestellt worden. Eine (nochmalige) Vergebühung eben dieser Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge würde jener Vervielfachung der Gebühr entsprechen, die der VfGH mit der Aufhebung des § 25 GebG als verfassungswidrig erachtete. Daher seien die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit behaftet.

c. Rechtswidrigkeit der Bescheide in Anlage ./1a

Die in Anlage ./1a angeführten Bescheide seien aus den oben angeführten Gründen ebenso rechtswidrig. Weiters sei - wie aus der Tabelle in Anlage ./1a zu entnehmen - in einigen Fällen eine Gebührevorschreibung sowohl gegenüber der Bf. als auch gegenüber der ***BF***park ***ORT*** **RECHTSNACHFOLGERIN*** erfolgt, was offensichtlich rechtswidrig sei (gekennzeichnet in Anlage ./1a mit Anmerkung „Doppelt festgesetzt“).

d. Rechtswidrige Vergebühung von Umsatzsteuer

Bei sämtlichen Bescheiden in Anlage ./1 und ./1a, bei denen die Abgabenbehörde Umsatzsteuer zur Bemessungsgrundlage hinzugerechnet hat, sei die Gebührenbemessung auch der Höhe nach rechtswidrig, zumal es sich um umsatzsteuerbefreite Umsätze handle, bei denen - sofern es sich überhaupt um Unternehmer handle (dies wurde von der Abgabenbehörde nicht festgestellt) - die Umsatzsteuer gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG 0% betrage.

Beantragt wurde jeweils die **ersatzlose Aufhebung** der Bescheide, **in eventu** die Abänderung der Gebührenbemessungsgrundlage indem keine Umsatzsteuer in die Gebührenbemessungsgrundlage einbezogen wird,

eine Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO. Weiters beantragte die Bf. das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO und die Direktvorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht.

Vorlage der Beschwerden ans BFG

Mit Vorlageberichten vom **1.12.2023** zu Gz. **Geschäftszahlen**, vom **4.12.2023** zu Gz. **Geschäftszahlen** und **Geschäftszahlen** legte das FA die Beschwerden der Bf. gegen insgesamt **59 Bescheide** dem BFG zur Entscheidung vor (30 Bescheide betreffend Gebührenfestsetzungen nach § 33 TP 9 GebG und 29 Bescheide betreffend Gebührenerhöhung nach § 9 Abs. 2 GebG - siehe dazu die Aufstellung am Beginn der Entscheidungsgründe).

Die in den Schriftsätzen der Bf. angesprochenen Beschwerden der *****RECHTSNACHFOLGERIN5***** sind in der Gerichtsabteilung **1096-1** unter **RV/7102807/2024 ua** anhängig und nicht Gegenstand dieser Entscheidung.

Ergänzender Schriftsatz der Bf. vom 7.10.2024

Am **7.10.2024** brachte die Bf. einen ergänzenden Schriftsatz ein, in dem im Wesentlichen geltend gemacht wurde, dass die nach dem 1.1.2019 abgeschlossenen Dienstbarkeitsverträge gemäß § 35 Abs 7 GebG befreit seien und wurde dazu eine Tabelle angeschlossen. Dieser Schriftsatz wurde mit Beschluss vom **22.1.2025** ans FA weitergeleitet.

Vorhalt des BFG an die Bf. vom 3.2.2025

Am **3.2.2025** richtete das BFG einen Vorhalt zu den Themen „Doppelbemessung“ und „Verjährung“ an die Bf.

Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 18.2.2025

Am **18.2.2025** brachte das FA eine Stellungnahme zur Ergänzung der Bf. vom 7.10.2024 ein, in dem darauf verwiesen wurde, dass in den gegenständlichen Dienstbarkeitsverträgen der Bf. mit *****C***** der Bf. gemäß Punkt 1.3 das dingliche Recht der Dienstbarkeit der Überstreichung der Rotorflächen einer Windparkanlage sowie zu diesem Zweck die Zu- und Abfahrt und das Grundstück jederzeit zu betreten und mit Fahrzeugen jeder Art zu befahren, eingeräumt werde. Aufgrund des im Gebührengesetz geltenden Urkundenprinzips (§ 17 GebG) sei für die Festsetzung der gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Da in gegenständlichem Vertrag kein Leitungsrecht eingeräumt werde, könne die

Befreiung gemäß § 35 Abs. 7 GebG nicht zur Anwendung kommen. Ein Eingehen auf die anderen Punkte in der Ergänzung zur Beschwerde würden sich daher erübrigen.

Diese Stellungnahme wurde mit Beschluss des BFG vom 18.2.2025 an die Bf. weitergeleitet.

Stellungnahme der Bf. vom 27.2.2025

Am 27.2.2025 brachte die Bf. eine ergänzende Stellungnahme zu den Themen „Verjährung“ und „Doppelvergebührung“ beim BFG ein und regte die Abhaltung eines Erörterungstermines gemeinsam mit dem Parallelverfahren (RV/7102807/2024) an.

Zum Verjährungsbeginn nach § 208 Abs 1 lit d BAO bei Vorliegen einer Ungewissheit iSd § 200 BAO führte die Bf. ua aus, dass sie zwar wie das BFG der Ansicht sei, dass bei Abschluss der „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge“ der Jahre 2014 und 2015 eine Ungewissheit iSd § 200 BAO vorgelegen sei, die erst beseitigt worden sei, als das Ausmaß der dauerhaft verbauten Quadratmeter und der überstrichenen Quadratmeter der Rotorblätter feststand (somit im Zeitpunkt der Ergänzungsvereinbarungen).

§ 208 Abs 1 lit d BAO habe den besonderen Fall vor Augen, dass der endgültigen Abgabensfestsetzung aufgrund von Ungewissheit eine bloß vorläufige Festsetzung gemäß § 200 BAO vorangegangen sei. Auch eine vorläufige Abgabensfestsetzung nach § 200 BAO unterliege der Festsetzungsverjährung der §§ 207ff BAO. Nach der Generalklausel des § 208 Abs 1 lit a BAO beginne die relative Verjährungsfrist in den Fällen des § 207 Abs 2 BAO grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch nach § 4 BAO entstanden ist. Ein vorläufiger Festsetzungsbescheid iSd § 200 BAO habe daher innerhalb dieser Verjährungsfrist zu ergehen. Nur wenn ein Abgabensanspruch aufgrund einer Ungewissheit vorläufig gemäß § 200 BAO festgesetzt wurde, komme für die endgültige Festsetzung § 208 Abs 1 lit d BAO als eine von der Grundregel des § 208 Abs 1 lit a BAO abweichende Sonderregelung zur Anwendung (vgl Hubmann, Verjährungsfälle bei vorläufiger Abgabensfestsetzung, AVR 2024, 76 (78)).

Die relative Verjährungsfrist des § 208 Abs 1 lit d BAO betreffe sohin ausschließlich die Verjährung des Rechts,

- a. nach vorangegangener vorläufiger Festsetzung einer Abgabe gemäß § 200 Abs 1 BAO diese endgültig nach § 200 Abs 2 Satz 1 BAO festzusetzen,
- b. den vorläufigen Abgabensbescheid nach § 200 Abs 2 Satz 2 BAO für endgültig zu erklären oder
- c. bei bloß teilweiser Beseitigung der Ungewissheit - einen vorläufigen Abgabensbescheid durch einen anderen vorläufigen nach § 200 Abs 1 letzter Satz BAO zu ersetzen (vgl Hubmann, Verjährung bei mehrfach nach § 295 Abs 1 BAO geänderter vorläufiger Abgabensfestsetzung, AVR 2024, 244 (248)).

Die Verjährung dieser explizit aus dem normalen Verjährungsregime herausgenommenen Rechte sei von jener des allgemeinen Festsetzungsrechts zu unterscheiden, deren Frist schon zuvor beginne.

Da der bescheidmäßigen Festsetzung der Gebühren, die aus den Verträgen des Jahres 2014 resultieren, im gegenständlichen Sachverhalt keine vorangegangene vorläufige Festsetzung bzw. ein vorläufiger Abgabenbescheid vorausgegangen sei, sei kein Raum zur Anwendung der Bestimmung des § 208 Abs 1 lit d BAO. Die Beurteilung, ob bereits Verjährung eingetreten ist, erfolge vielmehr ausschließlich nach Maßgabe des § 208 Abs 1 lit a BAO. Dementsprechend sei die Festsetzung der Gebühren betreffend die Verträge aus dem Jahr 2014, aufgrund bereits eingetretener Festsetzungsverjährung gemäß § 207 Abs 2 iVm § 208 Abs 1 lit a BAO zu spät erfolgt.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalls der Ungewissheit maßgebend sei, unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde hiervon Kenntnis erlangt (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷ (2021), § 208 Rz 4).

Gebührenerhöhungen iSd § 9 GebG seien Nebenansprüche und verjähren gemäß § 207 Abs 2 letzter Satz BAO gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe und dementsprechend auch die Gebührenerhöhungsbescheide für Verträge aus den Jahren 2014 aufgrund bereits eingetretener Festsetzungsverjährung rechtswidrig.

Der Festsetzung der Gebühren, die aus den Verträgen der Jahre nach 2014 resultieren, stünde die Festsetzungsverjährung nicht entgegen. Voraussetzung für Verhängung einer Gebührenerhöhung nach § 9 Abs 2 GebG sei allerdings ein persönliches Verschulden beim Gebührensschuldner. Da ein solches persönliches Verschulden bei der Bf. nicht vorliege, wie bereits in den Rz 22ff der Beschwerde vom 4.9.2023 dargelegt, sei auch in diesem Fall die Erlassung der Gebührenerhöhungsbescheide zu Unrecht erfolgt.

Zum Einwand „Rechtswidrige, doppelte Vergebührung derselben Rechtsgeschäfte“ stimmte die Bf. dem BFG dahingehend zu, dass bei einer isolierten Betrachtungsweise rein auf die Bf. bezogen keine Doppelfestsetzung vorliege. Es sei insgesamt zu einer unrechtmäßigen Doppelfestsetzung gekommen. Es sei dem BFG grundsätzlich auch beizupflichten, dass der Inhalt der Ergänzungsvereinbarungen in einem isolierten Verfahren der Bf. nur insofern eine Rolle spiele, als daraus die Höhe des endgültigen Entgelts abgeleitet worden sei.

