



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 28. Oktober 2009 durch die Vorsitzende B und die weiteren Mitglieder W, G und M über die Berufung der P, vertreten durch Rechtsanwaltskanzlei H, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 4. Juli 2005, Steuernummer, betreffend Rechtsgebühr gemäß §33 TP5 Abs.1 Z1 GebG 1957 nach der am 28. Oktober 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 10. Dezember 2004 haben die Berufungswerberin (Bw), die P. sowie die X einen Optionsvertrag unterzeichnet, wonach die Optionsnehmerin beabsichtigt, auf dem im angeschlossenen Deponievertrag dargestellten Grundstück der R im Zusammenhang mit XY Aushubmaterial zu deponieren.

In Punkt 1.1 des Optionsvertrages wird festgehalten, dass – da diese Flächen zurzeit weder die erforderliche Flächenwidmung aufweisen würden noch frei von Wald- und Weidenutzungsrechten seien - die Herstellung der notwendigen rechtlichen Voraussetzungen

nicht nur einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen werde, sondern dass dieses Vorhaben unter Umständen auch aufgrund fehlender Genehmigungen nicht zustande kommen könne.

Gemäß Punkt 1.3.1 des Optionsvertrages verpflichtet sich die Optionsnehmerin sich ihrerseits zu bemühen, alle öffentlichrechtlichen und privatrechtlichen Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass der Zweck des unten angeführten Deponievertrages verwirklicht werden könne. Sie werde die Optionsgeberin nach Aufforderung über die wesentlichsten Ergebnisse ihrer Bemühungen und den Stand von Behördenverfahren informieren.

Punkt 2. des Optionsvertrages lautet:

"2. Option zum Abschluß eines Deponievertrages

2.1. Die X-AG räumt daher der Optionsnehmerin die Option ein, durch einseitige schriftliche Erklärung den angeschlossenen "Deponievertrag" abzuschließen. Die Option beginnt mit dem Tag der beiderseitigen rechtswirksamen Unterfertigung dieses Vertrages und endet spätestens am 31.12.2020. Die Option wird dann rechtswirksam ausgeübt, wenn die Optionsnehmerin spätestens am 31.12.2020 der X-AG die Ausübung mittels eingeschriebenen Briefes bekannt gibt, wobei das Datum des Poststempels gilt.

2.2. Die Option ist für die X-AG unwiderruflich. Für die Optionsnehmerin ist die Option verzichtbar zum 31. Dezember eines jeden Jahres unter Einhaltung einer Verzichtsfrist von 6 Monaten. Die Option endet daher entweder mit der rechtzeitigen Erklärung der Optionsnehmerin, sie ausüben zu wollen, oder durch schriftliche Abgabe einer Verzichtserklärung zu vorstehenden Bedingungen durch die Optionsnehmerin, spätestens jedoch am 31.12.2020 ohne weitere Veranlassung.

2.3. Als Gegenleistung für die Einräumung der Option zahlt die Optionsnehmerin an die X-AG jeweils im Voraus ein jährliches Entgelt in Höhe von €50.000,00 (Euro Fünfzigtausend) zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer. Das Entgelt wird für unvollständige Jahre am Beginn und am Ende des Optionszeitraumes nach Monaten aliquotiert, wobei für angefangene Monate jeweils ein ganzes Zwölftel gilt. Die Hälfte dieses Entgeltes, also ein Betrag in Höhe von € 25.000,- pro Jahr ist Optionsentgelt, die zweite Hälfte ist Anzahlung auf den Deponiezins des Deponievertrages, wobei die Summe der jährlichen Anzahlungen nur dann rechnerisch zu berücksichtigen ist, wenn nach Anrechnung der Mindestdeponiezinse auf die Deponiezinse über den Abrechnungszeitraum ein Deponiezinsüberschuss besteht (siehe 3.1.3. und 3.2. des angeschlossenen Deponievertrages). In jedem Fall, in welchem es nicht

zur Deponierung - aus welchem Grund auch immer - kommt, verfällt die gesamte Anzahlung und ist sohin nicht rückforderbar. Am Deponievertragsende allenfalls bestehende und nicht mehr auf Deponiezinse anrechenbare Anzahlungsrestbeträge verfallen zugunsten der X-AG..

2.4. Das einmalige Entgelt für die Vertragserrichtung beträgt € 1000,00.

2.5. Das Entgelt für das 1. Jahr und das Vertragserrichtungsentgelt sind binnen 14 Tagen nach Vertragsabschluß spesenfrei zu entrichten. Das Entgelt für die Folgejahre ist am 15. Jänner jeden Jahres spesenfrei zu entrichten. Es erfolgt eine entsprechende Rechnungslegung. Bei Zahlungsverzug werden 10% Verzugszinsen p. a. verrechnet; Mahnungen sind kostenpflichtig (€ 20.- je Mahnschreiben).

2.6. Die Entgelte gemäß 2.3. und 2.4. werden mit dem VPI 2000, Monat Oktober 2004, 108,9 Punkte wertgesichert. Die Anpassung erfolgt einmal jährlich mit Wirksamkeit zu Jahresbeginn.

2.7. Während der Laufzeit der Option ist die X-AG zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung der Optionsfläche berechtigt und darf derartige Nutzungen auch Dritten gestatten. Dem Optionsberechtigten gebührt aus dem Titel solcher Nutzungen keine Entschädigung noch erwachsen ihm sonstige Ansprüche.

2.8. Nach Beendigung der Option durch Verzicht oder durch Zeitablauf steht der Optionsnehmerin weder eine Entschädigung für Aufwendungen zu, die sie zur Vorbereitung der Grundstücke im Hinblick auf die beabsichtigte Verwendung vorgenommen hat, noch etwa aus dem Titel der Wertsteigerung infolge höherwertiger Flächenwidmung oder aus irgendeinem anderen Titel. Vielmehr ist die X-AG ab Optionsbeendigung wieder zu jeder Nutzung der Fläche nach freier Entscheidung berechtigt.

2.9. Die X-AG bevollmächtigt die Optionsnehmerin alle erforderlichen oder nützlichen Anträge an die Behörden zu stellen. Die X-AG gestattet zum Zwecke der Projektvorbereitung (wie Vermessungen, Geländeaufnahmen und ähnliches) das Betreten der Optionsfläche durch die Optionsnehmerin und ihre Beauftragten soweit es der Wirtschaftsbetrieb der X-AG erlaubt. Für diese Maßnahmen ist rechtzeitig vorher das Einvernehmen mit der X.I) herzustellen.

2.10. Die Optionsnehmerin ist jederzeit berechtigt, endgültig auf das Recht zur Ausübung der Option zu verzichten. Mit Einlagen einer diesbezüglichen Erklärung bei der Optionsgeberin erlischt unter Berücksichtigung der in 2.2. festgelegten Verzichtsfrist die Pflicht zur Bezahlung

des Optionsentgeltes. Bereits im Voraus bezahlte Optionsentgelte werden nur bei einer Vertragsbeendigung gemäß §1117 ABGB rückerstattet. Aufwendungen, die der Optionsnehmerin entstanden sind, werden dieser von der Optionsgeberin nicht rückerstattet."

Gemäß Punkt 5. des Vertrages wird der nachfolgende Deponievertrag mit der Erklärung der Optionsnehmerin abgeschlossen, die Option ausüben zu wollen. Bei Bedarf sind laut Vertrag mittels Nachtrag Änderungen beim Eigentümer bzw. Verfügungsberechtigten der optionsgegenständlichen Liegenschaft, beim Vertragspartner und die Daten des dann gültigen Grundbuchsstandes zu berücksichtigen.

Der ebenfalls am 10. Dezember 2004 unterfertigte Deponievertrag lautet auszugsweise:

"1. Vertragsgegenstand

1.1. Die X-AG gestattet dem Vertragspartner auf Grundstück, zugeführtes inertes Bodenaushubmaterial und Tunnelausbruchmaterial, das ausschließlich bei der Errichtung des Z anfällt, endgültig zu deponieren sowie die Fläche als Manipulations- und Zwischenlagerfläche zu verwenden und darauf die erforderlichen Deponie- und Fördereinrichtungen und die dafür erforderlichen Bauten und Tunnel sowohl oberirdisch als auch unterirdisch zu errichten, zu erhalten und zu betreiben. Diese Berechtigung wird dem Vertragspartner exklusiv eingeräumt.

