

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin **** in der Beschwerdesache Bf, AdresseBf, vertreten durch Mag. Raimund Lackner, Laudongasse 25/III, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 21.05.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA GVG vom DatumB, betreffend zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Am 19. Februar 2013 hat die Bf (in der Folge als Bf bezeichnet) mit Herrn Grundeigentümer (Grundeigentümer) einen Vertrag mit dem Titel „Dienstbarkeitsvertrag“ abgeschlossen.

Der Vertrag wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel am 12. März 2013 zur Gebührenanzeige gebracht.

In der Folge erließ das Finanzamt am Datum2 einen Bescheid mit einer gem. § 200 BAO vorläufig festgesetzten Gebühr gem. § 33 TP 9 GebG 1957.

Fristgerecht wurde dagegen am 21. Mai 2013 Berufung erhoben, die als Beschwerde zu behandeln ist, sowie eine mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung, sondern legte den Akt am 20. Juni 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat vor, wo er am 27. Juni 2013 einging und stellte den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat war für den 14. Jänner 2019 anberaumt und die Parteien wurden vom Bundesfinanzgericht geladen.

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2018 (eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 7. Dezember 2018) hat jedoch der Beschwerdeführer, damit keine weiteren Kosten für ihn anfallen, den Antrag auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung vor dem Senat zurückgezogen.

II. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der Vertrag regelt auszugsweise im Wesentlichen Folgendes:

1. Vertragsgegenstand

1.1. „Der Grundeigentümer räumt dem Betreiber und dessen Rechtsnachfolgern im Eigentum oder der Nutzung der vertragsgegenständlichen Anlagen das dingliche Recht der Dienstbarkeit ein, auf dem in der genannten Katastralgemeinde gelegenen Grundstück eine Windkraftanlage mit allen erforderlichen Bauwerken, Leitungen (insbesondere Starkstrom- und Steuerkabeln), Erschließungs-, Zufahrts- und Zugangswegen, Schalt- und Messanlagen und sonstigen Anlagen und technischen Einrichtungen (zusammen die "Windkraftanlage") zu errichten und zu betreiben, sowie für die Zwecke der Errichtung und gegebenenfalls der Adaptierung, Instandhaltung der Windkraftanlage auch einen Kranaufstellplatz samt den hierfür notwendigen Böschungen anzulegen.

Gegenstand der hiermit eingeräumten Dienstbarkeit ist weiter die Gestattung

- (i) der Vornahme von Adaptierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen an der Windkraftanlage entsprechend dem Stand der Technik,*
- (ii) der Vornahme von Änderungen, der Windkraftanlage,*
- (iii) der Entfernung von Boden— und Pflanzenhindernissen, die die zu (i) und (ii) genannten*

Maßnahmen oder die sichere Errichtung, Betrieb oder Bestand hindern oder gefährden, und

- (iv) zu den vorgenannten Zwecken das dienende Grundstück jederzeit zu betreten und soweit notwendig und zweckmäßig auch mit Fahrzeugen jeder Art zu befahren.*
Gegenstand der hiermit eingeräumten Dienstbarkeit ist schließlich auch die Nutzung des Luftraums über dem dienenden Grundstück, insbesondere durch die Rotorblätter der Windkraftanlage, samt der Duldung von mit der Errichtung und dem Betrieb der Windkraftanlage allenfalls verbundenen Immissionen.

...

Der Grundeigentümer nimmt zur Kenntnis, dass Abweichungen der tatsächlichen Situierung der Windkraftanlage oder einzelner ihrer Teile (insbesondere auch der Zuwegungen und Verkabelung) auf dem dienenden Grundstück (unter Umständen auch

mehrfach im Zeitablauf) möglich sind, insbesondere wegen behördlicher Vorgaben oder technischer Erfordernisse. Der Betreiber wird Abweichungen dem Grundeigentümer unter Anschluss entsprechend aktualisierter Planunterlagen schriftlich mitteilen. Mit Zugang dieser Mitteilung beim Grundeigentümer wird die aktualisierte Planung zum Inhalt dieses Vertrags und der Dienstbarkeit.

1.2. Die Windkraftanlage einschließlich aller zu ihrem Betrieb erforderlichen Anlagenteile, verlegten Leitungen, Mess-, Schalt- und Transformatorenstationen und sonstigen technischen Einrichtungen verbleibt als Bauwerk auf fremden Grund (Superädifikat) im Eigentum des Betreibers. Der Grundeigentümer erwirbt an den vom Betreiber eingebrachten Gegenständen, insbesondere der Windkraftanlage samt den verlegten Leitungen, Mess-, Schalt- und Transformatorenstationen und sonstigen technischen Einrichtungen, kein Eigentum oder sonstige Rechte. Insbesondere steht das Recht zur windenergetischen Nutzung der Windkraftanlage während der Laufzeit dieses Vertrags ausschließlich dem Betreiber zu

1.3. Allfällige durch die Errichtung oder den Betrieb der Windkraftanlage verursachte Flurschäden an den landwirtschaftlich genutzten Flächen auf dem dienenden Grundstück sind nach den Richtsätzen der Niederösterreichischen Landwirtschaftskammer in der jeweils gültigen Fassung zu bewerten und dem Grundeigentümer bzw., sofern das dienende Grundstück verpachtet ist, dem Pächter abzugelten. Ein etwaiger Verdienstentgang sowie alle sonstigen Vermögens- und sonstigen wirtschaftlichen Nachteile, die dem Grundeigentümer oder einem Pächter im Zusammenhang mit der Errichtung, dem Betrieb oder der Entfernung der Windkraftanlage entstehen mögen, sind hingegen durch die in Punkt 2, unten, vereinbarte Entschädigung zur Gänze und abschließend abgegolten.