Abschließend wurde noch festgehalten, dass der Einwand „Rechtswidrige Vergebührung Umsatzsteuer“ von den obigen Ausführungen unberührt bleibt.

Diese Stellungnahme der Bf. vom 27.2.2025 wurde gleichzeitig mit der Ladung zu einem Erörterungstermin auch dem FA übermittelt.

Erörterungstermin vom 21.5.2025 - Gespräche zwischen Bf. und FA

Am 21.5.2025 fand über Anregung der Bf. ein gemeinsamer Erörterungstermin für die Beschwerden der Bf. und der ***BF***park ***ORT*** ***RECHTSNACHFOLGERIN*** statt. Für beide beschwerdeführenden Parteien nahm Herr ***STB*** (kurz Stb) am Erörterungstermin teil und erklärte er, dass auch im Hinblick auf die abgabenrechtliche Geheimhaltung keine Bedenken gegen eine gemeinsame Durchführung des Erörterungstermins und die Abfassung einer gemeinsamen Niederschrift bestehen.

Für die Verfahren der Bf. wurde dem Stb und dem FA eine Darstellung des bisherigen Verfahrensablaufes und des Sachverhaltes nach dem derzeitigen Ermittlungsstand überreicht (Beilage ./1 zur Niederschrift) und an Hand dessen die Sache referiert.

Auf die Frage der Richterin, ob es zum Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, antwortet der Stb:

„Zum Sachverhalt direkt nicht.“

Auf die Frage des Stb, ob die Entscheidung des BFG vom 21.01.2019 (Anmerkung: Erkenntnis des BFG 21.01.2019, RV/7101538/2013) die Bf betraf, antwortete die Richterin: Ja, die Bf war damals auch die ***Bf1***.

Der Stb. legte eine Aufstellung über die angefochtenen Bescheide und die betroffenen Verträge vor, die als Beilage ./2 zur Niederschrift genommen wurde. Darin sind „blau“ die Verträge markiert, „rosa“ die angefochtenen Bescheide und darin wird der Zeitstrahl dargestellt.

Weiters wurde noch eine Aufstellung überreicht, die als Beilage ./3 zur Niederschrift genommen wurde.

Zum Bescheid zur ErfNr. ***3*** betreffend ***D*** führte der Stb aus, dass da die Beschwerdeargumente nur hinsichtlich der USt zutreffen. Die Richterin verwies auf die Vorlageberichte und darin dieser Bescheid gar nicht genannt werde.

Die Vertreter des Finanzamtes erklärten, dass es von ihrer Seite zum Sachverhalt keine Ergänzungen gäbe.

Zu den hier strittigen Rechtsfragen, verwiesen die Parteien zunächst auf die Ausführungen in den bisherigen Schriftsätzen.

Nach Erörterung der Rechts- und Sachlage vereinbarten die Parteien (Stb und FA Vertreter) noch Gespräche zu führen und dem Gericht bis zum 30.06.2025 über den Stand des Verfahrens zu berichten.

In der Folge übermittelten die Bf. bzw. das FA der jeweils an die andere Partei versendeten E-Mailnachrichten mit möglichen „Einigungsvorschlägen“ für Maßnahmen nach § 300 BAO. So übermittelte die Bf. dem FA am **26.8.2025** einen „Einigungsvorschlag“ mit auszugsweise folgendem Inhalt:

Im Rahmen des Erörterungstermines wurde von Seiten des Finanzamtes eine außergerichtliche Einigung unter der Bedingung, dass die Vergebührung der Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge aus 2014 und 2015 sowie die Zessionsgebühr bestehen bleibt in Aussicht gestellt. Hinsichtlich der Doppelfestsetzung und der Erhöhungsbescheide wurde entsprechende Kompromissbereitschaft bekundet.

Untenstehend dürfen wir daher den Folgenden, konkreten Vorschlag unterbreiten:

- *Die Festsetzung der Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge aus den Jahren 2014 und 2015 iHv EUR gesamt 29.214,12 bleibt bestehen (siehe Anlage 1 Beschwerde 4.9.23 GB in Anlage ./1).*
- *Von der Festsetzung der Ergänzungsvereinbarungen („Doppelfestsetzung“) iHv EUR 16.470,48 wird abgesehen (siehe Anlage 1 a Beschwerde 4.9.23 und Anlage 1 Beschwerde 14.5.24 in Anlage ./1).*
- *Die Festsetzung der Zessionsgebühr iHv EUR 26.427,79 bleibt bestehen (siehe Anlage ./2)*
- *Von der Festsetzung der Gebührenerhöhung betreffend die Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge iHv EUR 6.190,83 sowie die Zessionsgebühr iHv EUR 13.213,90 wird abgesehen (siehe Anlage 1 Beschwerde 4.9.23 EH in Anlage ./1 sowie Anlage ./2).*

Insgesamt bleibt daher eine Gebührenfestsetzung iHv insgesamt EUR 55.641,91 bestehen. Eine Gebührenschild und Gebührenerhöhung iHv insgesamt EUR 35.875,21 wird aufgehoben.

Aus verfahrenstechnischer Sicht wären nach Maßgabe der obigen Ausführungen dementsprechend den Beschwerden hinsichtlich der Erhöhungsbescheide (betreffend die Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge sowie auch betreffend die Zessionsgebühr) und jener hinsichtlich der Doppelfestsetzung (betreffend die Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge) stattzugeben und die Bescheide dementsprechend aufzuheben

Diesen Einigungsvorschlag der Bf. beantwortete das FA mit E-Mail vom **25.9.2025** wie folgt:

Wie bereits im Schreiben vom 04.09.2025 ausgeführt, käme ein Verzicht auf die Gebührenerhöhungen in Betracht, dies ergibt beim Gebührenbescheid betreffend Zession einen Betrag von € 13.213,90 (Anmerkung: dieser Bescheid ist hier nicht gegenständlich) und bei den Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträgen einen Betrag von € 6.190,83“

Zurücknahme der Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf mündliche Verhandlung

Mit Schriftsatz vom 12.12.2025 nahm die Bf. die Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie auf mündliche Verhandlung zurück. Ein weiteres Vorbringen wurde im Schriftsatz nicht erstattet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Grund- und Dienstbarkeitsverträge 2014 und 2015

In den Jahren 2014 und 2015 wurden zwischen der ***Bf1*** (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) und den Eigentümern von insgesamt 31 in der Region ***ORT*** gelegenen Liegenschaften zum Zweck eines Repowering von Windparksanlagen im Wesentlichen gleichlautende Verträge mit der Bezeichnung „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag“ abgeschlossen. Diese Verträge dienten in erster Linie dazu, sich für die Errichtung der neuen Windenergieanlagen (WEA) abstrakt in Frage kommende Grundstücksflächen im Voraus gegenüber Konkurrenzunternehmen abzusichern. Das Ausmaß der tatsächlichen Inanspruchnahme von Grundflächen stand im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht fest. Es wurde in den Verträgen durch Anschluss eines groben Lageplanes das ca. Ausmaß und die Lage der voraussichtlich benötigten Teilfläche der Grundstücke dadurch definiert, dass der voraussichtliche Standort der Anlage dort eingezeichnet wurde.

Die über die Verträge errichteten Vertragsurkunden haben folgenden (bis auf die Namen der Liegenschaftseigentümer, Grundstücksnummer, EZ, Größe des Grundstückes identen) Inhalt:

„1 Vertragsgegenstand:

*1.1 Herr**** und Frau **** sind grundbücherliche Eigentümer des in der Katastralgemeinde ***11111*** ***ORT*** gelegenen Grundstückes mit der Grundstücksnummer ****, EZ **** (dienendes Grundstück).*

*1.2 Die Berechtigte beabsichtigt, auf einer Teilfläche dieses Grundstückes im Ausmaß von ca. **** m² die Errichtung und den Betrieb von einer Windenergieanlage mit einer Nennleistung von 1,5 - 4 MW inkl. Montage- und Kranstellplatz, Zu- und Abfahrt, Fundament, Schalt- Mess- fr und Transformatorstation, Verlegung elektrischer Leitungen (Nieder- und Hochspannungskabeln etc.), Datenleitung, Erdungsanlage und*

allen sonstigen dazugehörigen technischen Anlagenteilen der Windenergieanlage, nachfolgend kurz „Anlage“ genannt.

Der Standort der Anlage ist dem beiliegenden, einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrags bildenden, Lageplan (Beilage ./1) zu entnehmen. Zu diesem Zweck übergibt der Grundeigentümer und übernimmt die Berechtigte die in Beilage ./1 ausgewiesene Fläche in Bestand samt dem darüber befindlichen Luftraum.

1.3 Der Grundeigentümer räumt der Berechtigten auf dem dienenden Grundstück weiters 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 laut Beilage ./1 sowie zu diesem Zweck die Zu- und Abfahrt und das Grundstück jederzeit zu betreten und mit Fahrzeugen jeder Art zu befahren, ein.

1.4 Die Berechtigte nimmt die unter 1.3 eingeräumten Dienstbarkeiten hiermit an. Die Dienstbarkeiten sind grundbücherlich vorrangig zu etwaigen Pfandrechten sicherzustellen.

1.5 Die Anlage wird auf dem Grundstück in der Absicht beider Vertragsparteien ausgeführt, dass sie nicht stets darauf bleiben soll und damit nicht Bestandteil oder Zubehör des Grundstückes wird (Superädifikat gem. § 435 ABGB). Die Anlage wird daher Gegenstand selbständigen und alleinigen Eigentums der Berechtigten. Das Recht zur windenergetischen Nutzung steht ausschließlich der Berechtigten zu.