1.2. Der Vertragsgegenstand ist im beigehefteten Lageplan dargestellt, bezogen auf den Vertragsgegenstand richtet sich die Rechtseinräumung nach den behördlichen Bescheiden.

1.3. Für eine bestimmte Beschaffenheit oder für einen bestimmten Ertrag des Vertragsgegenstandes wird keine Gewähr geleistet.

2. Dauer

2.1. Dieser Vertrag wird mit Wirksamkeit ab Ausübung der Option auf Baudauer des Z auf österreichischem Staatsgebiet abgeschlossen, solange Ausbruchmaterial aus diesem Tunnelabschnitt anfällt.

2.2 Die X-AG kann den Vertrag insbesondere dann beenden, wenn der Vertragspartner

2.2.1 Material ohne Abrechnung zuführt und deponiert;

2.2.2. seinen Verpflichtungen gemäß Punkt 3. oder Punkt 4. trotz zweimaliger eingeschriebener Mahnung, die letzte eigenhändig zu Händen eines Geschäftsführers, mit Nachfristsetzung von jeweils einem Monat nicht nachkommt;

2.2.3. Maßnahmen setzt, die eine Kontrolle gemäß 9.1. erschweren;

2.2.4. ohne schriftliche Zustimmung der X-AG Nutzungen vornimmt, die nicht gestattet wurden, sofern trotz zweimaliger Aufforderung, die letzte eingeschrieben zu eigenen Händen des Geschäftsführers, die vertragswidrige Nutzung nicht binnen 1 Monat ab der letzten Aufforderung beendet wird;

2.2.5. seinen Verpflichtungen gemäß Punkt 3 trotz zweimaliger, eingeschriebener Erinnerung, die letzte eingeschrieben zu eigenen Händen des Geschäftsführers, mit Nachfristsetzung von jeweils einem Monat nicht nachkommt;

2.2.6 ohne Vorliegen der erforderlichen Genehmigungen zuführt oder deponiert.

2.3. Der Vertragspartner ist berechtigt, diesen Vertrag unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten jeweils zum 31.12. eines jeden Jahres ordentlich aufzukündigen.

2.4. Bei Vertragsbeendigung hat der Vertragspartner den Vertragsgegenstand in ordentlichem Zustand und nach Wahl der X-AG entweder von oberirdisch und unterirdisch vorhandenen Baulichkeiten geräumt zurückzustellen oder die darauf oder darunter errichteten Baulichkeiten und Anlagen lastenfrei ins Eigentum der X-AG zu übertragen. In diesem Fall hat die X-AG zwei Drittel des im Zeitpunkt der Rückstellung noch vorhandenen Bauwertes zu ersetzen, wobei dieser im Streitfall von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen festzusetzen ist. Die Kosten dafür sind von beiden Vertragspartnern je zur Hälfte zu tragen. Weiters hat der Vertragspartner auf seine Kosten bei Vertragsbeendigung allfällige durch die Deponierung bzw sonstige Baumaßnahmen verlorengegangene bzw verschüttete Grenzzeichen wiederherzustellen und durch Vermessung für eine lückenlose Versteinung zwecks Grenzfestlegung im Deponiebereich zu sorgen.

3. Entgelt

3.1 Der Vertragspartner hat folgende Entgelte (netto) zu leisten:

3.1.1. Einen Deponiezins für zugeführtes und endgültig deponiertes Material "fest" in Höhe von € 2,75 je Kubikmeter.

3.1.2 Ab Rechtswirksamkeit des Vertrages (das ist der Tag der Annahme der Option) bis zum Monat, an dem der Mindestdeponiezins gemäß 3.1.3. fällig ist, bezahlt der Vertragspartner einen Betrag in Höhe von € 50.000,00 (Euro Fünzigtausend) jährlich zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer. Das Entgelt wird für unvollständige Jahre ab Optionsannahme bis zum Zeitpunkt gemäß 3.1.3. nach Monaten aliquotiert, wobei für angefangene Monate jeweils ein ganzes Zwölftel gilt. Die Hälfte dieses Entgeltes, also ein Betrag in Höhe von € 25.000,- zuzüglich Ust pro Jahr ist Bereitstellungsentgelt, die zweite Hälfte ist Anzahlung auf den Deponiezins, wobei die Summe der jährlichen Anzahlungen nur dann rechnerisch zu berücksichtigen ist, wenn nach Anrechnung der Mindestdeponiezins auf die Deponiezins bezogen auf den Abrechnungszeitraum gemäß 3.1.3. bzw. 3.2. ein Deponiezinsüberschuss besteht. In jedem Fall, in welchem es nicht zur Deponierung – aus welchem Grund auch immer – kommt, verfällt die gesamte Anzahlung und ist sohin nicht rückforderbar. Am Vertragsende allenfalls bestehende und nicht mehr auf Deponiezins anrechenbare Anzahlungsrestbeträge verfallen zugunsten der X-AG. .

3.1.3. Ab dem Monat des tatsächlichen Beginns der Deponierung -- (von diesem Zeitpunkt hat der Vertragspartner die X-AG. unaufgefordert schriftlich zu verständigen) leistet der Vertragspartner unabhängig von der tatsächlich deponierten Menge einen jährlichen Mindestdeponiezins in Höhe von insgesamt € 500.000,00. Der Mindestdeponiezins wird für unvollständige Jahre am Beginn und am Ende der Vertragslaufzeit nach Monaten aliquotiert, wobei für angefangene Monate jeweils ein ganzes Zwölftel gilt. Der Mindestdeponiezins ist in jedem Jahr in voller Höhe fällig. Jeweils 5 aufeinander folgende Jahre bilden einen Zeitrahmen, innerhalb dessen die aus den tatsächlich deponierten Mengen resultierenden Deponiezins den Mindestdeponiezinsen angerechnet werden. Der 1. Zeitrahmen von 5 Jahren beginnt am 1. Jänner des Jahres, das jenem Jahr nachfolgt, in dem die Bedingungen für die Verpflichtung zur Zahlung des Mindestdeponiezins vorliegen. Am 31. Dezember des 5. Jahres jedes Zeitrahmens verfallen alle bis dahin nicht verbrauchten Mindestdeponiezins. Im 1. Jahr der Fälligkeit des Mindestdeponiezins verfällt der nicht verbrauchte Anteil des – allenfalls aliquotierten – Mindestdeponiezins am 31. Dezember dieses Jahres. Der letzte Zeitrahmen endet unbeschadet des grundsätzlich fünfjährigen Zyklus mit dem Ende der Vertragslaufzeit gemäß Punkt 2. und ist analog abzurechnen.

3.2. Der Deponiezins ist jährlich abzurechnen. Der nicht verbrauchte Mindestdeponiezins des jeweils zutreffenden Zeitrahmens von 5 Jahren wird dabei angerechnet. Der Vertragspartner hat somit erst dann Deponiezinszahlungen zu leisten, wenn die Summe der Deponiezinsse den jährlichen Mindestdeponiezins zuzüglich allfälliger noch nicht verbrauchter Teile der Mindestdeponiezinsse früherer Jahre des innerhalb des jeweils gemäß 3.1.3. maßgeblichen Zeitrahmens von 5 Jahren übersteigt. Eine Anrechnung des Mindestdeponiezinses mit den Entgelten gemäß 3.1.2. findet nicht statt.

3.5. Alle vereinbarten Entgelte einschließlich des vereinbarten Mindestdeponiezinses werden entsprechend den Veränderungen des von der Bundesanstalt Statistik Austria verlautbarten Verbraucherpreisindex 2000 oder eines an dessen Stelle tretenden vergleichbaren Index wertgesichert, wobei die Bezugsgröße für die Entgelte gemäß 3.1. der veröffentlichte Verbraucherpreisindex des Monats November 2004 ist. Die Anpassung der Entgelte erfolgt einmal jährlich zu Jahresbeginn mit dem für den Monat November des Vorjahres verlautbarten Index.

