



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 9. Februar 2011, Steuernummer, betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 (2) BAO abgeändert wie folgt:

Die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 wird ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 119.232,00 Euro mit 2 %, das sind 2.384,64 Euro, festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Am 9. Juni 2010 hat die Berufungswerberin (Bw) mit der B (B.) einen Abbau- und Deponievertrag abgeschlossen.

Laut Punkt 3.1.1. des gegenständlichen Vertrages räumt die B. dem Vertragspartner auf der in Punkt 2. beschriebenen Vertragsfläche das gegenüber Dritten ausschließliche Recht des Abbaues ein, somit das Recht, auf der Vertragsfläche mineralische Rohstoffe, also insbesondere Sand, Schotter und Steine jeder Art und Güte zu entnehmen und die erforderlichen Dispositions- und Manipulationsarbeiten durchzuführen. Mit Loslösung geht das Material in das Eigentum des Vertragspartners über.

Laut Punkt 3.1.2. räumt die B. weiters dem Vertragspartner das gegenüber Dritten ausschließliche Recht ein, inertes Bodenaushubmaterial/Baurestmassen zuzuführen, einzubauen und dadurch der B. endgültig in das Eigentum zu übergeben, soweit eine behördliche Bewilligung vorliegt oder aber erwirkt werden kann.

Laut Punkt 3.2. des Vertrages richtet sich die zivilrechtliche Berechtigung zur Rechtsausübung gemäß diesem Vertrag nach den jeweiligen öffentlich rechtlich erteilten oder aber zu erlangenden Bewilligungen, jedenfalls wird sie aber in dem Umfang eingeräumt, der sich aus den Projektplänen ergibt. *Das Deponierecht und das Abbaurecht werden unabhängig voneinander eingeräumt, sodass bei Verlust eines Rechtes das andere bestehen bleibt.*

Punkt 5. des Vertrages enthält die Entgeltregelung.

Demnach vereinbaren die Vertragsteile einen Abbauzins in Höhe von € 4,50/m<sup>3</sup> für Wasserbausteine und in der Höhe von € 0,70/m<sup>3</sup> für Lockermaterial (Punkt 5.1).

Die Vertragsteile vereinbaren einen Deponieverkaufspreis in Höhe von € 0,50/Tonne des durch Einbau übergebenen Materials (Punkt 5.2).

Die Vertragsteile vereinbaren ein jährliches Flächenzinspauschale für als Manipulationsfläche genutzte unverbaute Fläche von € 3.000, sowie einen jährlichen Flächenzins für genutzte verbaute Fläche pauschal von € 6.000. Die Flächen werden im Einvernehmen nach den Bedürfnissen des Vertragspartners festgelegt, eine Änderung dieser Flächen bedarf der Zustimmung der B. (Punkt 5.3).

Festgehalten wird, dass lediglich entnommenes und verwertetes Material abbauzinspflichtig ist, lediglich umgelagertes – weil nicht verwertbares – Material ist weder abbauzins- noch deponieverkaufspreispflichtig (Punkt 5.4).

Nach 5.11. des Vertrages garantiert der Vertragspartner ab Beginn des Abbaues unabhängig vom tatsächlichen Abbau- und Deponievolumen eine Mindestzahlung aus den Titeln Abbauzins und/oder Deponiezins *von zusammen* mindestens Euro 40.000 netto pro Kalenderjahr, für Rumpffahre aliquot der verstrichenen Zeit. Sofern in einem Kalenderjahr die Jahresgesamtabrechnung diese Mindestzahlung nicht erreicht, wird der Differenzbetrag auf 10 Folgejahre vorgetragen.

Mit Vorhalt vom 26. August 2010 ersuchte das Finanzamt die B. um Auskunft, wer den in Punkt 5.2 des Vertrages angeführten Verkaufspreis zu leisten habe (B. oder Vertragspartner) sowie welche Menge jährlich deponiert werde oder ob es darüber bereits Schätzungen gebe.

Die B. gab daraufhin bekannt, dass der in Punkt 5.2 des Vertrages vereinbarte Deponieverkaufspreis vom Vertragspartner – also der Bw – an die B. zu entrichten sei und im Sinne des Vertragspunktes 3.1.2. die entgeltliche Gegenleistung für den Eigentumserwerb an einem „negativen Wertträger,“ den das Deponiematerial darstelle, sei. Sämtliche Zahlungsflüsse erfolgten laut Vertrag an die B.. Auf Grund der derzeit schwierigen Wirtschaftslage sei schwer abzuschätzen, welche Mengen deponiert werden würden und könnten.