2. Entschädigung

2.1 Als Entgelt für die Einräumung der dinglichen Rechte gemäß Punkt 1 dieses Vertrags und zur Abgeltung aller dem Grundeigentümer oder einem Pächter im Zusammenhang mit der Errichtung, dem Betrieb oder der Entfernung der Windkraftanlage allenfalls entstehenden Vermögens- und sonstigen wirtschaftlichen Nachteile, einschließlich insbesondere eines allfälligen Verdienstentgangs, verpflichtet sich der Betreiber (unbeschadet seiner separaten Entschädigungspflicht für Flurschäden gemäß Punkt 1.3), dem Grundeigentümer eine jährliche Entschädigung in der Höhe von EUR 13.000,- (EURO Dreizehntausend), zuzüglich etwaiger gesetzlicher Umsatzsteuer, zu bezahlen.

...

2.2 Befindet sich die Windkraftanlage nicht zur Gänze auf dem in Punkt 1 genannten dienenden Grundstück, so steht dem Grundeigentümer die in Punkt 2.1 vereinbarte

Entschädigung nur anteilig in dem Ausmaß zu, in dem sich die Windkraftanlage auf dem dienenden Grundstück befindet.

2.3 Die Entschädigung gemäß Punkt 2.1 ist ab Baubeginn für jedes Kalenderjahr zu entrichten.

...

3. Vertragsdauer

Die Einräumung der in Punkt 1 angeführten Rechte erfolgt maximal auf 25 (fünfundzwanzig) Jahre ab Inbetriebsetzung der Windkraftanlage.

...

3.3 Mit Beendigung der durch diesen Vertrag eingeräumten Rechte ist der Betreiber berechtigt und verpflichtet, die Windkraftanlage einschließlich aller Nebeneinrichtungen auf eigene Kosten zu entfernen und den ursprünglichen Zustand des in Anspruch genommenen Grundstücks wiederherzustellen. Von dieser Entfernungs- bzw. Wiederherstellungspflicht ausgenommen sind jedoch Bauteile, die unterhalb von 100 cm unter Geländeniveau zu liegen kommen.

...

4. Pflichten des Grundeigentümers

4.1 Unmittelbar nach Vertragsunterzeichnung gestattet der Grundeigentümer dem Betreiber die Vornahme von Bodenerkundungen und Vermessungsarbeiten. Für hierbei allenfalls verursachte Flurschäden hat der Betreiber den Grundeigentümer gemäß Punkt 1.3 zu entschädigen.

4.2 Der Grundeigentümer verpflichtet sich, den Betreiber bei der Erlangung der Bau-, Betriebs- und sonstigen behördlichen Genehmigungen sowie bei der Erlangung des Anschlusses an das Stromnetz zu unterstützen, insbesondere in den Behördenverfahren die nötigen Zustimmungen und Willenserklärungen als Grundeigentümer ohne Zeitverzug abzugeben.

4.3 Der Grundeigentümer verpflichtet sich für die Dauer dieses Vertrags, keinen Dienstbarkeitsvertrag oder sonstigen Vertrag mit vergleichbarer Wirkung mit einem anderen Betreiber von Windkraftanlagen oder sonst mit einem Dritten zum Zweck der Errichtung oder des Betriebs von Windkraftanlagen im Umkreis von 500 Metern vom dienenden Grundstück abzuschließen oder irgendeiner anderen Person das dienende Grundstück für Zwecke der Erforschung oder Nutzung der Windenergie, in welcher Form auch immer, zur Verfügung zu stellen.

4.4 Der Grundeigentümer verpflichtet sich des Weiteren, jede für die Errichtung oder den Betrieb der Anlage oder generell die Nutzung der Windenergie nachteilige Verwendungsart der Liegenschaft zu unterlassen.

4.5 Der Grundeigentümer ist gegenüber dem Betreiber und seinen Rechtsnachfolgern verpflichtet, alle Bau-, Wartungs-, Instandhaltungs- und Reparaturmaßnahmen in

Ausübung der Dienstbarkeit zu dulden, die zur Errichtung, zum Betrieb, zur Wartung und Instandhaltung- bzw. -setzung, zur Werterhaltung, zur Erweiterung, zur Verbesserung und Modernisierung gemäß dem Stand der Technik sowie zum Abbau und zur Entsorgung der Windkraftanlage samt Nebenanlagen notwendig sind.

4.6 Der Grundeigentümer verpflichtet sich, dem Betreiber sowie von ihm beauftragten Dritten jederzeit ungehinderten Zugang zu dem dienenden Grundstück und allen Teilen der Windkraftanlage zu ermöglichen. Dazu gehört auch die gemäß den diesem Vertrag angeschlossenen Planunterlagen als Kranaufstellplatz vorgesehene und gemäß Punkt 1.1. zur Verfügung gestellte Fläche.