1.6 Der Grundeigentümer erklärt ausdrücklich, einer Einreihung dieser Urkunde in die Sammlung der gerichtlich hinterlegten Urkunden des zuständigen Bezirksgerichtes zur Ersichtlichmachung im Sinne des § 435 ABGB zuzustimmen.“

In Punkt 2. wurde das **Entgelt** zwischen den Vertragsparteien wie folgt festgelegt:

*„2.1 Für die Einräumung der Rechte gemäß Punkt 1 des Vertrags und für alle dadurch hervorgerufenen vermögensrechtlichen und wirtschaftlichen Nachteile, insbesondere für bei Lieferung, Errichtung und Betrieb der Anlage allenfalls entstehende Flurschäden, die Beeinträchtigung der land- und/oder forstwirtschaftlichen Nutzung der Grundstücke sowie einen Vermögensnachteil im Fall der Veräußerung etc., verpflichtet sich die Berechtigte, dem Grundeigentümer pro errichteter Windkraftanlage ein jährliches Entgelt in der Höhe von **€ 2,0 pro dauerhaft verbaute Quadratmeter und € 1,0 pro von den Rotorblättern überstrichenem Quadratmeter** somit € **** (in Worten: *****

zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer zu bezahlen. Einvernehmlich festgehalten wird, dass damit alle Ansprüche des Grundeigentümers aus diesem Vertrag, mit Ausnahme allfälliger Ansprüche gem. Punkt 6., abgegolten sind. [Anmerkung: hier wurde bei manchen Verträgen bereits bei Vertragsabschluss ein Betrag eingesetzt, bei vielen wurde es offen gelassen].

2.2 Das Entgelt ist erstmals mit Beginn der Bautätigkeit (Spatenstich) zu bezahlen, wobei es in diesem Kalenderjahr lediglich aliquot für den verbleibenden Zeitraum anfällt. In den darauf folgenden Jahren ist das jährliche Entgelt jeweils spätestens zum 31.01. jeden Jahres zu bezahlen. Der Grundeigentümer wird hierfür schriftlich ein Konto bekannt geben.

...

2.4 Für die Einräumung der Option gemäß Punkt 3.2 bezahlt die Berechtigte an den Grundeigentümer zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung ein einmaliges Optionsentgelt in der Höhe von € 500,- (In Worten Fünfhundert) zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer“

Die **Vertragsdauer** wurde in **Punkt 3.** wie folgt geregelt:

„3.1 Der Vertrag beginnt mit beiderseitiger Unterfertigung und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Den Vertragspartnern kommt ein ordentliches Kündigungsrecht unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalenderjahres zu. Der Grundeigentümer verzichtet jedoch auf die Geltendmachung dieses ordentlichen Kündigungsrechts für die Dauer von 30 Jahren ab Vertragsunterzeichnung. Sollte die Windenergieanlagen innerhalb dieser 30 Jahre endgültig stillgelegt und abgebaut werden, erlischt der Vertrag ein Jahr nach Stilllegung der letzten Windkraftanlage, ohne dass es einer Aufkündigung bedarf.

3.2 Unbeschadet der Bestimmungen des Punktes 3.1 steht dem Grundeigentümer nach Ablauf von 5 Jahren ab dem Zeitpunkt der beiderseitigen Vertragsunterzeichnung unter Einhaltung einer 6 monatigen Frist ein Kündigungsrecht zu, wenn bis dahin keine Windenergieanlage errichtet wurde und auch kein Verfahren zur Erlangung der hierfür notwendigen Bewilligungen anhängig ist. In beiderseitigem Einverständnis kann dieser Zeitraum verlängert werden.

3.3 Ein außerordentliches Kündigungsrecht unter Einhaltung einer vierzehntägigen Kündigungsfrist steht zu:

3.3.1 dem Grundeigentümer, wenn die Berechtigte wesentliche Bestimmungen dieses Vertrags wiederholt schwerwiegend verletzt und dieses Verhalten trotz schriftlicher Aufforderung nicht innerhalb einer Frist von vierzehn Tagen beendet;

3.3.2 der Berechtigten, wenn ihr die Konzession entzogen wird oder der Nutzungsgegenstand nicht mehr zur Windkraftnutzung verwendet werden kann oder der Grundeigentümer wesentliche Bestimmungen dieses Vertrags wiederholt schwerwiegend verletzt und dieses Verhalten trotz schriftlicher Aufforderung nicht innerhalb von vierzehn Tagen beendet.

3.4 Jede Form der Kündigung wie auch eine Aufforderung nach 3.3.1 und 3.3.2 müssen per Einschreiben erfolgen.

3.5 Zum Ende der Frist gemäß Punkt 3.1 hat die Berechtigte die Option, diesen Vertrag um weitere 5 Jahre zu verlängern.

Punkt 6.1 mit der Überschrift **Haftung** lautet wie folgt:

„Die Berechtigte verpflichtet sich, Schäden, die den Grundeigentümern durch Anfahrt, Errichtung, Betrieb und Entfernung der Anlage entstehen auf ihre Kosten zu beseitigen. Dies gilt jedoch nicht für die bereits unter Punkt 2.1 durch das Entgelt abgegoltenen Nachteile bzw. Schäden. Hinsichtlich allfälliger Schadensersatz-, Ausgleichsansprüche oder anderer Ansprüche Dritter, die im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Berechtigten geltend gemacht werden, verpflichtet sich die Berechtigte die Grundeigentümer im gesetzlichen Ausmaß schad- und klaglos zu halten. Allfällige Flurschäden werden nach den Richtwerten der Landwirtschaftskammer Burgenland abgegolten. Eine andere Vereinbarung kann im Einvernehmen getroffen werden

In **Punkt 7** wurde die **Übertragung der Rechte und Pflichten auf Dritte** wie folgt geregelt:

7.1 Die Berechtigte und die Grundeigentümer vereinbaren, dass alle Rechte und Pflichten des gegenständlichen Vertrages auch zu Gunsten und zu Lasten etwaiger Rechtsnachfolger der Vertragsparteien gelten und die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag auf die jeweiligen Rechtsnachfolger zu überbinden sind.

7.2 Die Grundeigentümer stimmen hiermit ausdrücklich einer Verpfändung und/oder Übertragung der Dienstbarkeit an Dritte, insbesondere der Sicherungsübereignung an die finanzierende Bank zu und erklärt, auf die Geltendmachung eines etwaigen Pfandrechts als Bestandgeber an der Anlage zu verzichten.

7.3 Die Grundeigentümer stimmen weiters ausdrücklich einer Übertragung der Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag durch die Berechtigte an einen Dritten zum Zwecke des Vertragsgegenstandes nach Punkt 1. zu, insbesondere der Weitergabe der Rechte aus den Dienstbarkeiten an Dritte, welche zur Nutzung der Windenergieanlage berechtigt sind. Ein Entgelt aus einer derartigen Weitergabe steht ausschließlich der Berechtigten zu.

Punkt **8.6** enthält eine **Einverleibungsbewilligung** der Dienstbarkeit mit folgendem Inhalt:

*„Die Grundeigentümer erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auf Grund dieses Vertrages ohne ihr weiteres Wissen und Einvernehmen, jedoch nicht auf ihre Kosten, im Lastenblatt der Liegenschaft EZ ***, KatG ***11111*** **ORT***, ob der Grundstücksnummer *** zugunsten der Berechtigten nachfolgende Eintragungen im Umfang des Punktes 1.3 dieses Vertrages vorgenommen werden können:*

- a) die Einverleibung der Dienstbarkeit zur Überstreichung mit den Rotorflächen einer Windenergieanlage laut Beilage ./1 und*
- b) die Einverleibung der Dienstbarkeit des Begehens und Befahrens mit Fahrzeugen jeder Art.*

Die Verträge enthalten in **Punkt 8.** alle folgende Vereinbarungen zur **Vergebührung**:

„8.4 Sämtliche mit der Errichtung des vorliegenden Vertrages anfallende Kosten und Abgaben, welcher Art immer, trägt die Berechtigte, ausgenommen die Kosten allfälliger rechts freundlicher Vertretung, für die jeder Vertragsteil selbst aufkommt. Dieser Vertrag wird in einfacher Urschrift ausgefertigt, wobei das Original exemplar bei der Berechtigten verbleibt und der Grundeigentümer eine Kopie erhält

8.5 Gemäß § 33 TP 9 Gebührengesetz 1957 idgF beträgt die Rechtsgeschäftsgebühr für Dienstbarkeiten 2 vH von dem Werte des bedungenen Entgeltes, welches zum Zwecke der Gebührenbemessung einvernehmlich mit € (in Worten: EURO) netto festgehalten wird. [Anmerkung: hier wurde bei Vertragsabschluss noch kein Betrag eingesetzt].

8.7 Weiters erteilen die Grundeigentümer der Berechtigten Vollmacht, die Vergebührung des gegenständlichen Vertrages durchzuführen und hierfür alle notwendigen Schritte zu unternehmen sowie Zustellungen entgegenzunehmen; den Vertrag grundbücherlich durchzuführen, allfällige Berichtigungen, Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages, soweit sie zur grundbücherlichen Durchführung notwendig sind, für sie vorzunehmen, dies auch in beglaubigter Form; weiters die Grundeigentümer vor dem zuständigen Grundbuchsgericht zu vertreten, Anträge zu stellen und Zustellungen aller Art entgegenzunehmen, sowie Dritte mit all diesen Maßnahmen zu beauftragen“

Auch der **Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag vom 25.4/2.5.2019**, abgeschlossen zwischen der Bf. und ***C*** (angezeigt beim FA am 1.4.2020 zu ErfNr ***2***) hat den oben wiedergegebenen Inhalt. Es finden sich in der Urkunde keine Regelungen, die einen Hinweis dafür bieten, dass der Vertrag 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 (§ 107 des Einkommensteuergesetzes 1988 bzw. § 24 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), darstellt.

Das sogenannte „Optionsentgelt“ iHv € 500,00 wurde von der Bf. jeweils kurz nach der Vertragsunterzeichnung an die Vertragspartner überwiesen.

Bei Abschluss und Unterzeichnung der Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag durch die Bf. (die Unterzeichnung erfolgte für die Bf. durch den Geschäftsführer ***GF1*** und den Prokuristen ***PROKURISTEN***) und die jeweiligen Grundeigentümer wurden die Unterschriften nicht notariell beglaubigt und wurden noch keine weiteren Schritte für die Eintragung der Dienstbarkeiten im Grundbuch vorgenommen.