Mit Bescheid vom 9. Februar 2011, zugestellt am 11. Februar 2011, setzte das Finanzamt die Gebühr für eine Dienstbarkeit gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 mit 2 v. H. von einer Bemessungsgrundlage von 529.200,00 € vorläufig fest, da der Umfang der Abgabepflicht ungewiss sei. Die Berechnung wurde folgendermaßen vorgenommen:

|              |                                                               |
|--------------|---------------------------------------------------------------|
| € 40.000,00  | jährliche Mindestzahlung                                      |
| € 9.000,00   | jährlicher Flächenzins                                        |
| € 49.000,00  | plus USt = € 58.800,00 x 9 = € 529.200,00 Bemessungsgrundlage |
| € 529.200,00 | x 2 % = € 10.584,00                                           |

Gemäß § 15 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) wurde für die unbestimmte Vertragsdauer der neunfache Jahreswert angesetzt.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Die Bw bringt vor, der Vertrag titulierte bereits als „Abbau- und Deponievertrag.“ Aus dem Vertragsinhalt ergebe sich, dass es sich um einen gemischten Vertrag handle, der Abbaurechte, Bestandrechte und Deponierechte einräume.

Abbaurechte stellten gebührenrechtlich einen Kaufvorgang dar, da Gegenstand des Rechtes nicht der Gebrauch, sondern der Verbrauch der zur Nutzung überlassenen Sache, also der abzubauenen Substanz sei. Bestandrechte seien nach § 33 TP 5 GebG 1957 mit 1 % des Wertes zu vergebühren, wobei bei unbestimmten Verträgen das Dreifache des Jahreswertes zu Grunde zu legen sei. Deponierechte würden als Dienstbarkeit gelten, und seien gem. § 33 TP 9 GebG 1957 mit 2 % des bedungenen Entgelts zu vergebühren.

Die Vertragsdauer ergebe sich aus Punkt 4. des Vertrages, wobei es sich klar um einen Vertrag von unbestimmter Dauer handle. Das Entgelt sei in Punkt 5. des Vertrages wie folgt geregelt:

|                           |                                                                          |
|---------------------------|--------------------------------------------------------------------------|
| Abbauzins Wasserbausteine | € 4,50/m <sup>3</sup>                                                    |
| Abbauzins Lockermaterial  | € 0,70/m <sup>3</sup>                                                    |
| Deponieverkaufspreis      | € 0,28/m <sup>3</sup> (€ 0,50/t, Umrechnungsfaktor in m <sup>3</sup> ist |

|                      |            |
|----------------------|------------|
| Flächenzins jährlich | € 9.000,00 |
|----------------------|------------|

Zur Abrechnung enthalte der Vertrag die Regelung, dass jährlich eine Mindestzahlung von € 40.000,00 an "Abbauzins und/oder Deponiezins" zu leisten sei, auf den dann die tatsächlich jährlich abgebauten und/oder deponierten Mengen gegenverrechnet würden.

Den dargestellten Vertragsinhalt ignorierend, gehe der bekämpfte Bescheid vom Vorliegen eines reinen Deponievertrages aus, indem er das gesamte Entgelt als Deponieentgelt werte, und nach den Regeln des § 15 Abs. 2 BewG kapitalisiere. Es werde nicht berücksichtigt, dass sich ein Großteil des vertraglichen Entgeltes auf den Abbau beziehe, und ein Teil des Entgeltes als Flächenmiete zu werten sei. Das Abbauentgelt sei als Kaufentgelt gebührenfrei, die Flächenmiete sei mit 1 % des Wertes zu vergebühren.

Dessen ungeachtet werde im bekämpften Bescheid auf das gesamte vertragliche Entgelt der Gebührensatz für Dienstbarkeiten gem. § 33 TP 9 GebG 1957 von 2 % angewendet. Zudem seien bei unbestimmter Vertragsdauer Flächenmieten mit dem dreifachen Jahreswert zu kapitalisieren, im bekämpften Bescheid werde auch für diesen Entgeltanteil der neunfache Jahresbetrag angesetzt.

Die zu entrichtende Gebühr sei somit falsch und im Ergebnis viel zu hoch berechnet worden.