3.6. Die Entgelte sind spesenfrei und zuzüglich Umsatzsteuer zu bezahlen. Bei Zahlungsverzug werden 10% Verzugszinsen verrechnet. Mahnungen sind kostenpflichtig (€20,-- je Mahnschreiben)..."

Mit dem spruchgegenständlichen Bescheid setzte das Finanzamt A die Gebühr für das Rechtsgeschäft "Optionsvertrag (Deponievertrag) vom 10. Dezember 2004" als Bestandvertrag gemäß §33 TP5 Abs.1 Z1 Gebührengesetz 1957 (GebG) mit 18.000,00 Euro vorläufig fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von Euro 1.800.000,00 ausging. Hie bei kam ein jährl. Mindestdeponiezins in Höhe von Euro 500.000,00 + 20% USt zum Ansatz. Der Vervielfacher ergibt sich aus Abs.3 leg. cit., wonach die wiederkehrenden Leistungen bei unbestimmter Vertragsdauer mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten sind.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Die Bw bringt vor, die belangte Behörde stütze sich auf §33 TP5 Abs.1 Z 1 GebG 1957.

§ 33 TP5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 umfasse Bestandsverträge (1090ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Verbrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhalte. Nach zwischenzeitig gefestigter

Rechtsprechung des VwGH seien Deponieverträge jedoch nur dann als gebührenpflichtige Bestandverträge zu werten, wenn das Entgelt nach Zeitdauer unabhängig von der Menge des abzulagernden Materials bestimmt werde. Werde das Entgelt nach der Menge des abzulagernden Materials berechnet, liege ein gebührenfreier Verkauf vor.

Die Bw wendet unter Hinweis auf Arnold, Rechtsgebühren, 6. Auflage, zu §33 TP5, ein, generell gelte, dass die zu den Abbauverträgen ergangene Rechtsprechung sinngemäß auch auf Deponieverträge (Ablagerungsverträge) Anwendung finde. Hinsichtlich der Abbauverträge sei bereits mehrfach ausgesprochen worden, dass diese als gebührenpflichtige Bestandverträge zu qualifizieren seien, wenn das Entgelt unabhängig von der gewonnenen Menge nach der Zeitdauer bestimmt werde; als gebührenfreie Kauf (Lieferungs-)Verträge hingegen, wenn das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials berechnet werde. Der Kaufvertrag über Abbaumaterial werde auch nicht dadurch gebühren pflichtig, dass das Mindestentgelt unabhängig von der gewonnenen Abbaumenge nach der Zeitdauer berechnet werde (VwGH vom 17.02.1983, 82/15/0046).

Auch habe der VwGH bereits ausgesprochen, wenn ein Vertragselement derart wesentlich überwiege, so dass die von anderen Vertragstypen hinzutretenden Elemente zurücktreten, sei das Rechtsgeschäft nach diesem überwiegenden Typus zu behandeln. Hinsichtlich des Elementes "überwiegen" führe der VwGH in seiner Entscheidung vom 28.06.1995, 94/16/0045, 0104, aus, dass ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthalte, habe zur Folge, dass er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden "rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck" zu beurteilen sei. Der Vertrag mit anderstypischen Nebenpflichten sei gebührenrechtlich ausschließlich nach dem Hauptvertrag zu beurteilen.

So auch in der VwGH Entscheidung 82/15/0046:

"Stellt in einem Abbauvertrag die Menge des gewonnenen Materials die grundlegende Berechnungsart dar, so kann aus einer Vertragsbestimmung, wonach ohne Rücksicht auf die tatsächliche Höhe der Entnahme der Entlehner während einer bestimmten Zeitspanne den jeweiligen Gegenwert einer bestimmten Menge zu bezahlen hat, nicht abgeleitet werden, dass sich im vorliegenden Fall das Entgelt nach der Zeitdauer unabhängig von der Menge des gewonnenen Materials bestimmt. Der Kaufvertrag über Abbaumaterial wird auch nicht dadurch gebührenpflichtig, dass das Mindestentgelt unabhängig von der gewonnenen Abbaumenge nach der Zeitdauer berechnet wird."

Unter Punkt 1 "Vertragsgegenstand" des Deponievertrages vom 10.12.2004 sei festgehalten:

"1.1. Die X-AG gestattet dem Vertragspartner auf Grundstück -, zugeführtes inertes Bodenaushubmaterial und Tunnelausbruchmaterial, das ausschließlich bei der Errichtung des Z- anfällt, *endgültig zu deponieren..*"

Weiters sei unter Punkt 3 "Entgelt" ausgeführt:

"3.1. Der Vertragspartner hat folgende Entgelte (netto) zu leisten:

3.1.1. Einen Deponiezins für zugeführtes und endgültig deponiertes Material "fest" in Höhe von *€ 2,75 je Kubikmeter*.

Wie aus diesen Vertragsbestimmungen eindeutig hervor gehe, handle es sich zum einen um eine *endgültige Deponierung* des Ablagerungsmaterials, sodass eben das Material entgeltlich *zur Entsorgung übergeben* werde (Verkaufsvertrag) und gehe zum anderen eindeutig hervor, dass sich das *Entgelt nach der Menge des abzulagernden Materials bestimme* und nicht nach einer Zeitdauer, unabhängig von der abzulagernden Menge errechnet werde.

Zwar sei richtig, dass unter Punkt 3.1.3 die Zahlung eines Mindestdeponiezinses festgelegt worden sei, dieser komme jedoch nur subsidär zur Anwendung; dies eben nur für den Fall, dass das Entgelt, bemessen nach der tatsächlichen Menge des abgelagerten Materials, diesen Betrag nicht erreiche. Grundlegende Berechnungsart sei und bleibe aber dennoch die Berechnung des Deponiezinses pro Kubikmeter.

Eine Vergebührung des jährlichen Mindestdeponiezinses komme, der ständigen Judikatur des VwGH folgend, so hin nicht in Frage, weshalb auch der gegenständliche Vertrag einer Vergebührung nicht unterliege.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes A vom 26. Juli 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Bei einem Abbauvertrag richte sich das Interesse des Abbauberechtigten auf den Erwerb der Mineralien. Gegenstand des Vertrages sei nicht der Gebrauch, sondern der Verbrauch der zur Nutzung überlassenen Sache. Werde das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials

berechnet, liege ein Kaufvertrag vor. Der Abbauberechtigte erwerbe vom Grundeigentümer die Mineralien und zahle dafür ein vereinbartes Entgelt.

Anders verhalte es sich jedoch bei einem Deponievertrag. Hier werde dem Berechtigten das Recht eingeräumt, das im Eigentum des Vertragspartners stehende Grundstück für Zwecke der Deponierung zu benützen. Es werde also ein Gebrauchsrecht eingeräumt. Der Berechtigte zahle das Entgelt nicht für den "Ankauf" des Bodenaushubmaterials, sondern für die Nutzung der Liegenschaft. Es erfolge kein Austausch des Aushubmaterials gegen Geld. Gerade für einen Kaufvertrag wäre es aber begriffsnotwendig, dass sich die Vertragspartner zum Austausch einer Sache gegen Geld verpflichten. Der Kaufvertrag als Veräußerungsvertrag zielt auf Änderung der eigentumsrechtlichen Zuordnung einer Sache ab. Eine Umdeutung des dem bekämpften Bescheid zu Grunde liegenden Rechtsgeschäftes in einen Kauf sei daher nicht möglich, gehe doch das Eigentum am Grundstück nicht auf den Berufungswerber über. Dieser sei lediglich berechtigt, auf dem Grundstück Aushubmaterial zu lagern.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führt die Bw ergänzend aus, der 1. Instanz der Abgabenbehörde sei darin zuzustimmen, dass durch die Verwirklichung des Vertragszweckes die Berufungswerberin selbstverständlich nicht Eigentümerin des Grundstückes werde. Diesbezüglich läge ja ein Grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang vor, solches sei jedoch von den Vertragsparteien nicht beabsichtigt.

Nicht zuzustimmen sei der Abgabenbehörde 1. Instanz dahingehend, dass eine Benützung des Grundstückes vorliege, wodurch ein (gebührenrechtlicher) Bestandvertrag abgeschlossen werde. Vertragstypisches Element sei nicht die Benützung des Grundstückes, sondern vielmehr die Überlassung der Sache zur Entsorgung.