4.7 Schäden an Teilen der Windkraftanlage sowie Schäden an befestigten Flächen, die durch unsachgemäße Behandlung durch den Grundeigentümer, einen Pächter oder einen sonstigen Dritten, der dem Grund- eigentümer zuzurechnen ist, verursacht wurden, werden nach Rücksprache mit dem Grundeigentümer durch den Betreiber auf Kosten des Grundeigentümers in den vorherigen Zustand gebracht.

4.8 Die Grundsteuer und alle sonstigen Steuern und Abgaben für das dienende Grundstück als landwirtschaftlich genutzte Fläche trägt weiterhin der Grundeigentümer.

4.9 Der Grundeigentümer hat das dienende Grundstück frei von Hindernissen sämtlicher Art zu halten. Kommt der Grundeigentümer dieser Verpflichtung nicht nach, kann der Betreiber die Hindernisse auf Kosten des Grundeigentümers entfernen lassen.

4.10 Der Grundeigentümer hat den Betreiber von auf dem dienenden Grundstück oder umliegenden Liegenschaften geplanten Bau— und Erhaltungsarbeiten, welche die Ausübung der Rechte des Betreibers unter diesem Vertrag beeinträchtigen können, unverzüglich, außer bei Gefahr im Verzug jedoch spätestens einen Monat vor Beginn der Arbeiten in Kenntnis zu setzen, dem Betreiber die nötigen Informationen zur Verfügung zu stellen und die weitere Errichtung bzw. den Weiterbetrieb der Windkraftanlage bestmöglich sicherzustellen.

5. Pflichten des Betreibers

5.1 Der Betreiber ist verpflichtet, bei der Errichtung und beim Betrieb der Windkraftanlage alle geltenden gesetzlichen Vorschriften einzuhalten.

5.2 Der Betreiber verpflichtet sich, dem Grundeigentümer den Zeitpunkt des tatsächlichen Baubeginns spätestens zwei (2) Monate vorher mitzuteilen.

5.3 Der im Zuge der Errichtung der Windkraftanlage anfallende Humus kann vom Betreiber auf dem Grundstück aufgebracht werden. Beim Rückbau der genutzten Flächen nach Vertragsbeendigung kann der hierfür erforderliche Humus vom Betreiber wieder von diesem Grundstück entnommen werden. Beim Rückbau ist wieder der vorgehende Zustand der Flächen herzustellen.

5.4 Der Betreiber verpflichtet sich, die Kranstellfläche kompakt (flächenmäßig so gering als möglich) auszuführen und die Größe der ständig benützten Flächen, sobald diese bekannt sind, dem Grundeigentümer für die Weitermeldung an die Agrarmarkt Austria (AMA) bekannt zu geben.

5.5 Für die geplante Windkraftanlage beträgt der maximale befestigte Grundverbrauch 2.500 m². Sollte jedoch für den allfällig zusätzlich auszubauenden Erschließungsweg dauerhaft mehr Grund benötigt werden, ist eine zusätzliche jährliche Entschädigung in der Höhe von EUR 10,- (zehn Euro) pro zusätzlich genutztem m² zu bezahlen.

5.6 Der Betreiber ist verpflichtet, nach Vertragsende die bei Durchführung dieses Vertrags durchgeführten Grundbuchseintragungen auf eigene Kosten wieder zu löschen.

5.7 Der Betreiber ist verpflichtet für den Abbau der Windkraftanlage Rücklagen (Bankgarantien) sicherzustellen.

6. Haftung

6.1 Der Betreiber haftet nach Maßgabe dieses Vertrags, insbesondere des Punktes 1.3, für Schäden, die dem Grundeigentümer durch Errichtung, Inbetriebnahme, Betrieb oder Entfernung der Windkraftanlage entstehen. Der Betreiber verpflichtet sich, den Grundeigentümer hinsichtlich allfälliger Ansprüche Dritter aus diesem Titel schad- und klaglos zu halten, soweit diese Ansprüche nicht auf das eigene Verschulden des Grundeigentümers, eines Pächters oder eines sonstigen Dritten, der dem Grundeigentümer zuzurechnen ist, zurückzuführen sind.

6.2 Der Grundeigentümer haftet nach Maßgabe dieses Vertrags, insbesondere des Punktes 4.7, für alle Schäden, die er, ein Pächter oder ein sonstiger Dritter, der dem Grundeigentümer zuzurechnen ist, an der Windkraftanlage oder Teilen davon (wie bspw. verlegten Leitungen, Mess-, Schalt- und Transformator- Stationen und sonstigen Einrichtungen) verursacht.

6.3 Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes vorgesehen ist, haften die Parteien im Übrigen nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen.