Jene Kubaturen, die aus dem Vertragsverhältnis künftig tatsächlich abgebaut und deponiert würden, seien im Vorfeld naturgemäß nicht bekannt. Im bekämpften Bescheid werde daher die vereinbarte Jahres-Mindestzahlung zur Gebührenberechnung herangezogen. Diese sei aber korrekter Weise zusätzlich entsprechend den einzelnen Entgelten pro m<sup>3</sup> aufzuteilen, und sei die Gebühr für die Flächenmiete gesondert zu berechnen.

Daraus ergebe sich:

|                                                                               |                       |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| Verhältnis Abbau- und Deponiezins:                                            |                       |
| Abbauzins Wasserbausteine                                                     | € 4,50/m <sup>3</sup> |
| Abbauzins Lockermaterial                                                      | € 0,70/m <sup>3</sup> |
| Deponieverkaufspreis (€ 0,50/t, Umrechnungsfaktor in m <sup>3</sup> ist 0,55) | € 0,28/m <sup>3</sup> |
| Gesamt                                                                        | € 5,48/m <sup>3</sup> |
| 5,48 = 100% 0,18: 0,0548 = 5,1 %                                              |                       |

Sohin ergebe sich, dass von der jährlichen Mindestzahlung für Abbau und/oder Deponie 5,1 % der Deponietätigkeit zuzuordnen seien, 94,9 % seien Abbauzins, welcher als Kaufpreis gebührenfrei sei.

|                        |            |
|------------------------|------------|
| Gebühr Deponiezins:    |            |
| Jährlicher Deponiezins | € 2.040,00 |

|                                                       |                   |
|-------------------------------------------------------|-------------------|
| 20 % USt                                              | <u>€ 408,00</u>   |
| Brutto                                                | € 2.448,00        |
| Neunfacher Jahreswert gem § 15 Abs 2 BewG € 22.032,00 |                   |
| 2 % Gebühr gem. § 33 TP 9 GebG                        | <b>€ 440,64</b>   |
| Gebühr Flächenmiete:                                  |                   |
| Jahresmiete                                           | € 9.000,00        |
| 20 % USt                                              | <u>€ 1.800,00</u> |
| Brutto                                                | € 10.800,00       |
| Kapitalisiert gem. § 33 TP 5 Abs. 3 GebG              | € 32.400,00       |
| 1 % Gebühr gem. § 33 TP 5 GebG                        | <b>€ 324,00</b>   |
| Gesamtgebühr:                                         | <b>€ 764,64</b>   |

Die Bw beantragt daher, den bekämpften Bescheid aufzuheben und die für den Abbau- und Deponievertrag zu entrichtende Gebühr korrekt zu berechnen und der Berufungswerberin mit € 764,64 vorzuschreiben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. April 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Das Finanzamt begründete wie folgt:

*„Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind, abgeschlossen, so ist die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten (§ 19 Abs. 2 GebG). In der gegenständlichen Urkunde wird der Bw einerseits ein Abbaurecht eingeräumt, andererseits ein Deponierecht, wobei die Rechte unabhängig voneinander eingeräumt werden, sodass bei Verlust eines Rechtes das andere bestehen bleibt. Unbestritten ist, dass die Einräumung eines Deponierechtes der Gebühr gem. § 33 TP 9 GebG unterliegt. Unstrittig ist ferner, dass gem. § 15 Abs. 2 BewG Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten sind. Strittig hingegen ist die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Gebührenberechnung gem. § 33 TP 9 GebG. Im Vertrag wird in den Punkten 5.1 bis 5.3 eine Aufschlüsselung auf Abbauzins, Deponieverkaufspreis sowie Flächenzinspauschale vorgenommen. Im Punkt 5.11 wird jedoch eine vom tatsächlichen Abbau- u. Deponievolumen unabhängige Mindestzahlung an Abbauzins und/oder Deponiezins vereinbart. Eine Reduktion des Mindestentgeltes für den Fall, dass das Abbaurecht erlischt oder lediglich das Deponierecht weiter ausgeübt wird, ist dieser Vereinbarung nicht zu entnehmen. Im Übrigen ist auf § 26 GebG zu verweisen, wonach bedingte Leistungen und Lasten als sofort fällige bzw. unbedingte zu behandeln sind.*

*Die Berufung war daher als unbegründet anzuweisen.“*

Die Bw beantragte mit Schreiben vom 21. April 2011 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### Abbauvertrag und Flächennutzung