Die Abgabenbehörde 1. Instanz verkenne, dass sehr wohl ein Eigentumsübergang an der Sache (nicht am Grundstück!) statfinde. Die Berufungswerberin werde durch das gegenständliche Rechtsgeschäft berechtigt, das näher bestimmte Deponiematerial auf der Vertragsfläche *endgültig zu deponieren*.

Sofern man diesen Vorgang nicht ohnedies als Verbindung von verschiedenen Sachen zur gemeinsamen Sache ansehe, erfolge jedenfalls gemäß dem Grundsatz des §297 ABGB (*superficio solo cedit*; Anm.: gemeint verm. *superficies solo cedit*) mit Einbau des Deponiematerials der Eigentumserwerb durch den Grundeigentümer. Dies entspreche auch

dem Vertragswillen, zumal nach Beendigung der Deponiearbeiten die Vertragsfläche in ordentlichem Zustand gemäß dem Vertrag zurückzustellen sei und keinerlei Recht bestehe, das Deponiematerial später wieder abzuholen.

Ebenfalls werde als vertragstypisches Element ein "*Kaufpreis*" *bezahlt*.

Da jedoch das Deponiematerial einen *negativen Wert* habe und der Kaufpreis seinem Wesenzweck nach nichts anderes bedeute, als dass die Wertverschiebung durch Übergabe der Sache zwischen Käufer und Verkäufer ausgeglichen werde, sei bei diesem kauftypischen Geschäft ein *negativer Kaufpreis* zu bezahlen, da derjenige, der die Sache ins Eigentum übernehme, eben noch ein Entgelt zusätzlich erhalte, um die Entsorgung durchführen zu können.

Hieraus erhellte eindeutig, dass es sich um ein "kauftypisches" und nicht um ein "bestandstypisches" Geschäft handle, welches nicht der Gebührenpflicht des Bestandvertrages unterliege.

Wäre die Rechtsansicht der Erstbehörde richtig, müsste man ja zudem jede einzelne Müllentsorgung auf eine *öffentliche oder private Mülldeponie* der Gebührenpflicht des §33 TP5 Abs.1 Ziffer 1 Gebührengesetz 1957 unterstellen. Bei Eigengrund des Mülldeponiebetreibers würde ein (gebührenrechtlicher) Bestandvertrag, bei Fremdgrund ein (gebührenrechtlicher) Unterbestandvertrag abgeschlossen.

Analogie sei zwingend:

Sowohl beim Müll als auch beim Deponiematerial handle es sich um "bewegliche Sachen", derer sich der Besitzer entledigen wolle (vgl. die Legaldefinition des §2 Abfallwirtschaftsgesetz). Sowohl der Müll als auch das Deponiematerial würden *zur Entsorgung übergeben, eingebaut und dauernd in der Deponie belassen*, wobei es keinen vertragstypischen Unterschied machen könne, ob die Behandlung und der Einbau vom Entsorger oder von demjenigen, "der sich der Sache entledigen wolle" vorgenommen werde, dies habe lediglich Preisrelevanz.

Es ergebe sich also, dass vertragstypisches Element des Deponievertrages die Übergabe zur Entsorgung, also die Übertragung des Eigentums gegen (negativen) Kaufpreis, sei, sodass

Deponieverträge nicht der Gebührenpflicht des §33 TP5 Abs.1 Ziffer 1 Gebührengesetz unterliegen würden.

Der Vollständigkeit halber werde - wie bereits in der Berufung schriftlich dezidiert ausgeführt - nochmals darauf hingewiesen, dass die weiteren im Vertrag eingeräumten Rechte lediglich Hilfsrechte zur tatsächlichen Durchführung des Einbaues darstellten, sodass auch diese Rechte den Vertrag, welcher ja nach seinem überwiegend typischen Element zu beurteilen sei, nicht der Gebührenpflicht des §33 TP 5 unterstellen könnten.

Es werde so hin der Antrag gestellt, der Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid zur Gänze aufzuheben, in eventu auszusprechen, dass das angezeigte Rechtsgeschäft keiner Gebührenpflicht unterliege.

Beweis wurde erhoben durch das Vorhalteverfahren sowie durch Internetrechen, insbesondere auf der homepage der Berufungswerberin (www.----.at).

Mit Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung – jeweils vom 19. Mai 2009 – wurden der Sachverhalt und die rechtliche Würdigung der Berufungswerberin und der Amtspartei zur Kenntnis gebracht.

Das Finanzamt hat am 22. Juni 2009 folgende Stellungnahme abgegeben:

"Mit Deponievertrag vom 10.12.2004 gestattet die Liegenschaftseigentümerin der Bw, auf den vertragsgegenständlichen Grundstücken zugeführtes inertes Bodenaushubmaterial endgültig zu deponieren und die Flächen als Manipulations- und Zwischenlagerfläche zu verwenden.

Eine eindeutige Zuordnung eines Deponievertrages zu einem zivilrechtlichen Vertragstyp ist nicht möglich, weshalb für die Rechtsnatur die nach §914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend sind. Dabei kommt es auf den objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an.

Entgegen der Ansicht der Bw liegt im konkreten Fall kein Kaufvertrag vor, fehlt es doch an einem Leistungsaustausch. Gerade dieser wäre aber Voraussetzung für die Einordnung als Kauf. Die Bw verpflichtet sich im Deponievertrag für das deponierte Material ein bestimmtes Entgelt zu entrichten. Es geht nicht das Eigentum am Grundstück auf die Bw über, sondern ist sie lediglich berechtigt, Aushubmaterial endgültig zu deponieren.

Auf Grund der Art der Belastung des dienenden Grundstückes ist diese in der Natur erkennbar, es liegt eine offenkundige Dienstbarkeit vor. Auch wenn eine Verbücherung unterbleibt, ist der Inhaber des gültigen Titels in seinem Recht gegen Dritte geschützt, lassen doch sichtbare Vorgänge auf dem dienenden Grundstück, die mit einiger Aufmerksamkeit von nichtbeteiligten Dritten wahrgenommen werden können, das Vorliegen einer Dienstbarkeit vermuten.

Der Begriff der Dienstbarkeit ist im Gebührengesetz nicht umschrieben, weshalb auf die zivilrechtlichen Bestimmungen Bezug genommen werden muss. Nach §472 ABGB wird durch das "Recht der Dienstbarkeit" ein Eigentümer verbunden, zum Vorteil eines anderen, nämlich des Berechtigten, in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen. Die vertraglich vereinbarte endgültige Deponierung des Aushubmaterials stellt ein Dulden des Liegenschaftseigentümers dar.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass im konkreten Fall eine Dienstbarkeit im Sinne des § 33 TP 9 GebG vorliegt."

Die Bw hat nach erfolgter Fristverlängerung mit Schreiben vom 15. Juli 2009 ausgeführt:

"Der unabhängige Finanzsenat gehe davon aus, dass am 10. Dezember 2004 sowohl der Optionsvertrag als auch der Deponievertrag abgeschlossen wurde.

Dies ist unrichtig. Richtig ist zwar, dass der Optionsvertrag sowohl auf Seite 4 als auch dann (richtigerweise) auf Seite 12 unterfertigt wurde, nach dem Willen der vertragsschließenden Parteien sollte damit jedoch nicht am selben Tag sowohl der Optionsvertrag als auch der Deponievertrag abgeschlossen werden, dies wäre ja auch sinnwidrig, zumal es dann überhaupt keiner Option bedürfe. Vielmehr wurde auf Seite 4 (an und für sich irrtümlich) eine Unterfertigung vorgenommen, wobei man danach erkannte, dass dadurch der Text des durch die Ausübung der Option abzuschließenden Vertrages nicht unterschriftlich gedeckt war, so dass nochmals an der an und für sich richtigen Stelle auf Seite 12 die Unterfertigung vorgenommen wurde.

Aus der Textierung des Optionsvertrages, insbesondere aus Abschnitt 2 und aus Abschnitt 5 ergibt sich, dass es einer ausdrücklichen Erklärung der optionsberechtigten Partei bedarf, die Option auszuüben, eine solche wurde bis heute nicht abgegeben, sodass der durch Ausübung der Option abzuschließende Vertrag bis heute nicht geschlossen wurde.