Der mit der Gemeinde ***ORT*** am 15.7./18.8.2015 abgeschlossene „Grund- und Dienstbarkeitsvertrag“ (beim FA angezeigt am 14.7.2020 unter ErfNr. ***4***) wurde vom Amt der burgenländischen Landesregierung am 18.4.2016 aufsichtsbehördlich genehmigt.

Keine Gebührenanzeige oder Selbstberechnung der Gebühr bis 2020

Die gegenständlichen „Grund- und Dienstbarkeitsverträge“ wurden bis zum Jahr 2020 nicht beim Finanzamt angezeigt und erfolgte auch keine Selbstberechnung der Gebühr. Bis zur Erlassung der nunmehr angefochtenen Gebührenbescheide erfolgte für die Verträge keine Gebührenfestsetzung gegenüber der Bf. oder deren Vertragspartner.

Geschäftsführer der Bf. waren bei Abschluss der Grund- und Dienstbarkeitsverträge ***GF1*** und ***GF2***, Prokurist war ***PROKURISTEN***, MA. Die Vertretung der Bf. erfolgte durch die beiden Geschäftsführer gemeinsam oder durch einen der Geschäftsführer gemeinsam mit dem Prokuristen. (Firmenbuchauszug ON 199, S 39ff).

Nach einem Aktenvermerk vom 24.2.2021 des Herrn ***MITARBEITER***, zuständig für die Projektentwicklung bei der Bf., erfolgte irrtümlich keine Anzeige der gegenständlichen „Grund- und Dienstbarkeitsverträge“. die Vorgangswelse zum Abschluss der Dienstbarkeitsverträge 2014/2015 wurde im Aktenvermerk wie folgt dargestellt: (Anhang zu Niederschrift über die Außenprüfung, ON 209, S 8ff):

- 1. Die alten Anlagen P1 & P2 sollten durch neue Anlagen ersetzt werden (Repowering).*
- 2. Das neue Windparkdesign mit 7 Anlagen lag in Q4 2013 vor.*
- 3. Die Verträge mit den betroffenen Grundeigentümern wurden im Wesentlichen im Jahr 2014 und 2015 unter Beilage einer groben Lageskizze abgeschlossen.*
- 4. Der Abschluss der Verträge legte daher die ungefähre Lage der Windkraftanlagen sowie die monetären Konditionen im Falle der Errichtung der Windkraftanlagen fest und verhinderte weiters die Sicherung der Grundstücke ggfs, durch einen Mitbewerber.*
- 5. Die Umwidmung der benötigten Flächen erfolgte im Q3 2015.*

6. Die behördliche Bewilligung des Projekts erfolgte im Q3 2016.
7. Der Fördervertrag der OeMAG lag im Q4 2019 vor.
8. Die Dienstbarkeiten wurden im Q2/Q3 2020 begründet.

Die Verträge stellen für uns daher zum Zeitpunkt des Abschlusses im Jahr 2014 bzw. 2015 eigentlich Absichtserklärungen bzw. Optionen auf die Begründung einer Dienstbarkeit dar, welche (die eigentliche Dienstbarkeit) erst auf Basis des bewilligten Projekts darstellbar war.

Die Begründung von eintragungsfähigen Dienstbarkeiten (und unserer Meinung auch die Vergebührung der Verträge) war für uns daher zum Zeitpunkt des Abschlusses der Verträge in den Jahren 2014/2015 gar nicht möglich, da es noch kein bewilligtes Projekt gab und keine genaue Angabe der genutzten Flächen möglich war.

Für manche der in 2014/2015 abgeschlossenen Verträge wurde auch in späterer Folge keine Dienstbarkeit begründet, weil die darauf geplanten Windkraftanlagen nicht errichtet werden konnten, da sie z.B. keine Bewilligung erhielten.

Wir haben eine Gebührenpflicht für derartige Grundsicherungsgeschäfte zum Zeitpunkt des Abschlusses, der aus unserer Sicht als Optionsverträge ansehenden Rechtsgeschäfte, nicht für möglich gehalten.“

Im Zeitpunkt des Abschlusses der „Grund- und Dienstbarkeitsverträge“ war bereit ein Beschwerdeverfahren der Bf. beim BFG zur Gz. RV/7101538/2013 anhängig, in dem die Qualifizierung eines vergleichbaren Vertrages iZm Windkraftanlagen als Dienstbarkeitsvertrag iSd § 33 TP 9 GebG (so die Beurteilung durch das Finanzamt) oder als Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG (so der damalige Standpunkt der Bf.) sowie das Vorliegen eines ungewissen Umfangs der Abgabepflicht iSd § 200 BAO (und auch die Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage) strittig war. Den Organen der Bf. war somit die Ansicht des Finanzamtes über das Bestehen einer Gebührenpflicht derartiger Verträge nach § 33 TP 9 GebG bekannt, wurde doch auch im Vorlagebericht auf die Einräumung des dinglichen Rechts der Dienstbarkeit verwiesen. Auch die gegenständlichen Verträge werden als „Dienstbarkeitsvertrag“ bezeichnet, es ist ausdrücklich im Punkt 1.3 davon die Rede, dass der Grundeigentümer der Berechtigten auf dem dienenden Grundstück das dingliche Recht der Dienstbarkeit ... einräumt und wurde in Punkt 1.4 festgehalten, dass die Berechtigte die unter 1.3 eingeräumten Dienstbarkeiten hiermit annimmt. Der Unterschied ist bloß, dass zusätzlich noch ein einmaliges Optionsentgelt iHv € 500,00 vereinbart wurde, dass sofort mit Unterzeichnung fällig wurde und den Grundeigentümern auch im Falle einer Kündigung des Vertrages wegen Nichterrichtung der Windkraftanlage (Punkt 3.2.) verbleiben soll. Selbst wenn die Bf. damals nach wie vor eine Qualifizierung der Verträge als Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG statt als Dienstbarkeit iSd § 33 TP 9 GebG im Auge gehabt hätte, erklärt das nicht, warum gar keine weiteren Schritte für eine Vergebührung (Selbstberechnung oder Gebührenanzeige)

gesetzt wurden. Selbst im Jahr 2019 nach Ergehen der Entscheidung BFG 21.1.2019, RV/7101538/2013 an die Bf., setzte sie keine weiteren Schritte um eine Vergebührung der gegenständlichen Verträge anzustoßen.

Dazu kommt noch, dass hier in allen Verträgen ausdrücklich auf die Gebührenpflicht nach § 33 TP 9 GebG hingewiesen wurde (Punkt 8.5) und sich die Bf. gegenüber den Vertragspartnern verpflichtet hat, die Vergebührung vornehmen (Punkt 8.7). Die Bf. hat aufgrund ihrer Tätigkeit auch schon früher laufend Dienstbarkeitsverträge im Zusammenhang mit der Errichtung von Windkraftanlagen abgeschlossen und für diese Gebühren entrichtet (zB wurden für im Zusammenhang mit dem Windpark *****ORT2***** von der Bf. im Jahr 2014 abgeschlossene „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge“ eine Selbstberechnungen der Dienstbarkeitsgebühr durch den Notar durchgeführt (siehe die Aufschreibungsliste für Juli 2014 im Akt der Außenprüfung, ON 199 der Vorlage, S 7). Durch die früheren Verträge war auch bekannt, dass die Gebühr bereits durch die Vertragsunterzeichnung ausgelöst wird und es nicht darauf ankommt, ob tatsächlich eine Eintragung der Dienstbarkeit im Grundbuch vorgenommen wird. Es wurde von der Bf. nicht einmal behauptet, dass sie Erkundungen beim Finanzamt, Steuerberater, Notar oder bei einem Rechtsanwalt über die Gebührenpflicht der gegenständlichen Verträge vorgenommen hat, die Anlass dafür gewesen sein könnten, entgegen der im Vertrag unter Punkt 8.5 enthaltenen Festlegung von einer Gebührenfreiheit auszugehen.

Den Organen der Bf. war daher bekannt, dass es sich bei den „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträgen“ um gebührenpflichtige Verträge handelt (bei denen lediglich im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die Höhe des endgültigen Entgeltes noch nicht feststand). Durch das Unterlassen einer Gebührenanzeige oder eines Auftrages zur Selbstberechnung an einen berufsmäßigen Parteienvertreter bis zum Ablauf der Verjährungsfrist wurde eine Abgabenverkürzung der zu erhebenden Gebühr zumindest billigend in Kauf genommen und ist zumindest dolus eventualis gegeben.

Ergänzungsvereinbarungen – Höhe des Entgelts

Im Sommer 2020 wurden zwischen der Bf. und den Grundeigentümern, deren Flächen für die Errichtung der Windkraftanlage benötigt wurde, die sog. „Ergänzungsvereinbarungen“ abgeschlossen und gleichzeitig hinsichtlich der „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge“ die Unterschriften der Vertragsparteien notariell beglaubigt.

Die Ergänzungsvereinbarungen haben folgenden im Wesentlichen (bis auf die Namen der Liegenschaftseigentümer, Vertragsdaten, Grundstücksnummer, EZ, Grundstücksgröße) gleichlautenden Inhalt

*„Die Vertragsparteien-haben am ****DATUM**** einen Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag abgeschlossen (der „Dienstbarkeitsvertrag“), welcher dieser*

Ergänzungsvereinbarung als Anlage beigefügt ist. Aufgrund neuer steuerrechtlicher Vorschriften soll dem Absatz 2.1 des Dienstbarkeitsvertrages folgender Text angefügt werden:

*„Zur oben genannten Vergütung hinzu kommt eine gesonderte einmalige Vergütung für die Einräumung von Leitungsrechten in Höhe von 12,0 €/lfdm somit € *** (in Worten: ***, 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 abgeführt¹. Die gem § 107 Abs 8 EStG (falls vorhanden) anzugebenden Abgabenkontonummern des Grundeigentümers lautet, ****

2. Darüber hinaus wurde ein aktualisierter Lageplan der Windkraftanlage erstellt, welcher dieser Ergänzungsvereinbarung als Beilage ./1a angefügt ist und die bisherige Beilage ./1 vollständig ersetzt. Alle Verweise im Dienstbarkeitsvertrag auf Beilage ./1 sind somit als Verweis auf Beilage ./1 a zu verstehen. Im Hinblick auf das laufende § 18b UVP-G Verfahren könnte sich die konkret erfasste Fläche nach Abschluss dieser Vereinbarung nochmals geringfügig ändern. Der Grundeigentümer erklärt sich ausdrücklich mit einer solchen nachträglichen Änderung der Windkraftanlage, insbesondere einer allfälligen Standortänderung und entsprechender neuerlicher Aktualisierung des Lageplanes, einverstanden und verpflichtet sich allenfalls notwendige Erklärungen, auch beglaubigt, jederzeit abzugeben.