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH 10. 5. 2010, [2009/16/0316](#), zur Problematik der Gebührenpflicht von Abbau- und Deponieverträge u. a. folgendes ausgeführt:

*„...Nach [§ 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 des Gebührengesetzes 1957](#) (GebG) 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, einer nach dem Wert bemessenen einprozentigen Rechtsgebühr.*

*§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG ordnet an, dass jedenfalls alle Miet- oder Pachtverträge, die nach den Bestimmungen der §§ 1090 ff ABGB zu beurteilen sind, darüber hinaus aber auch jene Verträge, die an sich zwar den Tatbestand des § 1090 ABGB erfüllen, aber in der Literatur oder Rechtsprechung verschiedentlich wegen Nichterfüllung sonstiger Voraussetzungen nicht als Bestandverträge gewertet werden, der Gebühr unterliegen (vgl. die ErläutRV zur Neufassung des § 33 TP 5 GebG durch die Novelle BGBl. Nr. 668/1976, 338 BlgNR XIV. GP 11).*

*Der Bestandvertrag besteht in der Überlassung einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit gegen einen bestimmten Preis. Bei einem Mietvertrag wird die in Bestand gegebene Sache (ohne weitere Bearbeitung) zum Gebrauch, beim Pachtvertrag zur Benützung "durch Fleiß und Mühe" überlassen (vgl. etwa die bei Fellner, Kommentar zum GebG, unter Rz. 6 bis 8 zu § 33 TP 5 GebG wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).*

*Über den Bestandvertrag im Sinne des bürgerlichen Rechts hinaus wird der gebührenrechtliche Tatbestand im Abs. 1 leg. cit. auf sonstige Verträge ausgedehnt, die eine Gebrauchsüberlassung im Sinne des § 1090 ABGB zum Inhalt haben (vgl. die zitierte RV). Als solche sonstigen Verträge sind Verträge anzusehen, die sich ihrem Wesen nach "als eine Art Bestandvertrag" darstellen, daher Verträge, die zwar von den Regeln der §§ 1090 ff ABGB abweichen, die aber auf Grund von für Bestandverträge charakteristischen Merkmalen noch als "Bestandverträge" im weiteren Sinn anzusprechen sind (vgl. jüngst etwa das hg. Erkenntnis vom 5. November 2009, Zl. 2008/16/0084, mwN, sowie die bei Fellner, aaO, unter Rz. 15 zu § 33 TP 5 GebG zitierte Rechtsprechung).*

*Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hängt bei Abbauverträgen die Entscheidung der Frage, ob sie als nicht der Rechtsgebühr unterliegende Kaufverträge (Lieferungsverträge) oder als gebührenpflichtige Bestandverträge im Sinn des § 33 TP 5 GebG zu qualifizieren sind, davon ab, ob das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials berechnet oder ob es nach der Zeitdauer unabhängig von der gewonnenen Menge bestimmt wird (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 17. Dezember 1970, Zl. 1787/70 = Slg. 4164/F, vom 23. Juni 1971, Zl. 99/71 = Slg. 4254/F, sowie vom 17. Februar 1983, Zl. 82/15/0046; vgl. auch die - zur Anwendbarkeit des UStG ergangenen - hg. Erkenntnisse vom 11. November 1971, Zl. 82/71 = Slg. 4309/F, vom 21. Juni 1977, Zl. 2420/76 = Slg. 5147/F, sowie vom 8. November 1989, Zl. 88/13/0101).*

*Zur Frage der Rechtsnatur eines Abbauvertrages - und damit zur Frage der Anwendbarkeit bestandsrechtlicher Bestimmungen - führte der Oberste Gerichtshof in seinem Beschluss vom 22. April 2008, 10 Ob 25/08m, u.a. aus:*

*"Ein Abbauvertrag ist nach herrschender Ansicht ein gemischtes Dauerschuldverhältnis, das Elemente des Kaufs und des Pachtvertrags enthält. Für die rechtliche Qualifikation eines gesetzlich nicht geregelten atypischen Vertragsverhältnisses kommt es nicht auf die von den Parteien gewählte Bezeichnung, sondern auf den Inhalt des Vertragsverhältnisses an, den die Parteien entsprechend dem Grundsatz der Privatautonomie entsprechend gestalten können. Haben die Parteien die Berechnung des Entgelts nach der Menge des abgebauten Materials vereinbart, überwiegen die Elemente des Kaufs. Das kaufrechtliche Element beim Abbauvertrag ist aber auch darin zu sehen, dass sich das Gewinnungsrecht nicht auf den*