7. Aufsandungserklärung

Der Grundeigentümer erteilt hiermit seine ausdrückliche Einwilligung, dass auf Grund dieses Vertrags ohne sein weiteres Wissen und Einvernehmen, jedoch nicht auf seine Kosten, nachstehende Grundbuchseintragungen ob der nachstehenden ihm gehörigen Liegenschaft vorgenommen werden:

a) ob folgendem Grundstück die Einverleibung der Dienstbarkeit der Errichtung, des Bestands und des Betriebs einer Windkraftanlage mit allen erforderlichen Bauwerken, Leitungen und Anlagenteilen zu Gunsten der Bf im Umfang gemäß Punkt I des Vertrags:

8. Übertragung der Dienstbarkeit auf Dritte

8.1 Der Betreiber und der Grundeigentümer vereinbaren, dass alle Rechte und Pflichten aus dem gegenständlichen Vertrag auch zu Gunsten und zu Lasten etwaiger Einzelrechtsnachfolger der Parteien (nämlich als Grundeigentümer bzw. Eigentümer und]oder Betreiber der Windkraftanlage) sowie auch deren jeweiligen Einzelrechtsnachfolgern (usw) gelten. Soweit die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag nicht ohnedies kraft Gesetzes auf solche Einzelrechtsnachfolger übergehen, ist jede Partei dazu verpflichtet, sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag — einschließlich dieser Überbindungsverpflichtung und im Fall des Grundeigentümers insbesondere auch einschließlich des Kündigungsverzichts gemäß Punkt 3.2 — auf einen solchen Rechtsnachfolger zu überbinden. Nach erfolgtem Übergang bzw. Überbindung verstehen sich sämtliche Bezugnahmen auf den "Grundeigentümer" in diesem Vertrag als Bezugnahmen auf den betreffenden Rechtsnachfolger des heutigen Grundeigentümers bzw. sämtliche Bezugnahmen auf den "Betreiber" auf den betreffenden Rechtsnachfolger des heutigen Betreibers.

8.2 Der Grundeigentümer stimmt hiermit unwiderruflich einer gänzlichen oder teilweisen Verpfändung oder sonstigen Belastung sowie auch einer Übertragung der Dienstbarkeit und/oder einzelner oder aller Rechte aus diesem Vertrag an Dritte, insbesondere an die Windkraftanlage finanzierende Kreditgeber, durch den Betreiber zu.

8.3 Des Weiteren stimmt der Grundeigentümer hiermit unwiderruflich einer gänzlichen oder teilweisen Weitergabe der Rechte aus diesem Vertrag durch den Betreiber an Dritte, welche zur Nutzung der Windkraftanlage berechtigt sind, ausdrücklich zu. Ein etwaiges Entgelt aus einer derartigen Weitergabe steht ausschließlich dem Betreiber zu.

...

Die Berufung richtet sich zum einen gegen die Vorläufigkeit des Bescheides: Die Begründung des Finanzamtes „da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig“ sei keine gesetzeskonforme Begründung gem. § 200 BAO und auch nicht gem. § 93 BAO, da in der Begründung nicht angegeben sei, worin die Ungewissheit im Bereich des Sachverhaltes liege. Eine Sachverhaltsungewissheit liege nicht vor, auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen vom 19. Februar 2013, daher sei die Begründung nicht schlüssig und verstöße auch gegen § 93 BAO, der schlüssige und für den Steuerpflichtigen nachvollziehbare Begründungen von Bescheiden vorsehe. Da keine Sachverhaltsungewissheit gegeben sei, wäre der Bescheid daher gesetzwidrig und es

wurde eine Berufungsvorentscheidung in endgültiger Ausfertigung gem. § 200 BAO beantragt.

Zum anderen richtet sich die Berufung auch gegen die vom Finanzamt errechnete Bemessungsgrundlage und den Prozentsatz von 2 % für die Vergebührung einer Dienstbarkeit auf Grund § 33 TP 9 GebG 1957. Der Bf argumentiert, dass kein Dienstbarkeitsvertrag, sondern der gegenständliche Vertrag im steuerrechtlichen Sinn eigentlich einen Mietvertrag darstelle, woran die Bezeichnung „*Dienstbarkeitsvertrag*“ nichts ändern könne.

Hingewiesen wird darauf, dass das GebG 1957 keine Begriffsbestimmung für eine Dienstbarkeit beinhaltet und auf die Gebührenrichtlinien - es handle sich um einen Mietvertrag, der ein Grundstück zum Gegenstand habe, das dem Mieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt habe, ein Grundstück derart in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer sei und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Verwiesen wird im Zusammenhang mit der Begründung auf die Entscheidungen des EUGH C-108/99 vom 09.10.2011 und C-275/01 vom 12.06.2003.

Demzufolge sei § 33 TP 5 GebG 1957 für den gegenständlichen Vertrag einschlägig und damit 1 % der Bemessungsgrundlage, zumal kein Jagdpachtvertrag vorliege.

Zum dritten richtet sich die Berufung dagegen, dass die Umsatzsteuer vom Finanzamt in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen wurde.

Verwiesen wird auf Seite 2 des Vertrages mit folgendem Wortlaut: „*...verpflichtet sich der Betreiberdem Grundeigentümer eine jährliche Entschädigung in der Höhe von EUR 13.000,-... zuzüglich etwaiger gesetzlicher Umsatzsteuer, zu bezahlen.*“

Betont wird, dass die Umsatzsteuer nur etwaig zur Entschädigung hinzukommen hätte sollen, dies aber nicht der Fall sei, weil sich der gegenständliche Vertrag steuerrechtlich auf eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 unecht umsatzsteuerbefreite Vermietung eines Grundstückes beziehe. Die Vertragsparteien hätten mit dieser Formulierung dem Ergebnis der steuerrechtlichen Prüfung des Rechtsgeschäftes unechte Umsatzsteuerfreiheit oder Umsatzsteuerpflicht nicht vorgreifen wollen, aber die zwischenzeitig erfolgte Prüfung hätte ergeben, dass es sich bei dem vertragsgegenständlichen Geschäft um ein gem. § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 unecht umsatzsteuerbefreites Geschäft – Vermietung eines Grundstückes – gehandelt habe. Auch in diesem Zusammenhang wird auf die beiden genannten EUGH Erkenntnisse verwiesen sowie auf ein VwGH Erkenntnis 2000/15/0109 vom 30.10.2003, die eindeutig dokumentieren würden, dass es sich bei dem vertragsgegenständlichen Rechtsgeschäft um eine ein Grundstück betreffende Mietvereinbarung handle, die den gesetzlichen Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 unterliege.