Man wählte seinerzeit gerade die Struktur des Optionsvertrages, da auf der Deponiefläche Tunnelausbruchmaterial im Zusammenhang mit der Errichtung des Z deponiert werden soll, wobei im Jahre 2004 ja noch absolut unklar war, ob der Z. überhaupt errichtet wird oder nicht.

Nach derzeitigem Stand ist es auch äußerst unsicher, ob die optionsberechtigte Partei die Option ausüben und Deponierungen vornehmen kann.

Mit Bescheid xy wurde der geplanten Trasse für die Hochleistungsstrecke Z. die Trassengenehmigung gemäß § 3 HIG erteilt.

Mit Teilbescheid vom 16.4.2009, zz wurde der Y durch den Landeshauptmann von ZZ die abfallwirtschaftsrechtliche Genehmigung für die Errichtung und den Betrieb der "Bodenaushubdeponie C" (unter anderem) auf dem Grundstück --- erteilt (Teilbescheid).

Dieser Bescheid ist zwar noch nicht rechtskräftig, allerdings wurde der Berufung die aufschiebende Wirkung aberkannt, so dass nach derzeitiger Konsenslage jedwede Deponie durch die Berufungswerberin ausscheidet, da öffentlich-rechtlich bereits ein Dritter eine entsprechende Genehmigung hat.

Tatsächlich liegt daher nur ein Optionsvertrag vor, welcher keiner Gebührenpflicht iSd GebG unterliegt. Diesbezüglich sei noch auf das Erkenntnis des VwGH hingewiesen, mit welchem der VwGH eine Abgrenzung zwischen Optionen und bedingten Rechtsgeschäften getroffen hat. Optionen also befristete bindende Gestaltungsrechte, die keinerlei Gebühren unterliegen, sind nur dann gegeben, wenn Gegenstand der Gestaltungserklärung nicht die zeitliche Erstreckung der Wirkung eines bereits abgeschlossenen Vertrages ist, sondern wenn durch die Abgabe der Gestaltungserklärung erst ein neues (inhaltlich vorbestimmtes) vertragliches Verhältnis in Wirksamkeit gesetzt wird.

Der Textierung des Optionsvertrages vom 10. Dezember 2004 ist eindeutig zu entnehmen, dass hier keine zeitliche Erstreckung eines bereits geschlossenen Vertrages erfolgen soll, sondern durch die Gestaltungserklärung, welche tatsächlich noch nicht abgegeben wurde, erst ein neues (inhaltlich vorbestimmtes) vertragliches Verhältnis in Wirksamkeit gesetzt werden soll.

Es liegt daher ein "reiner" Optionsvertrag vor, welcher keiner Gebührenpflicht unterliegt.

Trotzdem wird den rechtlichen Erwägungen im Vorhalt wie nachstehend entgegengetreten, wobei im Sinne der Fiktion zur Ermöglichung der Rechtsdiskussion der (allenfalls) durch Ausübung der Option abzuschließende Vertrag als der "gegenständliche Vertrag" bezeichnet wird."

In weiterer Folge bringt die Bw Ausführungen zur rechtlichen Einordnung des Vertrages vor, welche zu dem Ergebnis führen, dass die Elemente des vorliegenden Vertrages überwiegend für einen Kaufvertrag sprechen würden. Der rechtliche und wirtschaftliche Zweck der Parteien liege ausschließlich darin, dass die Berufungswerberin das angelieferte Material an den Liegenschaftseigentümer übertragen wolle. Sie wolle nicht mehr über das abgelieferte Material verfügen, jetzt nicht und später nicht. Aufgrund des gegenständlichen Vertrages könne sie auch nicht mehr über das abgelieferte Material verfügen, weil es im Eigentum des Liegenschaftseigentümers stehe. Entgegen den Ausführungen des UFS in seinem Vorhalt sei der Eigentumsübergang der wesentlichste Punkt dieses Vertrages.

Beigelegt wurde eine von den Vertragspartnern unterfertigte Erklärung folgenden Wortlautes:

"1. Am 10. Dezember 2004 unterzeichneten die Vertragsparteien X-AG; und P; einen Optionsvertrag zum Abschluss eines Deponievertrages betreffend die Grundstücknummer ccccc, nämlich im so genannten "C ". Dieser Optionsvertrag wurde zu nächst auf Seite 4/12 gezeichnet, dann wurde in Erkennung des Umstandes, dass damit die vorgesehene Textierung des durch Ausübung der Option abzuschließenden Deponievertrages nicht unterschriftlich gedeckt wäre, dieser Optionsvertrag nochmals an der vorgesehenen Stelle auf Seite 12/12 unterfertigt.

2. Durch den Vorhalt zur Vorbereitung der Senatsverhandlung des unabhängigen Finanzsenates wurde erkennbar, dass der unabhängige Finanzsenat in vorläufiger rechtlicher Beurteilung aufgrund der beiden Unterschriften rechtlich zum Ergebnis kommt, dass am 10. Dezember 2004 sowohl der Optionsvertrag als auch bereits der Deponievertrag abgeschlossen worden sei.

3. Im Hinblick darauf erklären beide Vertragsteile übereinstimmend zur Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat, dass die Unterfertigung auf Seite 4/12 an und für sich irrtümlich erfolgte und die Unterfertigung des Optionsvertrages an der vorgesehenen Stelle auf Seite 12/12 erfolgt ist, so dass lediglich der Optionsvertrag, nicht jedoch der Deponievertrag abgeschlossen wurde. Diese Option wurde von der Optionsberechtigten bis heute noch nicht angenommen."

Im Zuge der Berufungsverhandlung hat die Bw ausgeführt, dass hinsichtlich des "Optionsvertrages C " ein *echter* Optionsvertrag vorliege. Übereinstimmend mit der Judikatur des VwGH liege nur dann gebührenrechtlich ein bedeutsamer Vertrag vor, wenn die Verlängerung eines Vertrages optional sei, nicht aber der gegenständliche Fall. Hinsichtlich der Abbauverträge sei bereits ausjudiziert, dass es sich um Kaufverträge handle, wenn nach der Menge des abgebauten Materials gezahlt werde. Für einen Bestandvertrag typisch sei die Überlassung einer Sache zur Nutzung. Die Sachen, mit denen der Bestandgegenstand benutzt werde, blieben im Eigentum des Bestandnehmers, es finde keine Übereignung statt. Die Bestandsache werde grundsätzlich in dem Zustand, in dem sie übernommen worden sei, zurückgestellt. Bei einer Dienstbarkeit wesentlich sei das Dulden. Hier liege aus Sicht der Bw kein Dulden vor. Der Grundstückseigentümer dulde die Übertragung des Materials in sein Eigentum und hier wäre man wiederum beim Kaufvertrag. Das Wesentliche des eigentlichen Deponievertrages sei aber, dass das Material in das Eigentum des Grundeigentümers übergehe. Er könne damit machen was er wolle und er habe *nicht zu dulden*, dass das Material dort bliebe – er sei eben *Eigentümer*. Die Sache sei auch nicht in dem Zustand zurückzustellen, in dem sie vorher war, sondern, das Material sei dort zu belassen. Der Übergeber zahle für die Überlassung des Materials – dies ergebe sich aus der Werterelation. Dieser Umstand des "negativen Preises" sei keine Besonderheit der Deponierung. Auch im Falle der Abgabe eines schrottreifen Autos beim Schrotthändler zahle der *Übergeber* dafür. Auch hier handle es sich weder um einen Bestands- noch um einen Servitutsvertrag, aber auch nicht um einen Werkvertrag. Der Schrotthändler werde zu einem "negativen Preis" Eigentümer und könne mit dem Auto machen was er wolle. Das Deponierecht habe zwar auch einen wirtschaftlichen Wert, aber der Abbau dürfe nur durchgeführt werden, wenn die Wiederverfüllung gesichert sei. Die Wiederverfüllung werde durch diverse gesetzliche Bestimmungen (Naturschutz usw.) aufgetragen und würde sogar mittels Ersatzvornahme von der Behörde vorgenommen werden. Es überwiege das kaufvertragliche Element.