*bloßen Gebrauch der Sache beschränkt, sondern darüber hinaus auch den teilweisen Verbrauch der Sache gestattet und die Ausbeutung der vorhandenen Bodenschätze zum Substanzverzehr führt. Durch einen Abbauvertrag erhält nämlich der Vertragspartner des Grundeigentümers für die Dauer des Vertragsverhältnisses die volle Herrschaft über den zum Abbau bestimmten Boden und der Eigentümer hat die Benützung des Bodens zu Zwecken der Gewinnung der vorhandenen Abbauprodukte zu gestatten. Ausgehend von diesen in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen ist der zwischen den Parteien bestehende Abbauvertrag als Kaufvertrag zu qualifizieren. Der Umstand, dass mit der von der Klägerin eingeräumten Benützung ihres Bodens für die Schottergewinnung auch weitere Grundflächen für den Betrieb der Asphaltmischanlage sowie für das Aufstellen einer Holzhütte überlassen wurden, gibt dem Vertragsverhältnis noch nicht die Natur eines Bestandvertrags, da es sich dabei um Nebensachen handelt, während die Schottergewinnung die Hauptsache bildet (vgl. SZ 6/301). Auch unter Berücksichtigung der für die Beurteilung von gemischten Verträgen herrschenden Kombinationstheorie, wonach für die Beurteilung jeder einzelnen Leistungspflicht die sachlich am meisten befriedigende gesetzliche Regelung heranzuziehen ist, kommt eine Anwendung der Bestimmung des § 1109 ABGB im Zusammenhang mit einer von der Klägerin in ihrem Klagebegehren auch geltend gemachten Verpflichtung der Beklagten zur Wiederherstellung bzw Rekultivierung der vom Schotterabbau betroffenen Grundflächen nicht in Betracht. Nach der gesetzlichen Regelung des § 1109 ABGB ist dem Bestandgeber nach Ende des Bestandvertrags die Sache in dem Zustand, in welchem der Bestandnehmer sie übernommen hat, zurückzustellen, wobei allerdings der Bestandnehmer für die durch den vertragsmäßigen Gebrauch bewirkte Abnützung des Bestandgegenstands nicht aufzukommen hat. Zutreffend hat bereits das Berufungsgericht darauf verwiesen, dass diese Norm die Art und Weise der Zurückstellung von Objekten regelt, in deren Substanz vom Berechtigten nicht eingegriffen werden darf und deshalb die Rückstellung im ursprünglichen Zustand vorgesehen ist, während sich demgegenüber der Abbauvertrag nicht auf den bloßen Gebrauch der Sache beschränkt, sondern von vornherein nach dem Willen der Parteien mit einem Eingriff in die Substanz der Sache und den damit einhergehenden Veränderungen verbunden ist. ...."*

Der VwGH führt in ob zitiertem Fall weiter aus:

*„Der vorliegende Abbau- und Deponievertrag stellt ein gesetzlich nicht näher geregeltes, atypisches Dauerschuldverhältnis dar, in dessen Rahmen die Mitbeteiligte insbesondere berechtigt ist, während der Vertragsdauer einerseits aus der Substanz der Liegenschaft Material abzubauen, andererseits Material in die Liegenschaft einzubringen. Das von der Mitbeteiligten hie für zu leistende Entgelt berechnet sich grundsätzlich nach dem Gewicht des abgebauten und abgeführten oder am Ort verwerteten Material einerseits und nach der Kubatur des zugeführten und endgültig deponierten Materials andererseits.*

*Kann von einem Bestandvertrag im Sinne der §§ 1090 ff ABGB oder von einem sonstigen Vertrag im Sinn des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG schon deshalb nicht gesprochen werden, weil die Mitbeteiligte zu einem nicht unwesentlichen Eingriff in die Substanz des Vertragsgegenstandes, sohin zu einem teilweise verbrauchenden Gebrauch des Vertragsgegenstandes berechtigt ist, womit die Elemente des Kaufs überwiegen, so spricht gegen die Annahme eines Bestandvertrages oder eines bestandähnlichen Vertragsverhältnisses auch die Berechnung des Entgelts: der von der Beschwerde ins Treffen geführte Gesichtspunkt, dass nach Punkt 3.1.4 des Vertrages ein jährlicher Mindestbruch- und -deponiezins ausbedungen ist, stellt kein grundsätzliches Abgehen der Parteien von der Berechnung des Entgelts nach abgebrochenem oder deponiertem Material dar, sondern sichert der Ö AG einen Mindestertrag aus der Vergabe der Liegenschaft. Dies wird dadurch verdeutlicht, dass das nach Punkt 3.1.1 und 3.1.2 zu berechnende Entgelt auf den jährlichen Mindestbruch- und -deponiezins anzurechnen ist, womit auch nicht gesagt werden kann, dass das jährliche Gesamtentgelt (die Summe aus Bruch- und Deponiezins) unabhängig von der gewonnenen Menge zu bestimmen wäre.*