Die Prüfung, ob USt zur Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen gewesen wäre, hätte von Amts wegen erfolgen müssen, was nicht der Fall war und deshalb hätte das Finanzamt die Bemessungsgrundlage durch Einbeziehung der USt falsch berechnet.

Die gesetzeskonforme Berechnung nach Ansicht der Bf wäre $13.000 \text{ €} \times 18 = 234.000 \text{ €}$. Bemessungsgrundlage sei gem § 33 TP 5 GebG 1957 davon ein Steuersatz von 1 %, dh eine Gebühr in der Höhe von 2.340 €. Beantragt wird die Aufhebung des Bescheides vom Datum2, die vollinhaltliche Stattgabe der Berufung sowie die Neuausfertigung eines endgültigen Gebührenbescheides in der Höhe von 2.340 € gem. § 33 TP 5 GebG 1957.

Für den Fall, dass die Vorlage an die nächste Instanz nötig werde, wurde auch Entscheidung durch den Senat und mündliche Verhandlung beantragt. Ebenfalls beantragt wurde die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO, da eine erfolgversprechende Berufung eingebracht worden wäre, die am 21. Juni 2013 verfügt wurde.

Das Finanzamt beantragte die Abweisung der als Beschwerde zu behandelnden Berufung mit der Begründung, dass mangels einer Begriffsbestimmung der Dienstbarkeit im GebG 1957 auf das Zivilrecht zurückzugreifen sei uzw. auf § 472 ABGB, der besagt, dass durch das Recht der Dienstbarkeit ein Eigentümer verbunden werde zum Vorteil eines anderen, nämlich des Berechtigten in Rücksicht einer Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen. Das bedeute, dass nicht erst der Erwerb der Dienstbarkeit, also ihre grundbürgerliche Einverleibung, sondern schon die rechtsgeschäftliche Einräumung des Titels zum entgeltlichen Erwerb der Gebühr unterliege, so VwGH 05.03.1990, 89/15/0014. Außerdem sei aus dem Gesamtbild und nicht aus einzelnen Sachverhaltselementen zu beurteilen, ob ein Dienstbarkeitsvertrag oder ein Bestandvertrag vorliege, da sich die Beurteilung der Rechtsnatur eines Vertrages am Zweck des Vertrages zu orientieren habe.

Wenn sich sichtbare Anlagen auf dem dienenden Grund oder sonstige Einrichtungen befänden und Vorgänge, die von dort aus bei einiger Aufmerksamkeit wahrgenommen werden könnten, ließe dies das Bestehen einer Dienstbarkeit vermuten.

Da die jährliche Entschädigung zuzüglich etwaiger USt vereinbart worden sei, wäre die USt in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen gewesen.

Die Vorläufigkeit des Bescheides begründete das Finanzamt damit, dass für ev. Mehrflächen für den auszubauenden Erschließungsweg zusätzlich eine jährliche Entschädigung von 10 € pro m^2 zu zahlen seien.

II. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

III. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts in Form des notariell beglaubigten Vertrages als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch den Gebührenbescheid, die als Beschwerde zu behandelnde Berufung durch den Rechtsanwalt des Berufungswerbers sowie den Vorlagebericht des Finanzamts für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel an den UFS evident.

IV. Rechtsgrundlagen

§ 33 TP 5 GebG 1957 idF BGBI I 28/2013

(1) Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert

- | | |
|---|----------------|
| <i>1. im allgemeinen</i> | <i>1 v.H.;</i> |
| <i>2. beim Jagdpachtvertrag</i> | <i>2 v.H.</i> |

(2) Einmalige oder wiederkehrende Leistungen, die für die Überlassung des Gebrauchs vereinbart werden, zählen auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

(3) Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten, bei bestimmter Vertragsdauer mit dem dieser Vertragsdauer entsprechend vervielfachten Jahreswert, höchstens jedoch dem Achtzehnfachen des Jahreswertes. Ist die Vertragsdauer bestimmt, aber der Vorbehalt des Rechtes einer früheren Aufkündigung gemacht, so bleibt dieser Vorbehalt für die Gebührenermittlung außer Betracht. Abweichend vom ersten Satz sind bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, einschließlich sonstiger selbständiger Räume und anderer Teile der Liegenschaft (wie Keller- und Dachbodenräume, Abstellplätze und Hausgärten, die typischerweise Wohnräumen zugeordnet sind) die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem Dreifachen des Jahreswertes anzusetzen.