Das Finanzamt entgegnete im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung, dass es sich um keinen lupenreinen Optionsvertrag handle. Immerhin werde schon ein Entgelt gezahlt. Es sei schon bei der Anzeige davon die Rede gewesen, dass 2 Verträge abgeschlossen worden seien. Wäre ein Kaufvertrag abgeschlossen worden, würden sie etwa lauten "Wir kaufen das Material ab". Hinsichtlich des Vergleiches mit dem Schrotthändler sei zu sagen, dass man vom Schrotthändler eine Leistung – nämlich die Verschrottung des Autos wolle. Dafür werde bezahlt. Bei der Deponie sei es anders, da würde bezahlt um das Grundstück benützen zu können. Es sei ein Mindestentgelt vereinbart worden, weswegen die Rechtsprechung des VwGH, wonach bei Bezahlung nach der Menge ein Kaufvertrag vorliege, nicht ohne weiters

übertragen werden könne. Hinsichtlich einer Dienstbarkeit führte der Vertreter der Amtspartei aus, dass sehr wohl ein Dulden des Liegenschaftseigentümers vorliege.

Der Parteienvertreter replizierte hinsichtlich des Optionsvertrages, dass der Optionsvertrag so aufgebaut sei, dass dieser abgeschlossen und unterschrieben worden sei und daran hänge die Textierung des Deponievertrages. Am Schluss der gesamten Vertragsurkunde seien die Unterschriftenzeilen für den Optionsvertrag vorgesehen gewesen, wobei die Textierung des Deponievertrages kursiv geschrieben sei, der gesamte Optionsvertrag hingegen in normaler Schrift. Es mache keinen Sinn, an einem Tag die Option und gleichzeitig den Hauptvertrag zu unterschreiben. Hinsichtlich des Mindestzinses verwies der Parteienvertreter auf die zitierte Judikatur.

Im Übrigen wird auf die Niederschrift zur Berufungsverhandlung verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw argumentiert mit Arnold⁸, Rechtsgebühren Kommentar, Rz53 zu §16, wonach der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.3.1952, 1454/49, Slg 559 F, eine Abgrenzung zwischen *Optionen* und bedingten Rechtsgeschäften getroffen habe. Optionen, also befristet bindende (zum Unterschied von einer Offerte vertraglich vereinbarte) Gestaltungsrechte, die keinerlei Gebühren unterliegen würden, seien demnach nur dann gegeben, wenn Gegenstand der Gestaltungserklärung nicht die zeitliche Erstreckung der Wirkung eines bereits abgeschlossenen Vertrages sei, sondern wenn durch die Abgabe der Gestaltungserklärung erst ein neues (inhaltlich vorbestimmtes) vertragliches Verhältnis in Wirksamkeit gesetzt werde.

Arnold bezieht sich hie bei auf die zu Bestandverträgen ergangene VwGH-Judikatur.

Der VwGH hat zB in seinem Erkenntnis vom 31.5.1995, 94/16/0237, festgestellt, eine *Option* ist ein Vertrag, durch den einem Vertragsteil das Recht eingeräumt wird, ein inhaltlich bereits festgelegtes Schuldverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen (Koziol-Welser, Grundriß I9, 118). Dies habe nicht nur für die Begründung eines Vertragsverhältnisses, sondern in gleicher Weise auch für die Verlängerung eines ursprünglich zeitlich befristeten Vertrages zu gelten. Es spreche nämlich nichts dagegen, einer der Vertragsparteien das einseitig ausübbares Gestaltungsrecht zur Vertragsverlängerung einzuräumen. Einer "neuerlichen Willenseinigung" beider Vertragsparteien betreffend die Vertragsverlängerung

bedürfe es im Optionsfall nicht und bewirke eine optionsweise herbeigeführte Vertragsverlängerung auch nicht den Abschluss eines neuerlichen Vertrages, sondern eben nur die Verlängerung der ursprünglich befristeten Vertragsdauer. Zu Fällen von Vertragsverlängerungen durch Optionsausübung hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass dies im Ergebnis nichts anderes als die Beifügung einer Potestativbedingung bedeute, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängere und dass eine solche Bedingung nach §26 GebG zu behandeln sei.

Der Verwaltungsgerichtshof stellt also regelmäßig auf die "neuerliche Willenseinigung" ab.

Im Erkenntnis vom 17.2.1994, 93/16/0135, wird folgendes ausgeführt:

"Nach der ausdrücklichen Bestimmung im Punkt 2. der Vertragsurkunde begann das Vertragsverhältnis am 1. April 1989 und wurde auf die Dauer eines Jahres abgeschlossen. Für den Fall, dass das Pachtverhältnis nach Ablauf dieser Jahresfrist fortgesetzt werde, verlängerte es sich jeweils um ein weiteres Jahr. Nach diesem Wortlaut der Vertragsurkunde war somit eine Verlängerung des Pachtverhältnisses über ein Jahr hinaus nur unter der Voraussetzung vereinbart, dass das Bestandverhältnis fortgesetzt wird. Dieser Formulierung zufolge erstreckte sich der Bestandvertrag nicht von vornherein auf einen über den 31. Dezember 1983 hinausreichenden Zeitraum, sondern es hätte zur Fortsetzung des Pachtverhältnisses *erst einer neuerlichen Willenseinigung* - schriftlich, mündlich oder konkludent in der Weise, dass der Bestandnehmer die Nutzung der Bestandsache fortsetzt und der Bestandgeber es hie bei bewenden lässt (vgl. § 1114 ABGB) - in der Zukunft bedurft (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. April 1982, 15/2638/80). Der dem Beschwerdefall zugrunde liegende Pachtvertrag lässt noch keine Willenseinigung darüber, den Gebrauch des bezeichneten Bestandgegenstandes für einen über ein Jahr hinausgehenden Zeitraum, gerechnet vom 1. April 1989, erkennen."

Der Unterschied im Sachverhalt der beiden Erkenntnisse liegt darin, dass es im Erkenntnis vom 31.5.1995, 94/16/0237, heißt: "...Der Mieterin *wird das Recht eingeräumt*, das Mietverhältnis zu gleichen Bedingungen um weitere fünf Jahre zu verlängern; will sie von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, so hat sie dies den Vermietern mittels eingeschriebenen Briefes, zur Post gegeben spätestens am 28.2.1997, zu erklären. Das Mietverhältnis endet diesfalls durch Zeitablauf am 31.8.2002, ohne dass es einer Kündigung bedarf..."

Im Falle des Erkenntnisses vom 17.2.1994, 93/16/0135, heißt es hingegen: "...Das Vertragsverhältnis beginnt am 1.4.1989 und wird auf die Dauer von 1 Jahr abgeschlossen. Wird das Pachtverhältnis nach Ablauf dieser Frist fortgesetzt, so verlängert es sich jeweils um ein weiteres Jahr. Es kann dann von jedem Vertragsteil unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist ohne Angabe von Gründen zum Ende des Geschäftsjahres (31.3.) aufgekündigt werden...."

Während es im letzteren Fall einer neuerlichen Willenseinigung beider Parteien bedurft hätte, das Pachtverhältnis über ein Jahr hinaus fortzusetzen (VwGH s.o.), hatte im ersten Fall die Mieterin das alleinige Recht durch einseitige Willenserklärung eine Vertragsverlängerung herbeizuführen.

Ebenso verhält es sich in vorliegendem Fall, wobei die Bw das Recht hat, durch einseitige Erklärung den Deponievertrag in Geltung zu setzten.

Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, schreiben zu §15, k) Abhängigkeit der Wirkungen eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder der Genehmigung durch einen der Beteiligten (§17 Abs.4), ee), dass der VwGH bisher nur solche Fälle zu beurteilen gehabt habe, bei denen in einem auf bestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrag zusätzlich einer Partei das Gestaltungsrecht eingeräumt worden sei, das Vertragsverhältnis durch einseitige Gestaltungserklärung (bzw Unterlassung einer Kündigung) zu verlängern. Dies hindere nach Ansicht des VwGH den Anfall einer Gebührenpflicht nicht, weil darin eine gem § 17 Abs 4 GebG gebührenrechtlich irrelevante Bedingung liege (1454/49; 37/67 = ÖStZB 1967, 123). Als befristet bindende Vertragsangebote, die keinerlei Gebühr unterliegen, könnten Optionen nur dann angesehen werden, wenn Gegenstand der Gestaltungserklärung nicht die zeitliche Erstreckung der Wirkungen eines bereits abgeschlossenen Vertrages sei, sondern wenn durch die Abgabe der Gestaltungserklärung erst ein neues vertragliches Verhältnis in Wirksamkeit gesetzt werde (1454/49).