*3. Im Sinne des Punkt 7.3 des Dienstbarkeitsvertrages wurden die Rechte und Pflichten aus dem Dienstbarkeitsvertrag zur Durchführung des spätestens im Zeitraum 2023/2024 geplanten Repowering-Projektes von der ***Bf1*** an die ***BF***park ***ORT*** ***RECHTSNACHFOLGERIN*** übertragen, womit diese die neue „Berechtigte“ unter dem Dienstbarkeitsvertrag wird. Bis zur tatsächlichen Umsetzung wird die bestehende Windkraftanlage jedoch von der bisherigen Betreiberin im bestehenden Umfang weiterbetrieben werden. Punkt 3.2 des Dienstbarkeitsvertrages entfällt. Der Grundeigentümer nimmt diese Punkte zustimmend zur Kenntnis.*

1 Anmerkung: Für jenes Entgelt, welches die Leitungsrechte betrifft ist keine Rechtsgeschäftsgebühr zu bezahlen.

2 Anmerkung: sofern keine Abgabenkontonummer vorhanden ist, kann hilfsweise die Sozialversicherungsnummer angegeben werden.

*4. *** als Grundeigentümer und die ***Bf1***, ***FN1***, als bisherige Berechtigte erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung, dass ohne ihr weiteres Wissen und Zutun, nicht jedoch auf ihre Kosten, ob der dem Grundeigentümer zur Gänze gehörenden*

*Liegenschaft EZ *** Grundbuch KG ***11111*** ***ORT***, Bezirksgericht ***BG***, hinsichtlich des Grundstücks Nr. *** zugunsten der ***BF***park ***ORT*** ***RECHTSNACHFOLGERIN***, ..., ***FN2*** die Dienstbarkeit des Geh- und Fahrrechtes sowie der Errichtung und des Betriebs von einer Windenergieanlage im Umfang des Punktes 1.3. des Dienstbarkeitsvertrages einverleibt werden kann.*

5. Der Grundeigentümer erteilt der Berechtigten hiermit in Erweiterung der bestehenden Vollmacht gemäß Absatz 8.7. des Dienstbarkeitsvertrages zusätzlich ausdrücklich Vollmacht sämtliche notwendigen Schritte zur grundbücherlichen Einverleibung des Dienstbarkeitsvertrages inklusive dieser Ergänzungsvereinbarung vorzunehmen, insbesondere auch die Beilage ./1a allenfalls mehrfach durch eine aktualisierte Fassung zu ersetzen, Aufsandungserklärungen in beglaubigter Form abzugeben und den Grundeigentümer in allen mit dem Dienstbarkeitsvertrag verbundenen Angelegenheiten vor dem Grundbuchsgericht zu vertreten, Anträge zu stellen und Zustellungen entgegenzunehmen sowie Dritte mit all diesen Maßnahmen zu beauftragen. In diesem Rahmen ist die Berechtigte auch vom Verbot des Selbst- und Doppelkontrahierens befreit.

6. Von den in dieser Ergänzungsvereinbarung ausdrücklich genannten Punkten abgesehen bekräftigen die Vertragsparteien die Wirksamkeit und unveränderte Gültigkeit sämtlicher Punkte des Dienstbarkeitsvertrages. Diese Ergänzungsvereinbarung wird integraler Bestandteil des Dienstbarkeitsvertrages.

7. Der Grundeigentümer erhält für die Zustimmung zu diesen Ergänzungen und für die Durchführung der in dieser Ergänzungsvereinbarung vorgesehenen Schritte eine einmalige Aufwandsentschädigung in Höhe von EUR 2.000 zzgl. USt.

Die Ergänzungsvereinbarungen wurde von der Bf, von der ***RECHTSNACHFOLGERIN5*** und vom jeweiligen Grundeigentümer im Jahr 2020 notariell beglaubigt unterzeichnet und beim Finanzamt angezeigt.

Im Jahr 2020 erfolgte hinsichtlich der benötigten Grundflächen eine Einverleibung der Dienstbarkeiten im Grundbuch unter Hinweis auf Punkt 1.3. des jeweiligen Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsvertrages sowie der Ergänzungsvereinbarung zugunsten der ***RECHTSNACHFOLGERIN5***.

Für die Ergänzungsvereinbarungen erfolgten keine Gebührenfestsetzungen gegenüber der Bf., sondern nur gegenüber der ***RECHTSNACHFOLGERIN5***. Der Inhalt der Ergänzungsvereinbarungen spielt für die gegenständlichen Bescheide nur insofern eine Rolle, als daraus die Höhe des endgültigen Entgelts vom FA abgeleitet wurde. Bei Abschluss der Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge war das genaue Ausmaß der Inanspruchnahme von Grundflächen noch ungewiss. Erst im Jahr 2020 bei Abschluss der

Ergänzungsvereinbarungen stand das Ausmaß der dauerhaft verbauten Quadratmeter und der überstrichenen Quadratmeter der Rotorblätter fest und wurde erst dadurch die Höhe des bedungenen Entgelts endgültig bestimmbar.

Bei den sog. „**genutzen Verträgen**“ entsprechen die in den Bescheiden zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage als Jahresentgelt herangezogenen Nettobeträge dem Entgelt, wie es im jeweiligen Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag in Punkt 2.1 unter Berücksichtigung des Ausmaßes der Grundfläche und der von Rotorblättern überstrichenen Fläche bedungen wurde. Auch die für Flurschäden angesetzten Beträge entsprechen der in Punkt 6.1 getroffenen Regelung. Zusätzlich erhielten die Grundeigentümer wie vereinbart einmalig das sog. Optionsentgelt iHv netto € 500,00. (dh hier ist die Höhe der Bemessungsgrundlage bis auf die Einbeziehung der Umsatzsteuer unstrittig).

Bei den sog. „**ungenützten Verträgen**“ (ds die 7 Verträge mit den ErfNr. ***xxx***) steht zwischenzeitlich fest, dass das Ausmaß der in Anspruch genommenen Grundfläche Null beträgt und die Fläche nicht von Rotorblättern überstrichen wird und beträgt das jährlich zu bezahlende Entgelt somit tatsächlich Null. An diese Grundeigentümer kam nur einmalig das sog. Optionsentgelt iHv netto € 500,00 zur Auszahlung.

Die Grundeigentümer haben bisher nicht zur Umsatzsteuer optiert und erfolgt die Rechnungslegung an die Bf. ohne Ausweis einer Umsatzsteuer.

Kaufvertrag mit *RECHTSNACHFOLGERIN5*** vom 12.10.2020**

Am **12.10.2020** wurde zwischen der Bf und der ***RECHTSNACHFOLGERIN5*** ein Kaufvertrag abgeschlossen. Im Zuge dessen wurden einerseits die bereits bestehenden Windenergieanlagen („Altanlagen“) in den Windparks in ***ORT*** von der ***BF*** ***ORT*** GmbH & Co KG und der ***Bf1*** & Co KG an die ***BF*** ***ORT*** ***RECHTSNACHFOLGERIN*** als auch die von der Bf. im Hinblick auf das geplante Repowering bereits abgeschlossenen und hier gegenständlichen Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge auf die ***BF*** ***ORT*** ***RECHTSNACHFOLGERIN*** übertragen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich im Wesentlichen auf die eingesehenen, in den Akten des Finanzamtes enthaltenen Unterlagen und das damit im Einklang stehende Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätzen. Beim Erörterungstermin wurde von beiden Parteien bestätigt, dass zum vorgetragenen Sachverhalt nichts zu ergänzen ist. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Urkunden nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht.

Die Verträge enthalten keinerlei Hinweis, dass die Vertragsparteien mit den „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträgen“ bloß die Rahmenbedingungen für zukünftig abzuschließende Verträge festlegen wollten, sondern geht im Gegenteil daraus deutlich hervor, dass unmittelbar aufgrund dieser Verträge bereits die Einräumung von Dienstbarkeiten erfolgen sollten. Dafür spricht insbesondere, dass den Verträgen bereits Lagepläne für die Bestimmung der konkret betroffenen Teilflächen angeschlossen wurden und auch bereits Einverleibungsbewilligungen in die Verträge aufgenommen wurden. Auch die letztendlich „nicht genutzten“ Verträge enthalten alle diese Elemente und eignen sich daher bereits als Titel für die Eintragung der Dienstbarkeiten im Grundbuch.

Auch die Feststellungen über den bedingten Vorsatz der Organe der Bf. im Zusammenhang mit der Nichtanzeige der Verträge beim Finanzamt wurden beim Erörterungstermin vorgetragen und wurden dazu keine Replik von der Bf. erstattet. Der vorgelegte Aktenvermerk stammt nicht von einem zur Vertretung der Bf. befugten Organ und kommt es nicht auf den Irrtum dieses Mitarbeiters über das Bestehen einer Gebührenpflicht an. Die Unterzeichnung der Verträge für die Bf. erfolgte zweifelsfrei durch die zur Vertretung der Bf. befugten Organe und wurde im gesamten Verfahren nicht einmal die Behauptung aufgestellt, dass diesen die Gebührenpflicht - trotz der in den Verträgen enthaltenen Hinweisen und der in der Vergangenheit für vergleichbare Verträge vorgenommenen Vergebührung – nicht bekannt gewesen sei oder dass diese sich geirrt hätten.