*Vergleichbare Konstellationen lagen den zitierten Erkenntnissen vom 17. Februar 1983 und vom 8. November 1989 zu Grunde, in denen sich entweder die Höhe eines Mindestentgelts ohne Rücksichtnahme auf entnommenes Material (d.h. mit einem "Sockelbetrag") oder bei Überschreiten einer Abnahmemenge nur mehr unter Zugrundelegung eines Pauschalbetrages (d.h. "gedeckelt") bestimmte, ohne dass dies damals die Qualifikation dieser Verträge als (Bestand-)verträge im Sinn des § 33 TP 5 GebG nach sich gezogen hätte.*

*Entgegen der Ansicht der vorliegenden Amtsbeschwerde ist im vorliegenden Abbau- und Deponievertrag sehr wohl ein Austausch des Aushubmaterials gegen Geld zu erblicken, was nach dem Gesagten gegen die Einordnung des Vertrages als Bestandverhältnis spricht. Gleichfalls spricht gegen die Annahme eines Bestandverhältnisses, dass die Mitbeteiligte als Vertragspartnerin des Abbau- und Deponievertrages berechtigt ist, das eingebrachte Deponiematerial auf der Liegenschaft auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses zu belassen, wogegen ein Bestandnehmer nach § 1109 ABGB verpflichtet wäre, nach "geendigtem Bestandvertrage" die Bestandsache dem etwa errichteten Inventar gemäß oder doch in dem Zustand, in welchem er sie übernommen hatte, gepachtete Grundstücke aber mit Rücksicht auf die Jahreszeit, in welcher die Pacht geendet hat, in gewöhnlicher wirtschaftlicher Kultur zurückzustellen. Solches kann in Punkt 5. des Abbau- und Deponievertrages nicht erkannt werden, ist dort doch lediglich von der Abböschung und Humusierung die Rede, die, abhängig vom Umfang des Abbaus einerseits und der Deponierung andererseits, nicht notwendig die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes nach sich zieht."*

Dies trifft auch auf vorliegenden Fall zu. Wie im Sachverhalt ausgeführt, berechnet sich das von der Bw zu leistende Entgelt grundsätzlich nach der Kubatur des abgebauten Materials (Abbauzins) einerseits und nach dem Gewicht des deponierten Materials (Deponieverkaufspreis) andererseits, was gegen die Annahme eines Bestandvertrages oder eines bestandähnlichen Vertragsverhältnisses spricht. Auch hier gilt, dass die Tatsache, dass eine jährliche Mindestzahlung aus den Titeln Abbauzins und/oder Deponiezins ausbedungen ist, kein grundsätzliches Abgehen der Parteien von der Berechnung des Entgelts nach abgebrochenem oder deponiertem Material darstellt, sondern der Vertragspartnerin einen Mindestertrag aus der Vergabe der Liegenschaft sichern soll (Punkt 5.11 des Vertrages). Dies wird dadurch verdeutlicht, dass das nach Punkt 5.1.1 und 5.1.2 zu berechnende Entgelt auf den jährlichen Mindestbruch- und -deponiezins anzurechnen ist, womit auch nicht gesagt werden kann, dass das jährliche Gesamtentgelt unabhängig von der gewonnenen Menge zu bestimmen wäre.