Wie die Einräumung und die Ausübung eines Optionsrechtes gebührenrechtlich zu behandeln sei, könne nicht einheitlich beantwortet werden. Gelegentlich erfolge die Einräumung eines Optionsrechtes durch einseitiges Rechtsgeschäft. Auch wenn darin bereits ausgehandelte Bedingungen des Vertragsverhältnisses, das durch die Ausübung des Optionsrechtes in Kraft gesetzt werden soll, festgehalten seien, liege darin bloß ein *Anbot*. Die Ausübung des Optionsrechtes sei nichts anderes als die *Annahme* des Anbots. Bevor diese erfolge, könne schon mangels eines Vertrages keine Gebührenpflicht entstehen.

Auch *bei Ausübung* eines derart (in Form eines Angebotes) eingeräumten Optionsrechtes könne nur dann eine Gebühr anfallen, wenn das zustande gekommene Rechtsgeschäft unter die taxative Aufzählung des § 33 falle.

Von diesen Fällen, in welchen zunächst nur ein Anbot vorliege, sei die Einräumung eines Optionsrechtes durch Vertrag (Optionsvertrag) zu unterscheiden. Falle das bei Ausübung des Optionsrechtes wirksam werdende Rechtsgeschäft unter den Katalog des §33, so falle *bereits aufgrund des Optionsvertrages* die Rechtsgeschäftsgebühr an. Dies folge unzweifelhaft aus §17 Abs.4 (vgl. auch Steiner, Die Bedingung im Recht der Gebühren und Verkehrsteuern, JBl 1999, 137; Stieglitz, Anmerkung zu "UFS: Gebührenpflicht von Verlängerungsoptionen bei Bestandverträgen", Ges 2009/6, 240).

Auch der VwGH habe im Erkenntnis 1454/49 nur die Einräumung eines Gestaltungsrechtes in Form eines *Vertragsangebotes* als gebührenfrei betrachtet. Ein vertraglich, durch Willensübereinstimmung bewirktes Anbot gebe es aber nicht.

Es führt daher bereits die Annahme des "Optionsvertrages", mag dieser auch auf die Begründung eines neuen vertraglichen Verhältnisses (und nicht nur auf die Verlängerung eines bereits bestehenden) gerichtet sein, und nicht erst die Ausübung des vertraglich eingeräumten Optionsrechtes zum Anfall einer Gebühr, wenn der Optionsvertrag nach seinem Inhalt unter §33 fällt (zB bei Ausübung des Optionsrechts ein Mietvertragsverhältnis wirksam würde).

Auch die Erklärung der Vertragspartner, wonach die Unterfertigung auf Seite 4/12 an und für sich irrtümlich erfolgte und die Unterfertigung des Optionsvertrages an der vorgesehenen Stelle auf Seite 12/12 erfolgt ist, so dass lediglich der Optionsvertrag, nicht jedoch der Deponievertrag abgeschlossen worden sei, kann daher nicht zu dem erstrebten Erfolg führen, selbst wenn die Option von der Optionsberechtigten noch nicht ausgeübt worden ist, da dies lediglich eine Potestativbedingung darstellt.

Im gegenständlichen Fall wurde die Gebühr für einen Bestandvertrag gemäß §33 TP5 Abs.1 Z1 GebG festgesetzt.

Demnach unterliegen Bestandverträge (1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, der Gebühr.

Aus dem Vertragstext ist ein reiner Bestandvertrag nicht ableitbar.

Eine eindeutige Zuordnung eines Deponievertrages zu einem zivilrechtlichen Vertragstyp ist nicht möglich. Gegenständlicher Vertrag enthält Elemente verschiedener Vertragstypen.

Stoll³, Rentenbesteuerung, S 590f, schreibt zu Rechtsgeschäften als Gegenstand der Rechtsgebühren, 1. **a)**, cc) Atypische, gemischte Verträge:

Für mehrtypische (gemischte) Verträge, also für Verträge, die Elemente verschiedener Vertragstypen in sich schließen, wird bürgerlich-rechtlich in aller Regel die Rechtsfolge nach der Kombinationstheorie bestimmt. Die aus den verschiedenen gesetzlichen Vertragsarten zusammengesetzten Vertragsteile werden mit den Rechtsfolgen versehen, die den Vertragstypen entsprechen, dem die einzelnen Elemente entnommen wurden. Mitunter befriedigt diese Methode nicht, sie entspricht vielfach nicht dem Vertragswillen der Parteien. Das Geschäft wird daher als Einheit aufgefasst und eine einheitliche Rechtsfolge angenommen und zwar jene, die mit dem Vertragstypus zu verbinden ist, dem das abgeschlossene Geschäft seinem Hauptinhalt oder dem Hauptzweck nach entspricht, die Nebenelemente werden vernachlässigt (Absorptionstheorie).

Ist ein gemischter Vertrag nach der Absorptionstheorie zu beurteilen und enthält das Rechtsgeschäft zumindest alle jene Elemente, die die gebührenrechtliche Umschreibung des Geschäftes aufweist, dem das Geschäft dem Hauptinhalt nach zuzuordnen ist, dann erfolgt die gebührenrechtliche Behandlung nach dem Tatbestand, dem das Geschäft in seinen Hauptmerkmalen entspricht. Weitere Vertragselemente behindern also nicht die Unterordnung unter einen dem Zivilrecht nachgeformten Gebührentatbestand, wenn die Hauptmerkmale des Geschäftes mit dem entsprechenden Gebührentatbestand in Übereinstimmung gebracht werden können; sie stören dann nicht, wenn die Gestaltungselemente des vom Gebührentatbestand erfassten Rechtsgeschäftes überwiegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat hiezu ausgesprochen, dass ein einheitlicher Vertrag, selbst wenn er verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen ist (zB VwGH vom 28.6.1995, 94/16/0045).

Die Bw wendet ein, es handle sich um ein kauftypisches und nicht um ein bestandstypisches Geschäft.

Dazu ist folgendes zu sagen:

Durch den Kaufvertrag wird gemäß §1053 ABGB eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem anderen überlassen. Er ist - wie der Tausch - ein Titel zum Eigentumserwerb. Der Erwerb erfolgt erst durch die Übergabe des Kaufgegenstandes. Bis zur Übergabe behält der Verkäufer das Eigentumsrecht. Für einen Kaufvertrag ist begriffsnotwendig, dass sich die Parteien zum Austausch einer Sache gegen eine bestimmte Summe Geldes verpflichten. Der Kaufvertrag gehört zu den Veräußerungsverträgen, da er auf Änderung der eigentumsrechtlichen Zuordnung einer Sache abzielt. Er gehört zu den entgeltlichen und gegenseitigen Verträgen.

Laut Punkt 1.1 des gegenständlichen Vertrages gestattet die X-AG der Bw auf einem bestimmten, ihr gehörigen Grundstück, zugeführtes inertes Bodenaushubmaterial und Tunnelaushubmaterial *endgültig* zu deponieren sowie die Fläche als Manipulations- und Zwischenlagerfläche zu verwenden und darauf die erforderlichen Deponie- und Fördereinrichtungen und die dafür erforderlichen Bauten und Tunnel sowohl oberirdisch als auch unterirdisch zu errichten, zu erhalten und zu betreiben. Diese Berechtigung wird dem Vertragspartner exklusiv eingeräumt.