Ebenso zweifelsfrei ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten, dass die notarielle Beglaubigung der Unterschriften hinsichtlich der „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge“ und der „Ergänzungsvereinbarungen“ gleichzeitig erfolgte und die Gebührenanzeige beim Finanzamt letztendlich - wenn auch hinsichtlich der meisten „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge“ um mehrere Jahre verspätet und für die Verträge aus 2014 nach Ablauf der 5-jährigen Verjährungsfrist – aus eigenem Antrieb der Bf. durch den von der Bf. beauftragten Notar erfolgte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (I.1.1 Abweisung/I.1.2 Abänderung/I.2 Stattgabe)

Rechtslage

Gemäß **§ 33 TP 9 GebG 1957** unterliegen Verträgen 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.

Gemäß **§ 15 Abs. 1 GebG 1957** sind Rechtsgeschäfte grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird.

Gemäß **§ 16 Abs. 1 Z. 1 lit. a GebG 1957** entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften - wie beim Vertrag über die Einräumung einer Dienstbarkeit -, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, mit dem Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Nur wenn ein Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten bedarf, so entsteht nach **§ 16 Abs. 7 GebG 1957** die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkte der Genehmigung oder Bestätigung.

§ 17 GebG 1957 lautet:

"(1) Für die Festsetzung der Gebühren ist der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

(2) Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

(3) Der Umstand, daß die Urkunde nicht in der zu ihrer Beweiskraft erforderlichen Förmlichkeit errichtet wurde, ist für die Gebührenpflicht ohne Belang.

(4) Auf die Entstehung der Gebührenschuld ist es ohne Einfluß, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

(5) Die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung heben die entstandene Gebührenschuld nicht auf."

Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so ist gemäß **§ 21 GebG 1957** dieser Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

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

Verwirklichung des Tatbestandes nach § 33 TP 9 GebG durch Unterzeichnung der „Grund- und Dienstbarkeitsverträge“

Die Gebührentatbestände des § 33 GebG verwenden im Allgemeinen die Begriffe des Zivilrechts. Für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend. Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen oder wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur eines Vertrages ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053, mwN).

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.

Nach § 472 ABGB wird durch das Recht der Dienstbarkeit ein Eigentümer (in der Regel einer Liegenschaft) verbunden, zum Vorteil eines anderen, nämlich des Berechtigten, in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder unterlassen. Es ist ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht. Ein Servitut liegt nur vor, wenn die Hauptpflicht des Eigentümers des belasteten Grundstücks in einer Duldung oder Unterlassung besteht, nicht aber bei einer ausschließlichen Verpflichtung zu einer positiven Leistung (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 1 zu § 33 TP 9 GebG unter Hinweis auf OGH 7.10.2011, 5 Ob 154/11 z).

Ein Recht der vorübergehenden "Inanspruchnahme" bestimmter Grundflächen zur Ausführung von Arbeiten an einer Rohrleitung stellt eine Dienstbarkeit iSd § 33 TP 9 GebG dar. Die Auffassung, eine Dienstbarkeit an einem Grundstück sei "schon ihrer Natur nach eine auf Dauer angelegte Berechtigung", ist unrichtig: Aus § 527 ABGB geht eindeutig hervor, dass eine Servitut auch auf eine beschränkte Zeit eingeräumt werden kann, sodass die Dienstbarkeit durch Zeitablauf zum Erlöschen kommt. Dem Zeitablauf steht dabei etwa eine auflösende Bedingung gleich (VwGH 28.6.1995, 94/16/0045, 94/16/0104).

Die den Eigentümer der dienenden Grundstücke betreffenden Duldungs- und Unterlassungsverpflichtungen wie etwa die Duldung der Errichtung, des Bestandes, des Betriebes und der Instandhaltung von Leitungsanlagen, des Begehens und Befahrens des dienstbar gemachten Grundstreifens, des Entfernen von Boden- und Pflanzenhindernissen, des Freihaltens von Bewuchs sowie die dafür zugestandene Art der Entschädigung sind als typischer Inhalt von Leitungsdienstbarkeiten anzusehen (vgl. VwGH 17.2.1986, 84/15/0056).

Nach § 481 ABGB kann das dingliche Recht der Dienstbarkeit an Gegenständen, die in den öffentlichen Büchern eingetragen sind, nur durch die Eintragung in diese erworben werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 21. Dezember 1959, VwSlg. 2145/F, ausgeführt hat, setzt § 33 TP 9 GebG den Erwerb einer Dienstbarkeit durch eine Partei nicht voraus. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung unterliegt schon die entgeltliche Einräumung des Titels zum Erwerb der dort festgesetzten Rechtsgeschäftsgebühr. Dieser Titel kann aber gemäß § 480 ABGB auch durch Vertrag begründet werden. Liegt ein gültiger Rechtstitel zum Erwerb einer Dienstbarkeit vor, dann kann die Einverleibungsbewilligung jederzeit nachgeholt und der Grundeigentümer sogar im Klagewege zur Ausstellung einer solchen Bewilligung verhalten werden. Daraus folgt, dass es bei der gebührenrechtlichen Behandlung einer vertraglich eingeräumten Dienstbarkeit auf deren Verbücherung nicht ankommt (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053).

Gegenstand der Gebühr ist das Rechtsgeschäft, während die Errichtung der Urkunde nur die Voraussetzung bzw. Bedingung ist, bei deren Vorliegen das Rechtsgeschäft gebührenpflichtig wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rz 38, mwN). Werden über ein - identes - Rechtsgeschäft mehrere Urkunden errichtet (wie zB neben der rechtserzeugenden auch noch rechtsbezeugende Urkunden), so wird seit der Aufhebung der Bestimmung des § 25 GebG durch VfGH 26.2.2009, G 158/0, kundgemacht durch BGBl I 2009/34, die Gebührenpflicht nur mehr einmal und nicht mehr mehrfach ausgelöst.

Gegenstand der Gebühr sind hier die von der Bf. mit diversen Liegenschaftseigentümern abgeschlossenen „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge“ (siehe dazu die Aufstellung am Beginn der Entscheidungsgründe) und nicht die sog. „Ergänzungsvereinbarungen“.

Unter Punkt 1.2 und 1.2 der „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträgen“ wird jeweils der Vertragsgegenstand durch die Bezeichnung des Grundstückes und des Ausmaßes der betroffenen Teilfläche festgelegt und hierfür im Punkt 1.3 vom jeweiligen der Bf. auf dem dienenden Grundstück das dingliche Recht der Dienstbarkeit zur Übertragung mit Rotorblättern einer Windenergieanlage laut Beilage ./1 sowie zu diesem Zweck das Grundstück jederzeit zu betreten, eingeräumt. Es erfolgte in allen Verträgen im Punkt 1.4 eine ausdrückliche Annahme der unter 1.3 eingeräumten Dienstbarkeiten durch die Bf. und wurde festgehalten, dass die Dienstbarkeiten grundbücherlich vorrangig zu etwaigen Pfandrechten sicherzustellen sind.

Im Punkt 2. wurde ein jährliches Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit vereinbart, wobei die konkrete Höhe des Entgelts sich nach den „dauerhaft verbauten Quadratmeter“ und den „überstrichenen Quadratmeter“ (siehe Punkt 3.1 des Vertrages) bestimmt.

Zusätzlich verpflichtet sich die Bf. in Punkt 2.4 ein einmaliges „Optionsentgelt“ iHv € 500,00 an die Liegenschaftseigentümer zu leisten und ist dadurch klargestellt, dass es sich bei den

„Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträgen“ – auch bei den letztendlich für den Betrieb des Windpark nicht benötigten Liegenschaften – um entgeltliche Rechtsgeschäfte handelt.

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 5.3.1990, 89/15/0014, sowie VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143).

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 15.3.2001, 2000/16/0115). 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).

Wie im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt, sind die gegenständlichen Verträge 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. Es liegt hier weder ein Vorvertrag noch eine Rahmenvereinbarung vor, sondern wurde bereits ein Vertrag abgeschlossen, aus dem der Bf. unmittelbar (iSv ohne Abschluss einer weiteren Vereinbarung) entgeltlich Nutzungsrechte und Dienstbarkeiten eingeräumt werden. An welchen Grundstücksteilen die Dienstbarkeiten eingeräumt werden ist hier nicht bloß durch "die Erforderlichkeit für die Errichtung und den Betrieb der Windkraftanlagen" umschrieben, sondern wird dies durch die Angabe der Grundstücksnummern und den Anschluss konkreter Lagepläne, aus denen die nach der Planung von der Dienstbarkeitseinräumung betroffenen Teilflächen ersichtlich sind, hinreichend konkretisiert.

Mit der Unterzeichnung der „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge“ sowohl durch die vertretungsbefugten Organe der Bf. als auch durch die jeweiligen Vertragspartner ist gemäß § 16 Abs. 1 Z. 1 lit. a GebG 1957 die Gebührenschuld entstanden und kommt es auf die notarielle Beglaubigung der Unterschriften nicht an.

Lediglich beim Vertrag mit der Gemeinde ***ORT*** vom 15.7./18.8.2015“ (beim FA angezeigt am 14.7.2020 unter ErfNr. ***4***) war eine behördliche Genehmigung erforderlich und ist

daher hierfür die Gebührenschuld nicht gleich bei der Vertragsunterzeichnung, sondern nach § 16 Abs. 7 GebG 1957 mit der aufsichtsbehördlichen Genehmigung durch das Amt der burgenländischen Landesregierung am 18.4.2016 entstanden.

Verjährung

Für die im Jahr 2014 abgeschlossenen Verträge macht die Bf. Verjährung geltend.

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist u.a. bei Rechtsgebühren fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist (vgl. VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159, mwN).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht, wobei ein Eventualvorsatz genügt. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 17.8.2023, Ra 2023/13/0053; 9.12.2021, Ra 2021/13/0040, jeweils mwN).

Ob die Voraussetzungen der verlängerten Verjährungsfrist im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO vorliegen, ist im Abgabenverfahren zu beurteilen. In einem solchen gilt ein anderes Beweismaß als in einem Finanzstrafverfahren (vgl. VwGH 3.9.2024, Ra 2023/13/0118; 30.3.2022, Ra 2020/13/0096; 17.12.2021, Ra 2019/13/0038).