(4) Gebührenfrei sind

1. Verträge über die Miete von Wohnräumen bis zu einer Dauer von drei Monaten. Wird ein Mietverhältnis über diesen Zeitraum hinaus fortgesetzt, so wird der Mietvertrag im Zeitpunkt der Fortsetzung gebührenpflichtig und gilt mangels anderer beurkundeter Parteienvereinbarung vertraglich als auf unbestimmte Zeit verlängert;

2. Urheberrechtliche und leistungsschutzrechtliche Nutzungsverträge sowie Patent-, Marken- und Musterlizenzverträge;
3. Bestandverträge, bei denen der für die Gebührenbemessung maßgebliche Wert 150 Euro nicht übersteigt;
4. Aufforderungsschreiben, mit denen die Entrichtung eines Erhaltungsbeitrages gemäß § 45 MRG begeht wird.

(5)

1. Die Hundertsatzgebühr ist vom Bestandgeber, der im Inland einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat oder eine inländische Betriebsstätte unterhält, selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten.
2. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung Ausnahmen von der Verpflichtung zur Selbstberechnung der Gebühr nach Z 1 für atypische oder gemischte Rechtsgeschäfte, für Rechtsgeschäfte, bei denen Leistungen von einem erst in Zukunft ermittelbaren Betrag abhängen, sowie für Bestandgeber, denen eine persönliche Befreiung von den Gebühren zukommt, bestimmen. Für Fälle, in denen die vom Bestandnehmer zu erbringenden Nebenleistungen in der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde der Höhe nach nicht festgehalten sind, können weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen für Gruppen von Bestandobjekten Durchschnittssätze aufgestellt werden; diese sind auf Grund von Erfahrungen über die Höhe der bei der jeweiligen Gruppe von Bestandobjekten üblicherweise anfallenden Kosten festzusetzen.
3. Der Bestandgeber hat dem Finanzamt über die in einem Kalendermonat abgeschlossenen Bestandverträge eine Anmeldung unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes bis zum Fälligkeitstag zu übermitteln, welche die für die Gebührenberechnung erforderlichen Angaben zu enthalten hat; dies gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31. Auf den Urkunden ist ein Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung anzubringen, der den berechneten Gebührenbetrag, das Datum des Tages der Selbstberechnung und die Unterschrift des Bestandgebers enthält. Eine Anmeldung kann unterbleiben, wenn die Gebührenschuld mit Verrechnungsweisung (§ 214 Abs. 4 BAO) im Wege von FinanzOnline bis zum Fälligkeitstag entrichtet wird.
4. Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftstreuhänder sowie Immobilienmakler und Immobilienverwalter im Sinne der Bestimmungen der Gewerbeordnung 1994, BGBI. Nr. 194, in der jeweils geltenden Fassung, (Parteienvertreter) und gemeinnützige Bauvereinigungen im Sinne der Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes 1979, BGBI. Nr. 139, in der jeweils geltenden Fassung, sind befugt, innerhalb der in der Z 1 angeführten Frist die Gebühr für Rechtsgeschäfte gemäß § 33 Tarifpost

5 als Bevollmächtigte des Bestandgebers selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Monats an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu entrichten. Im Übrigen ist § 3 Abs. 4a, 4b und 4c sinngemäß anzuwenden.

5. Für Bestandgeber, zu deren Geschäftstätigkeit laufend der Abschluss von Rechtsgeschäften im Sinne dieser Tarifpost gehört, sind die Bestimmungen des § 3 Abs. 4a über die Führung von Aufschreibungen und die Entrichtung der Hundertsatzgebühr sowie die Bestimmungen des Abs. 4b sinngemäß anzuwenden.

§ 33 TP 9 GebG 1957 idF BGBI I Nr. 28/2013

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 Entgeltes

..... 2 v.H.

§ 200 BAO idF BGBI I Nr. 14/2013

(1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewißheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewißheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlaß so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

(3) Die Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechtes über die vorläufige Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer bleiben unberührt.

(4) Die Abs. 1 und 2 gelten sinngemäß für Bescheide, mit denen festgestellt wird, daß eine Veranlagung unterbleibt, oder die aussprechen, daß eine Abgabe nicht festgesetzt wird.

§ 93 BAO idF BGBI I Nr. 14/2013

(1) Für schriftliche Bescheide gelten außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

(2) *Jeder Bescheid ist ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.*

(3) *Der Bescheid hat ferner zu enthalten*

- a) *eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;*
- b) *eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, daß das Rechtsmittel begründet werden muß und daß ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).*

(4) *Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erklärt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.*

(5) *Ist in dem Bescheid eine kürzere oder längere als die gesetzliche Frist angegeben, so gilt das innerhalb der gesetzlichen oder der angegebenen längeren Frist eingebrachte Rechtsmittel als rechtzeitig erhoben.*

(6) *Enthält der Bescheid keine oder eine unrichtige Angabe über die Abgabenbehörde, bei welcher das Rechtsmittel einzubringen ist, so ist das Rechtsmittel richtig eingebbracht, wenn es bei der Abgabenbehörde, die den Bescheid ausgefertigt hat, oder bei der angegebenen Abgabenbehörde eingebbracht wurde.*

§ 472 ABGB

Durch das Recht der Dienstbarkeit wird ein Eigentümer verbunden, zum Vortheile eines Andern in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen. Es ist ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht.

V. Rechtliche Beurteilung

Vorab ist festzuhalten, dass Gebührenfestsetzungen nach dem Urkundenprinzip vorgenommen werden, also für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend ist.