Im gegenständlichen Fall hat sich die Berufungswerberin verpflichtet, einen Deponiezins für zugeführtes und endgültig deponiertes Material "fest" in Höhe von € 2,75 je Kubikmeter zu bezahlen (Punkt 3.1. des Vertrages). Ab dem Monat des tatsächlichen Beginns der Deponierung leistet die Bw unabhängig von der tatsächlich deponierten Menge einen jährlichen Mindestdeponiezins in Höhe von insgesamt € 500.000,00 (Punkt 3.1.3.). Der Deponiezins ist jährlich abzurechnen. Der nicht verbrauchte Mindestdeponiezins des jeweils zutreffenden Zeitrahmens von 5 Jahren wird dabei angerechnet. Die Bw hat somit erst dann Deponiezinszahlungen zu leisten, wenn die Summe der Deponiezinse den jährlichen Mindestdeponiezins zuzüglich allfälliger noch nicht verbrauchter Teile der Mindestdeponiezinse früherer Jahre des innerhalb des jeweils gemäß 3.1.3. maßgeblichen Zeitrahmens von 5 Jahren übersteigt (Punkt 3.2.). Die Entgelte sind spesenfrei und zuzüglich Umsatzsteuer zu bezahlen (Punkt 3.6.).

Nach dem deutlichen Vertragstext erfolgt kein Austausch des Aushubmaterials gegen Geld, vielmehr zahlt die Berufungswerberin einen Geldbetrag dafür, dass sie die vertragsgegenständliche Fläche nutzen und das Aushubmaterial endgültig deponieren darf.

Selbst wenn die Bw also vorbringt, dass nach dem Grundsatz "superficies solo cedit" das abgelagerte Aushubmaterial dem Eigentümer des Grundstückes zufällt, ist der Vertragszweck dennoch eindeutig nicht im Eigentumsübergang des Aushubmaterials zu erblicken, sondern in der Nutzung bzw. in der "Endlagerung". Ein Kaufvertrag ist demnach auszuschließen.

In dem von der Bw zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.2.1983, 82/15/0046 samt der darin ausführlich zitierten Vorjudikatur, handelt es sich regelmäßig um "Abbauverträge", wobei in diesem speziellen Fall nach dem Urkundeninhalt lehmfreies Kies- und Sandmaterial, welches für Bauzwecke geeignet ist, in einem bestimmten Ausmaß (Menge in m³) gekauft wurde.

Dem Finanzamt ist dahingehend zu folgen, dass die zu Abbauverträgen ergangene Rechtsprechung nicht grundsätzlich auf Deponieverträge Anwendung finden kann.

Der Oberste Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 22.4.2008, 10Ob25/08m, unter Hinweis auf 1 Ob 614/93 vom 19.4.1993, festgestellt, dass es für die rechtliche Qualifikation eines gesetzlich nicht geregelten atypischen Vertragsverhältnisses nicht auf die von den Parteien gewählte Bezeichnung, sondern auf den Inhalt des Vertragsverhältnisses ankommt, den die Parteien entsprechend dem Grundsatz der Privatautonomie entsprechend gestalten können.

Ergibt sich der Charakter eines Vertrages als Mischvertrag, so ist, wie oben ausgeführt, wenn ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält - dieser gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes zu einem Gebührentatbestand sind das Gesamtbild und nicht einzelne Sachverhaltselemente maßgebend (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, RZ 8 und 9 zu §15 GebG mit Judikaturhinweisen).

Die Bereitstellung der Fläche als Manipulations- und Zwischenlagerfläche, sowie die Errichtung, Erhaltung und Benützung der für den Betrieb des Vertragspartners notwendigen und nützlichen Bauwerke und Anlagen auf der Vertragsfläche ist kein ausreichendes Indiz für das Vorliegen eines Bestandvertrages, da es sich hier bei um Nebensachen handelt, während die Deponierung die Hauptsache bildet (OGH vom 22.4.2008, 10Ob25/08m).

Die Leistung eines Entgeltes laut Punkt 3.1.3 in Form eines Mindestdeponiezinses auf bestimmte Dauer sowie die jährliche Abrechnung sprechen für einen Bestandvertrag.

Aus der Art des Rechtsgeschäftes und seines spezifischen Regelungsinhaltes ergibt sich in vorliegendem Fall jedoch, dass der Vertragswille ebenso auf die Erzielung eines Erfolges gerichtet ist, der sonst typischerweise mit Verträgen über Dienstbarkeiten einhergeht.

Gemäß §472 ABGB wird durch das Recht der Dienstbarkeit ein Eigentümer verbunden, zum Vorteil eines anderen in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen. Es ist ein dingliches, gegen *jeden Besitzer* der dienstbaren Sache wirksames Recht.

Auf Grund der Art der Belastung des dienenden Grundstückes ist diese in der Natur erkennbar, wie dies bei offenkundigen Dienstbarkeiten der Fall ist. Dies hat zur Folge, dass der Inhaber eines gültigen Titels trotz Nichtverbücherung in seinem Recht gegen jeden Dritten geschützt ist, wenn sichtbare Vorgänge auf dem dienenden Grundstück, die von dort mit einiger Aufmerksamkeit wahrgenommen werden können, das Bestehen einer Dienstbarkeit vermuten lassen. Unabhängig von dieser somit zumindest de facto gegebenen dinglichen Wirkung der eingeräumten Rechte ist nach Lehre und Rechtsprechung die Begründung obligatorischer Dienstbarkeiten zulässig. Auch bei der hier bei im Zweifelsfall erforderlichen Bedachtnahme auf den Vertragsinhalt ergibt sich, dass die die Vertragspartnerin treffende Duldungspflicht als typischer Inhalt von Dienstbarkeiten angesehen werden kann (Punkt 1.1.: "Die X-AG gestattet dem Vertragspartnerzugeführtes inertes Bodenaushubmaterial und Tunnelausbruchmaterial.....endgültig zu deponieren sowie die Fläche als Manipulations- und Zwischenlagerfläche zu verwenden und darauf die erforderlichen Deponie- und Fördereinrichtungen und die dafür erforderlichen Bauten und Tunnel sowohl oberirdisch als auch unterirdisch zu errichten, zu erhalten und zu betreiben...").

Die im Vertrag geregelte Deponierung von Boden- und Tunnelaushubmaterial stellt ein Dulden der Vertragspartnerin dar. Ein auch für die Vertragspartnerin erwachsender Vorteil aus der Duldung kann die Duldung nicht in eine Forderung verkehren. Aus §527 ABGB geht eindeutig hervor, dass eine Servitut auch auf beschränkte Zeit eingeräumt werden kann, sodass die Dienstbarkeit durch Zeitablauf zum Erlöschen kommt. Dem Zeitablauf steht dabei etwa eine auflösende Bedingung gleich. Aus dem oben Ausgeführten ergibt sich, dass Punkt 2.1. des Vertrages eine zeitlich beschränkte Dienstbarkeit begründen kann ("...auf Baudauer des Z auf österreichischem Staatsgebiet...").

Die Bw bringt in ihrer Berufung vor, vertragstypisches Element sei nicht die Benutzung des Grundstückes, sondern vielmehr die Überlassung der Sache zur Entsorgung. Die weiteren im Vertrag eingeräumten Rechte seien lediglich Hilfsrechte zur tatsächlichen Durchführung des

Einbaues, sodass auch diese Rechte den Vertrag, welcher ja nach seinem überwiegend typischen Element zu beurteilen sei, nicht der Gebührenpflicht des §33 TP 5 unterstellt werden könnte. Darin ist der Bw jedenfalls zu folgen. Die "Überlassung des inerten Materials" ist das, was die Eigentümerin über den einfachen Gebrauch des Grundstückes hinaus "duldet".

Aus dem gegenständlichen Vertrag kann entgegen dem Vorbringen in der Berufung nicht abgeleitet werden, dass die Vertragspartnerin die Entsorgung des abgelagerten Materials übernommen hätte. Vielmehr duldet sie nur die Ablagerung. Eine weitere Verarbeitung durch die Vertragspartnerin erfolgt hingegen nicht (entgegen: Schrotthändler, der das übergebene KFZ weiterverarbeitet bzw. entsorgt).

Demgemäß stellt sich der Vertragszweck vorliegender Vereinbarung als Dienstbarkeit dar, da das Recht auf dauernde Duldung der Einlagerung der Materialien auf einem fremden Grundstück auf Dauer erworben wird. (vgl. auch *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, Bd. I, §33 TP9, Rz 5).

Die Festsetzung einer Bestandvertragsgebühr war somit verfehlt.

Der Berufung war daher statt zu geben.

Wien, am 9. November 2009