Wie bereits bei der Beweiswürdigung und bei den Sachverhaltsfeststellungen näher dargelegt wurde durch das Unterlassen einer Gebührenanzeige oder der Erteilung eines Auftrages zur Selbstberechnung an einen berufsmäßigen Parteienvertreter für einen Zeitraum von mehreren Jahren eine Abgabenverkürzung durch Eintritt der Verjährung zumindest billigend in Kauf genommen und ist zumindest dolus eventualis gegeben. Es kommt daher für die im Jahr 2014 abgeschlossenen Verträge die 10-jährige Verjährungsfrist zur Anwendung.

Überdies lag bei Abschluss der „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge“ eine Ungewissheit iSd § 200 BAO vor, da zum damaligen Zeitpunkt auch bei Durchführung eines Ermittlungsverfahrens die endgültige Höhe des vereinbarten Entgeltes noch nicht feststellbar gewesen wäre.

Zusätzlich zu dem in Punkt 2.4 vereinbarten einmaligen Entgelt von € 500,00 zuzüglich USt wurde in Punkt 2.1 ein jährliches Entgelt pro errichteter Windkraftanlage vereinbart, dessen Höhe sich nach den dauerhaft verbauten Quadratmetern und den überstrichenen Quadratmetern der Rotorblätter richtet. Wie das Bundesfinanzgericht in der gegenüber der Bf. ergangenen Entscheidung BFG 21.01.2019, RV/7101538/2013 ausgesprochen hat, handelt es sich bei der Tatsache, wie viel Grund beim Betrieb der Windkraftanlage dauerhaft benötigt wird, um eine zeitlich begrenzte Ungewissheit, die zur Erlassung eines vorläufigen Bescheides berechtigt. Die Ungewissheit wurde erst beseitigt, als das Ausmaß der dauerhaft verbauten Quadratmeter und der überstrichenen Quadratmeter der Rotorblätter feststand (siehe dazu unten) und spricht auch dies dafür, dass im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war.

Befreiung nach § 35 Abs. 7 GebG

Nach § 35 Abs. 7 GebG idF BGBl I 2018/62 sind seit 1.1.2019 Rechtsgeschäfte von den Gebühren gemäß § 33 TP 5 und 9 GebG befreit, 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.

Diese Befreiung ist erst auf nach dem 31. Dezember 2018 verwirklichten Sachverhalte anzuwenden.

Nur der Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag der Bf. mit ***C*** (besteuert vom FA mit Bescheid vom 04.03.2021 zu ErfNr ***2***; beim BFG anhängige Beschwerde zu Gz. RV/7103931/2023) wurde im Geltungsbereich der Befreiungsbestimmung des § 35 Abs. 7 GebG abgeschlossen (nach der vorgelegten Vertragsurkunde erfolgte die Vertragsunterzeichnung am 25.04./02.05.2019).

Der Vertragsinhalt ist ident mit den übrigen Verträgen und enthält die Vertragsurkunde keinen Hinweis darauf, dass die Grundeigentümer abzugsteuerpflichtige Einkünfte iSd § 107 EStG erzielen.

Einwand der doppelten Vergebührung

Dazu ist einleitend festzuhalten, dass hier nur die gegenüber der Bf. für die „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge“ erlassenen Gebührenbescheide Gegenstand der Entscheidung sind, nicht aber die gegenüber der ***RECHTSNACHFOLGERIN5*** für die sogenannten „Ergänzungsvereinbarungen“ erfolgten Gebührenfestsetzungen.

Hier spielt der Inhalt der Ergänzungsvereinbarungen nur insofern eine Rolle, als daraus die Höhe des endgültigen Entgelts abgeleitet wurde, zumal bei Abschluss der Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge das Ausmaß der Inanspruchnahme von Grundflächen noch ungewiss war. In der Ergänzungsvereinbarung wurde die der Bf. bereits mit Unterzeichnung der „Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträgen“ eingeräumte Dienstbarkeit jeweils nochmals rechtsbezeugend festgehalten und die Höhe des Entgeltes auch betraglich konkretisiert. Zusätzlich wurde darin auch die durch die ***RECHTSNACHFOLGERIN5*** erfolgte Vertragsübernahme – die gebührenrechtlich wie eine Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses zu behandeln ist - beurkundet (vgl. zu dieser Thematik auch BFG 12.08.2025, RV/7104093/2018).

Zur Höhe des bedungenen Entgelts

Bemessungsgrundlage der Dienstbarkeitsgebühr 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.

Enthält die Urkunde nicht alle für die Gebührenbemessung bedeutsamen Umstände, sodass die Besteuerungsgrundlage nicht allein aus dem Urkundeninhalt ermittelt werden kann, und liegen auch nicht die Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 GebG vor, ist der maßgebliche Sachverhalt in einem Ermittlungsverfahren festzustellen. So wird zB durch die Nichtanführung der Höhe des Entgeltes die Urkunde bloß unvollständig, aber nicht undeutlich, weshalb die nicht beurkundeten Umstände in einem Ermittlungsverfahren festzustellen sind.

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

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

Durch das Erkenntnis VfGH 20.6.2006, G 1/06-8 wurde die Bestimmung der § 22 GebG, die Folgendes vorsah, aufgehoben:

„Ist eine Leistung nicht mit einem bestimmten Betrag, 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.“

§ 26 GebG ist in verfassungskonformer Art und Weise auszulegen, besonders vor dem Hintergrund, dass der VfGH in seinem zitierten Erkenntnis bei ungewissen Leistungen bezüglich der Bemessung zwar nicht den Höchstbetrag, wohl aber den voraussichtlich erzielbaren Betrag

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

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

"...Betreffend der vorläufigen Erlassung des Bescheides durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern ist festzuhalten, dass das Finanzamt diese im Bescheid mit der Formulierung, dass "...nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist..." begründet hat. Wie aus dem Dienstbarkeitsvertrag und dem Vorlagebericht hervorgeht, bezieht sich das Finanzamt dabei auf den Punkt 5.5. des Dienstbarkeitsvertrages, der dahingehend formuliert ist, dass der maximale befestigte Grundverbrauch für die geplante Windkraftanlage 2.500 m² beträgt, jedoch in den Raum gestellt wird, dass für den allfällig auszubauenden Erschließungsweg dauerhaft mehr Grund benötigt werden könnte. Für diesen Fall wurde eine zusätzliche jährliche Entschädigung in der Höhe von 10 € pro zusätzlich genutztem m² vertraglich vereinbart.

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

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

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach dem tatsächlichen Wert der Leistung der Windkraftanlage unter verfassungskonformer Auslegung der Bestimmung des § 26 GebG siehe weiters auch die Ausführungen bei BFG 07.06.2023, RV/7103214/2021.

Hier stand erst im Jahr 2020 bei Abschluss der Ergänzungsvereinbarungen das Ausmaß der dauerhaft verbauten Quadratmeter und der überstrichenen Quadratmeter der Rotorblätter fest und wurde erst dadurch die Höhe des bedungenen Entgelts endgültig bestimmbar.

Bei den sog. „genutzen Verträgen“ entsprechen die in den Bescheiden zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage als Jahresentgelt herangezogenen Nettobeträge dem Entgelt, wie es im jeweiligen Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag in Punkt 2.1 unter Berücksichtigung des Ausmaßes der Grundfläche und der von Rotorblättern überstrichenen Fläche bedungen wurde. Auch die für Flurschäden angesetzten Beträge entsprechen der in Punkt 6.1 getroffenen Regelung. Zusätzlich erhielten die Grundeigentümer wie vereinbart einmalig das sog. Optionsentgelt iHv netto € 500,00. (dh hier ist die Höhe der Bemessungsgrundlage bis auf die Einbeziehung der Umsatzsteuer unstrittig, siehe dazu unten).

Bei den sog. „ungenutzten Verträgen“ (ds die Verträge mit den ErfNr. ***xxx***) steht zwischenzeitlich fest, dass das Ausmaß der in Anspruch genommenen Grundfläche Null beträgt und die Fläche nicht von Rotorblättern überstrichen wird und beträgt das jährlich zu bezahlende Entgelt somit tatsächlich Null. An diese Grundeigentümer kam nur einmalig das sog. Optionsentgelt iHv netto € 500,00 zur Auszahlung. Für diese Verträge ist daher die Bemessungsgrundlage auf die Einmalleistung (zur Einbeziehung der Umsatzsteuer siehe unten) zu reduzieren und die Gebührenbescheide entsprechend abzuändern.

Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage

Zur Auslegung des Begriffs des Wertes des Entgeltes können grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für den „Wert“ im Sinne des § 33 TP 5 Abs 1 GebG gelten (vgl VwGH 3.10.1961, 174/61), ohne dass aber die Sonderbestimmungen insbesondere der Abs 2 und 3 des § 33 TP 5 GebG zur Anwendung gelangen könnten (BFG 16.7.2015, RV/7100189/2010; So sind insbesondere Leistungen von unbestimmter Dauer gemäß § 15 Abs 2 BewG mit dem Neunfachen des Jahreswertes, also nicht etwa mit dem Dreifachen des Jahreswertes, anzusetzen).

Für die Gebührenbemessung ist der Wert der Gegenleistung, die für die Einräumung der Dienstbarkeit versprochen wird, maßgebend. Ist für die Einräumung von Dienstbarkeiten an bestimmten Grundstücken neben bestimmten Beträgen auch die darauf entfallende Umsatzsteuer an den Liegenschaftseigentümer zu bezahlen, so bildet die Umsatzsteuer einen Teil der Gegenleistung, sodass sie bei der Gebührenbemessung nicht außer Ansatz bleiben kann. Dabei ist es rechtlich unerheblich, ob die Umsatzsteuer eine echte Nebenleistung im Sinne des § 19 Abs 1 zweiter Satz GebG darstellt oder ob davon auszugehen ist, dass

ungeachtet der gesonderten Anführung der Umsatzsteuer neben dem Entgelt, das dem Liegenschaftseigentümer verbleibt, für den Gesamtbetrag eine einheitliche Geldleistungsverpflichtung der Berechtigten vorliegt (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 15 zu § 33 TP 9 GebG unter Hinweis auf VwGH 17.9.1975, 1339, 1340/75, und VwGH 8.10.1975, 1559-1563/75).