Der VwGH kommt in dem ob zitierten - mit dem berufungsanhängig vergleichbaren - Fall zu dem Schluss, dass auf Grund des im vorliegenden Abbau- und Deponievertrag erfolgten Austausches des Aushubmaterials gegen Geld gegen die Einordnung des Vertrages als Bestandverhältnis spricht. Gleichfalls spricht gegen die Annahme eines Bestandverhältnisses, dass die Mitbeteiligte als Vertragspartnerin des Abbau- und Deponievertrages berechtigt ist, das eingebrachte Deponiematerial auf der Liegenschaft auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses zu belassen, wogegen ein Bestandnehmer nach § 1109 ABGB verpflichtet wäre, nach "geendigtem Bestandvertrage" die Bestandsache dem etwa errichteten

Inventar gemäß oder doch in dem Zustand, in welchem er sie übernommen hatte, gepachtete Grundstücke aber mit Rücksicht auf die Jahreszeit, in welcher die Pacht geendet hat, in gewöhnlicher wirtschaftlicher Kultur zurückzustellen. Solches kann auch hier in Punkt 7. des Abbau- und Deponievertrages nicht erkannt werden, haftet der Vertragspartner doch lediglich für eine Tragsicherheit des Bodens, welche für eine forstwirtschaftliche Nutzung notwendig ist.

Die Nutzung der Fläche als Manipulationsfläche (Punkt 5.3. des Vertrages) stellt lediglich eine Nebenleistung dar. Unzweifelhaft stehen die Gewinnung von Material bzw. die Deponierung im Vordergrund, worin auch der - jedenfalls überwiegende - wirtschaftliche Zweck des gegenständlichen Vertrages zu sehen ist. Eine separate Vergebühnung dieser Nebenleistung – etwa als Bestandvertrag - kommt sohin nicht in Betracht (vgl. UFS 09.11.2009, RV/2270-W/05).

### Deponievertrag

Im Gegensatz zu dem dem Erkenntnis des VwGH vom 10. 5. 2010, [2009/16/0316](#), zu Grunde liegenden Fall sind in dem streitgegenständlichen Fall Abbau und Deponierung nicht so miteinander verflochten, dass sie als eine Einheit anzusehen sind, womit der Deponievertrag auch selbständig bestehen kann. Heißt es doch in Punkt 3.2. des Vertrages:

*„...Das Deponierecht und das Abbaurecht werden unabhängig voneinander eingeräumt, sodass bei Verlust eines Rechtes das andere bestehen bleibt...“*

Das Finanzamt hat somit in diesem Fall zu Recht eine gesonderte Betrachtung vorgenommen und für den Deponievertrag die Gebühr gemäß [§ 33 TP 9 GebG](#) festgesetzt, wonach Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, von dem Werte des bedungenen Entgelts 2. v. H. beträgt.

Im streitgegenständlichen Fall räumt die B. der Bw das gegenüber Dritten ausschließliche Recht ein, inertes Bodenaushubmaterial/Baurestmassen zuzuführen, einzubauen und dadurch der B. endgültig in das Eigentum zu übergeben, soweit eine behördliche Bewilligung vorliegt oder erwirkt werden kann.

Im Erkenntnis vom 24. Juni 2010, VwGH 24. 6. 2010, [2010/16/0053](#), bestätigt der VwGH in einem ähnlich gelagerten Fall das Vorliegen einer Dienstbarkeit:

*„...Die Gebührentatbestände des § 33 GebG verwenden im Allgemeinen die Begriffe des Zivilrechtes. 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. das hg. Erkenntnis vom 5. März 1990, 89/15/0014)....*

*Dabei übersieht die Beschwerdeführerin jedoch, dass durch einen Kaufvertrag eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem andern überlassen wird (§ 1053 ABGB). Diese Bestimmung ist auf Grund des synallagmatischen Charakters dieses Rechtsgeschäftes derart zu verstehen, dass der Käufer der Sache sich zur Geldleistung als Gegenleistung verpflichtet, nicht hingegen der Verkäufer. Der vorliegende Deponievertrag kann daher schon deswegen nicht als Kaufvertrag beurteilt werden, weil durch diesen die B. zu keinen Geldleistungen an die Beschwerdeführerin verpflichtet wird. Vielmehr erhält sie einen Geldbetrag dafür, dass die Beschwerdeführerin ein in ihrem Eigentum stehendes Grundstück zur endgültigen Deponierung von Aushubmaterial nutzen darf (darin unterscheidet sich der vorliegende Beschwerdefall von dem Sachverhalt, der dem hg. Erkenntnis vom 10. Mai 2010, 2009/16/0316, zu Grunde lag). Auch wenn - nach dem Beschwerdevorbringen - die B. Eigentum an dem eingebrachten Material erwerben sollte, so könnte dies allein noch nicht dazu führen, dass das dem Eigentumsübergang zu Grunde liegende Titelgeschäft als Kaufvertrag zu beurteilen wäre. Dem Deponievertrag ist auch nicht zu entnehmen, dass sich die B. zu dem positiven Tun "das Material in ihr Eigentum zu übernehmen" verpflichten würde. Vielmehr erklärt sich die B. bereit, bestimmte Maßnahmen der Beschwerdeführerin (endgültiges Lagern von Boden- und Tunnelaushubmaterial, Verwendung als Manipulations- und Zwischenlagerflächen, Errichtung von Deponie- und Fördereinrichtungen sowie erforderlicher Bauten und Tunnel; alle Handlungen und Maßnahmen, die zur Verwirklichung des Vertragszweckes notwendig oder auch nur förderlich sind) auf ihrem Grundstück zu dulden (vgl. insbesondere die Punkte 1.1 und 6.1 des Deponievertrages). Die Beschwerdeführerin wendet sich auch gegen die von der belangten Behörde vorgenommene Beurteilung des Deponievertrages als Dienstbarkeit mit dem Vorbringen, eine Verbücherung einer solchen Dienstbarkeit scheine im Grundbuch nicht auf.*