Sollte allerdings ein Vertrag beispielweise verschiedene Vertragselemente enthalten, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen.

Bei der Frage, ob es sich bei dem als Dienstbarkeitsvertrag bezeichneten gegenständlichen Vertrag auch inhaltlich um einen Bestandvertrag oder eine vertraglich vereinbarte Dienstbarkeit (Servitut) handelt, gibt es zwar im GebG 1957 keine Legaldefinition der Servitut, aber das ABGB verfügt über eine solche, die auch für den gegenständlichen Fall heranzuziehen ist.

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 einer Sache etwas zu dulden (bejahende Servitut) oder zu unterlassen (verneinende Servitut). Dienstbarkeiten sind beschränkte dingliche Nutzungsrechte an fremden Sachen (vgl *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht¹³ Band I, 419).

Dingliche Rechte gelten gegen jedermann. Sie unterscheiden sich genau durch ihre gegenüber jedermann durchsetzbare Position von bloß obligatorisch eingeräumten Gebrauchs- und Nutzungsrechten, wie der Miete, der Leih- oder der Pacht.

Wesentlich beim Begriff der Dienstbarkeit gemäß § 472 ABGB ist das Recht an einer fremden Sache, da nach allgemeinen Regeln niemand Rechte gegen sich selbst begründen und haben kann (VwGH vom 6. Dezember 1990, 89/16/0003, vom 18. Juli 2002, 2002/16/0100, und vom 23. Jänner 2003, 2001/16/0476).

Für die Dienstbarkeit charakteristisch ist die Tatsache, dass der Eigentümer der Sache nicht zu einem aktiven Tun, sondern nur zu einem Dulden oder Unterlassen verpflichtet ist. Der belastete Eigentümer kann z. B. nicht dazu gezwungen werden, Reparaturmaßnahmen oder ähnliches durchzuführen – im Gegenteil, es ist vertraglich vereinbart, dass der Grundeigentümer verpflichtet ist, sämtliche Wartungs-, Instandhaltungs- und Reparaturmaßnahmen in Ausübung der Dienstbarkeit zu dulden. Regelungen in diesem Sinn gehen auch aus dem gegenständlichen Vertrag hervor.

Besonders relevant ist im gegenständlichen Fall Punkt 7 des Dienstbarkeitsvertrages, in dem die grundbürgerliche Einverleibung in Form der Aufsandungserklärung vereinbart wurde – eine solche kommt zwar bei Bestandverträgen auf Grund von §§ 1095 und 1120 ABGB in Betracht, aber durch eine solche Verbücherung werden Bestandverträge nicht zu dinglichen Rechten (siehe *Bittner* in *Fenyves/Kerschner/Vonkilch*, ABGB Kommentar 3. Auflage zu § 472 ABGB, Rz 22).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 21.12.1959, Slg. 2145/F klargestellt, dass § 33 TP 9 GebG den Erwerb einer Dienstbarkeit durch die Partei nicht einmal voraussetzt –

vielmehr unterliegt nach dem Wortlaut der Bestimmung schon die entgeltliche Einräumung des Titels zum Erwerb der dort festgesetzten Rechtsgeschäftsgebühr – der Titel kann allerdings gemäß § 480 ABGB auch durch Vertrag begründet werden und die Einverleibungsbewilligung kann jederzeit nachgeholt werden. Daraus folgt, dass es bei der gebührenrechtlichen Behandlung einer vertraglich eingeräumten Dienstbarkeit auf deren Verbücherung nicht ankommt (VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053).

Mit der Abgrenzung von Bestandverträgen und Dienstbarkeitsverträgen hat sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 5.3.1990, 89/15/0014 befasst, in dem er darauf hinweist, dass, wenn bei einem Vertrag zwischen Eigentümer und Nutzungsberechtigten nicht die Benützung durch den Berechtigten selbst im Vordergrund steht, sondern die Möglichkeit, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes die aufgewendeten Kosten mit Gewinn und Weitergabe an Dritte wieder einzubringen, so ist die Stellung des Nutzungsberechtigten jener eines Fruchtnießers wesentlich ähnlicher als der eines Mieters und es liegt daher ein Vertrag vor, der nach § 33 TP 9 GebG zu vergebühren ist (in diesem Sinn auch *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, zu § 33 TP 9 GebG Rz 10).

Der VwGH hat sogar in seinem Erkenntnis vom 17.2.1986, 84/15/0056 betreffend eines Vertrages gegen einmaliges Entgelt betreffend Grundnutzung zur Verlegung von Leitungen und Kabeln zum Betrieb der Anlagen – in dem der Wille nicht einmal auf die Einräumung dinglicher Rechte gerichtet war, allerdings aus der Art des Rechtsgeschäfts und seines spezifischen Regelungsinhaltes, hervor ging, dass der Vertragswille auf die Erzielung eines Erfolges gerichtet war – entschieden, dass dies der Dienstbarkeit nicht entgegensteht. Ein Rechtsgeschäft, aus dessen Regelungsinhalt sich ergibt, dass die Absicht der Parteien auf einen Erfolg gerichtet ist, der sonst typischerweise mit Berträgen über Dienstbarkeiten verbunden ist, unterliegt somit auch dann der Gebühr des § 33 TP 9 GebG, wenn die Parteien eine Verbücherung des Vertrages abbedungen haben (VwGH vom 5.3.1990, 89/15/0014).