Im Hinblick auf die Bestimmung des § 17 Abs 1 GebG ist die Umsatzsteuer im Sinne des UStG bei der Ermittlung der Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn die Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Bestandnehmer beurkundet ist (vgl. Fellner, aaO, Rz 107 zu § 33 TP 5 GebG unter Hinweis auf VfGH 1.3.1974, B 344/73; VwGH 3.11.1986, 85/15/0130, und VwGH 13.5.2004, 2001/16/0434).

Wird im Bestandvertrag grundsätzlich die Verpflichtung zur Zahlung der Umsatzsteuer durch die Mieterin vereinbart, den Vertragspartnern jedoch die Möglichkeit eingeräumt, nach Vertragsabschluss die Miete nicht umsatzsteuerpflichtig zu behandeln, so ist die Verpflichtung zur Zahlung der Umsatzsteuer auflösend bedingt. Gemäß § 26 GebG sind aber bedingte Leistungen als unbedingt zu behandeln, woraus sich ergibt, dass in diesem Fall die Bewertung so zu erfolgen hat, als ob die Mieterin zur Zahlung des Mietentgeltes inklusive Umsatzsteuer unbedingt verhalten worden wäre (vgl. ua BFG 07.11.2017, RV/7100678/2016; BFG 03.01.2020, RV/7101577/2017)

Es kommt für die Frage der Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage gerade nicht darauf an, ob die Vermieterin bei Vertragsabschluss nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 die Möglichkeit hatte, zur Steuerpflicht der Vermietungsumsätze zu optieren (vgl. dazu BFG 21.02.2025, RV/7100447/2022) oder ob die Vermieterin tatsächlich Umsatzsteuer in Rechnung stellt. Entscheidend ist, ob nach dem Urkundeninhalt eine Überwälzung der Umsatzsteuer (wenn auch bedingt) an die Mieter vereinbart wurde.

Für Zwecke des § 26 GebG ist unbeachtlich, ob der Eintritt der (aufschiebenden oder auflösenden) Bedingung (das ungewisse Ereignis) vom Willen einer Partei (Potestativbedingung) oder vom Zufall (Zufallsbedingung) oder sowohl vom Parteiwillen als auch vom Zufall (gemischte Bedingung) abhängt. Voraussetzung für die (sofortige) Berücksichtigung von bedingten Leistungen und Lasten nach § 26 ist jedoch, dass die bedingte Leistung (bzw Last) zivilrechtlich wirksam vereinbart worden ist (Bergmann/Wurm in Bergmann/Pinetz [Hrsg], GebG2, § 26, Tz 16f mwN). Das Gebührenrecht unterscheidet nicht zwischen den einzelnen möglichen Arten von Bedingungen (vgl. VwGH 11.11.2024, Ra 2024/16/0003; VwGH 18.12.1961, 867/61; 20.4.1967, 37/67, jeweils zu § 33 TP 5 GebG ergangen).

Auch wenn der der Passus " ... und der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe" in den Vertrag für den Fall aufgenommen wird, dass sich die gesetzlichen Bestimmungen für diese Leistungen ändern sollten oder die Finanzbehörde die unechte Steuerfreiheit nicht

anerkennen sollte, ist die Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage der Gebühr einzubeziehen (vgl. dazu BFG 23.05.2025, RV/7104037/2024)

Das Finanzamt hat daher auch hier zu Recht die Umsatzsteuer als bedingte Leistung iSd § 26 GebG bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage als unbedingt behandelt und für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt.

I.1 Ergebnis hinsichtlich der Gebührenfestsetzungen nach § 33 TP 9 GebG

I.1.1 Die Beschwerden gegen die **23 Bescheide**, mit denen für die sog „**genutzten**“ Dienstbarkeitsverträge eine Gebührenfestsetzung nach § 33 TP 9 GebG vorgenommen wurden, sind daher als unbegründet abzuweisen. Das sind die Bescheide zu folgenden ErfNr:

[...]

I.1.2 Dagegen ist den Beschwerden gegen die **7 Bescheide**, mit denen für die sog „**ungenutzten**“ Dienstbarkeitsverträge eine Gebührenfestsetzung nach § 33 TP 9 GebG vorgenommen wurde, teilweise stattzugeben und sind die Bescheide jeweils insofern abzuändern als die Gebühr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 600,00 (Einmalzahlung iHv € 500,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer) unter Anwendung eines Steuersatzes von 2% mit **€ 12,00** festgesetzt wird. Das sind die Bescheide zu folgenden ErfNr:

[...]

I.2 Bescheide über eine Gebührenerhöhung nach § 9 Abs. 2 GebG

Gemäß § 9 Abs. 2 GebG kann das Finanzamt zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den in Abs.1 genannten Gebühren eine Erhöhung bis zu 50 vH, bei den anderen Gebühren, mit Ausnahme der Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs.1 Z 1, eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben. Bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung ist insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung dieses Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde sowie, ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist.

Eine ordnungsgemäße Gebührenanzeige liegt dann vor, wenn das anzeigepflichtige Rechtsgeschäfte bis zum 15. Tag des der Entstehung der Gebührenschuld (= hier Tag der Vertragsunterfertigung) zweitfolgenden Monats beim Finanzamt angezeigt wird. Die Auffindung einer gebührenpflichtigen Schrift bei einer Nachschau kann ebenso wenig als Gebührenanzeige gewertet werden (VwGH 11.7 1961, 381/61), wie die Benachrichtigung

anderer Abgabenbehörden aus anderen als gebührenrechtlichen Gründen (VwGH 2.11.1971, 1940/71). Die Gebührenanzeige hat mit einer (gerichtlich oder notariell) beglaubigten Abschrift oder einer Gleichschrift (Kopie oder weiterer Ausdruck der Urkunde, versehen jeweils mit Originalunterschriften) der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde zu erfolgen (vgl dazu § 31 GebG).

Die Entscheidung über das konkrete Ausmaß der Gebührenerhöhung ist als Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen.

Dem Gesetz ist kein Anhaltspunkt dafür zu entnehmen ist, dass Gebührenverkürzungen, die einer juristischen Person zuzurechnen sind, allgemein anders zu behandeln sind als von natürlichen Personen begangene (VwGH je vom 24.6.1991, 90/15/0057 und 90/15/0058). Von einem Geschäftsführer einer österreichischen Gesellschaft m.b.H. ist schlichtweg zu erwarten, dass er sich mit den einschlägigen steuerlichen Vorschriften jenes Landes, in dem diese von ihm vertretene Gesellschaft ihren Sitz hat, entsprechend vertraut macht und diese kennt. Das behauptete Nichterkennen der Gebührenpflicht als Folge der Unkenntnis der einschlägigen Bestimmungen des österreichischen Gebührengesetzes vermag den Geschäftsführer einer GmbH jedenfalls nicht zu exkulpieren (UFS 17.8.2006, RV/0137-I/06 unter Hinweis auf VwGH 10.10.1996, 94/15/0122, und die dort zitierten Vorjudikatur).

Zur Begründung wiederholter Gebührenverletzungen dürfen nur solche herangezogen werden, die zeitlich vor dem Entstehen der gegenständlichen Gebührenschuld gelegen sind. Der Gebührenschuldnerin ist somit bei der Ermessensentscheidung nicht negativ anzurechnen, wenn neben dem gegenständlichen noch für weitere, gleichzeitig abgeschlossene Verträge die Gebühren nicht ordnungsgemäß entrichtet worden sind (vgl. UFS 17.8.2006, RV/0137-I/06).

Nach § 9 Abs. 2 zweiter Satz GebG ist weiters die Dauer der Verspätung der Gebührenanzeige zu berücksichtigen. Wenn auch dieser Umstand nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt ist, wird die Unterlassung der Gebührenanzeige überhaupt, also etwa die Feststellung eines gebührenpflichtigen Tatbestandes erst im Zuge einer behördlichen Erhebung, für das Ausmaß der Gebührenerhöhung entscheidende Bedeutung haben (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 21 zu § 9 GebG unter Hinweis auf ua. UFS 17.8.2006, RV/0136-I/06).

Im gegenständlichen Fall ist daher bei der Billigkeitsentscheidung zu berücksichtigen, dass die Gebührenanzeige nicht gänzlich unterlassen wurde, sondern über Auftrag der Bf. im Jahr 2020 doch noch aus eigenem Antrieb Gebührenanzeigen durch den Notar vorgenommen wurden.

Der vorrangige Zweck der Vorschrift des § 9 Abs. 2 GebG liegt darin, die Einhaltung der Gebührevorschriften zu sichern (vgl. dazu BFG 04.03.2021, RV/7102467/2019).

Durch die gegenständlichen Verfahren wurde der Bf. die Konsequenzen des Unterlassens einer Gebührenanzeige deutlich bewusst gemacht und ist daher in Zukunft eine weitere Verletzung der mit dem Abschluss von Dienstbarkeitsverträgen verbundenen gebührenrechtlichen Bestimmungen durch die Bf. nicht zu befürchten.

Auch das Finanzamt hat letztendlich die Meinung vertreten (siehe dazu den E-Mailverkehr mit der Bf. nach dem Erörterungstermin), dass von einer Gebührenerhöhung hier Abstand genommen werden könne.

Die bei der Festsetzung der Gebührenerhöhung nach § 9 Abs. 2 GebG zu treffende Ermessensentscheidung hat daher unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles hier zum Ergebnis geführt, dass die Festsetzung einer Gebührenerhöhung unterbleiben kann.

Den Beschwerden gegen die insgesamt 29 Bescheide betreffend Gebührenerhöhung wird daher stattgegeben und die angefochtenen Bescheide zu den unten angeführten ErfNr. (mit denen insgesamt Gebührenerhöhungen iHv € 6.190,83 festgesetzt wurden), aufgehoben.

[...]

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.

Soweit für die Lösung von Rechtsfragen die Auslegung der gegenständlichen Verträge maßgeblich war, kommt dieser Beurteilung keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Das Vorliegen des im Beschwerdefall strittigen vorsätzlichen Verhaltens wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung beurteilt. Derartige nicht über den Einzelfall bedeutsame Sachverhaltsfeststellungen sind einer (ordentlichen) Revision grundsätzlich nicht zugänglich.

Eine ordentliche Revision ist somit nicht zulässig.

Wien, am 7. Jänner 2026