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

*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."*

#### Zur Bemessungsgrundlage

Wie oben ausgeführt hat das Finanzamt als Bemessungsgrundlage für den Deponievertrag die in Punkt 5.11. des Vertrages garantierte Mindestzahlung sowie den laut Punkt 5.3. des Vertrages Vereinbarten Flächenzins für genutzte verbaut Fläche bzw. das

Flächenzinspauschale für als Manipulationsfläche genutzte unverbaute Fläche von zusammen 9.000,00 Euro angesetzt.

Laut Punkt 5.11. des Vertrages hat der Vertragspartner (die Bw) ab Beginn des Abbaues unabhängig vom tatsächlichen Abbau- und Deponievolumen eine Mindestzahlung aus den Titeln Abbauzins und/oder Deponiezins *von zusammen* mindestens Euro 40.000 netto pro Kalenderjahr, für Rumpffahre aliquot der verstrichenen Zeit zu leisten. Sofern in einem Kalenderjahr die Jahresgesamtabrechnung diese Mindestzahlung nicht erreicht, wird der Differenzbetrag auf 10 Folgejahre vorgetragen.

Die Bw bringt nun vor, dass von 100 % Entgelt für Abbau und/oder Deponie 94,9 % auf Abbauzins entfalle und 5,1 % als Deponiezins zu leisten sei. Dies ergibt sich – wie im Sachverhalt dargestellt - aus der Entgeltregelung laut Punkt 5. des Vertrages, wonach der Abbauzins um ein Vielfaches höher ist als der „Deponieverkaufspreis“, sowie aus dem Umrechnungsfaktor pro Tonne in m<sup>3</sup>.

Der Bw ist daher insofern zu folgen, als der Teil des Entgeltes, welcher auf den gebührenfreien Abbauvertrag entfällt, aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden ist.

Hinsichtlich des Flächenzinses für die Manipulationsfläche bzw. die verbaute Fläche ist allerdings davon auszugehen, dass diese sowohl dem Abbau als auch der Deponierung gleichermaßen dient und insofern keine Aufteilung statt zu finden hat. Als untergeordnete Nebenleistung kommt eine gesonderte Vergebühung nach § 33 TP 5 Abs. 1 GebG mit 1% nicht in Betracht, sondern ist das dafür zu leistende Entgelt als Entgelt für den Deponievertrag zu erfassen. Dementsprechend kann hier für auch nicht der dreifache Jahreswert i.S. des Abs. 3 des § 33 TP 5 GebG zum Ansatz kommen.

Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

|                                   |                                |
|-----------------------------------|--------------------------------|
| Jährliche Mindestzahlung          | 40.000,00 €                    |
| aliquot 5,1 %                     | 2.040,00 €                     |
| jährlicher Flächenzins            | <u>9.000,00 €</u>              |
|                                   | 11.040,00 €                    |
| plus 20 % USt                     | <u>2.208,00 €</u>              |
|                                   | 13.248,00 €                    |
| Bemessungsgrundlage               | 13.248,00 € x 9 = 119.232,00 € |
| § 33 TP 9 GebG 119.232,00 € x 2 % | <b>2.384,64 €</b>              |

Dem Berufungsbegehren war daher teilweise zu entsprechen.

Wien, am 1. Juli 2013