Im gegenständlichen Vertrag geht hingegen der Verbücherungswille der Dienstbarkeit sogar ausdrücklich aus dem Vertrag hervor.

Es handelt sich inhaltlich um eine Windkraftanlage. Solche Anlagen haben den Zweck, die Energie des Windes in elektrische Energie umzuwandeln, um sie dann in ein Stromnetz einzuspeisen und sind heute mit Abstand die wichtigste Form der Nutzung der Windenergie, die in der Regel gegen Entgelt erfolgt. Daher steht im gegenständlichen Fall nicht die Benutzung des Grundstückes sondern die Möglichkeit innerhalb eines bestimmten Reitraumes Erträge durch die gewinnträchtige Weitergabe der erzeugten Energie zu erzielen, im Vordergrund (VwGH 5.3.1990, 89/15/0014).

In diesem Sinn gibt es auch eine vergleichbare Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes in einem Fall, in dem das Vorliegen eines Dienstbarkeitsvertrages bejaht wurde, weil die Duldungs- und Unterlassungsverpflichtungen deutlich im Vordergrund standen (BFG vom 14.9.2017, RV/5100395/2017). In diesem Fall wurde die Dienstbarkeit damit

begründet, dass kein bloßer Gebrauch des Grundes im Sinne eines Bestandvertrages vorliege, sondern eine für die Realisierung eines Bauvorhabens zwingend erforderliche Grundbeanspruchung.

Sehr ähnlich und daher auch inhaltlich vergleichbar liegt die Sachlage im gegenständlichen Fall, in dem es sich auch nicht um einen bloßen Gebrauch des Grundstückes im Sinne eines Bestandvertrages handelt, sondern um die Grundstücksnutzung für die Errichtung und den Betrieb einer Windkraftanlage mit allen erforderlichen Bauwerken, Leitungen Erschließung- und Zufahrts- sowie Zugangswegen, Schalt- und Messanlagen und sonstigen Anlagen und technischen Einrichtungen, betreffend derer den Grundeigentümer umfangreiche Duldungsverpflichtungen vertraglich treffen.

Laut VwGH sind derartige Duldungspflichten wie die Duldung des Begehens, Befahrens, Verlegung von Kabeln etc. sowie die dafür zugestandene Entschädigung typische Inhalte von Dienstbarkeitsverträgen (VwGH 17.2.1986, 84/15/0056).

Demzufolge ist die gegenständliche vertragliche Vereinbarung richtigerweise als Dienstrechtsvertrag bezeichnet und vergebührt worden.

Anders gelagert wäre es etwa bei einer Berechtigung, auf Grund eines Infrastruktturnutzungsvertrages samt Zugrassenvereinbarung bestimmte Bereiche der Schieneninfrastruktur der ÖBB für einen bestimmten Zeitraum gegen Entgelt zu nutzen. Dies würde einen Bestandvertrag darstellen, da es hier ausschließlich um die Nutzung und nicht um Erträge aus der Nutzung geht (UFS 28.6.2006, RV/1491-W/04).

Ebenfalls vergleichbar ist die VwGH Entscheidung vom 24.6.2010, 2010/16/0053 betreffend der Einordnung als Dienstbarkeit sogar bei einem Deponievertrag, wonach auf Baudauer eines Tunnels gegen Entgelt die Deponierung des Aushubmaterials, die Verwendung der Grundflächen als Manipulations- und Zwischenlagerfläche, die Berechtigung zu Nutzung von Fahrzeugen und Maschinen etc. vereinbart war.

Die vom Bf zitierten, in der als Beschwerde zu behandelnden Berufung geltend gemachten EUGH - Urteile sind mit dem gegenständlichen nicht vergleichbar. Zum einen geht es in der Rechtssache C-275/01 vom 12.06.2003 um die Frage, ob es sich bei einer vertraglichen Vereinbarung um eine Vermietung eines Grundstückes handle, wenn ein Lokalinhäber dem Eigentümer eines Zigarettenautomaten das Recht einräumt, den Automaten für einen Zeitraum von zwei Jahren an einer vom Lokalinhäber bezeichneten Stelle gegen einen prozentualen Anteil an den Bruttoerträgen aus dem Verkauf von Zigaretten etc. aufzustellen, zu betreiben und zu warten, jedoch ohne andere Besitz- und Kontrollrechte als in der schriftlichen Vereinbarung zwischen den Parteien angegeben. Diese Frage wird vom EuGH verneinend beantwortet, da der Vertrag zB keine Kontroll-

bzw. Beschränkungsrechte umfasse und nur ein Mittel der Durchführung der Leistung darstelle. Somit sei zentrales Element nicht die Inbesitznahme eines Grundstücks(teils) sondern die Erbringung einer Dienstleistung. Das grundlegende Merkmal bei einer Vermietung bestehe aber nach ständiger Rechtsprechung darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt werde, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen könne. Die Entscheidung geht auch mit dem Schlussantrag des Generalanwalts konform.

Auf Grund der genannten Argumente ist die Qualifikation, nicht nur auf Grund der Bezeichnung und grundbürgerlichen Einverleibung als Dienstbarkeitsvertrag sondern auch auf Grund des Vertragsinhaltes und dementsprechende Vergebührungen gem § 33 TP 9 GebG zu Recht erfolgt.

Die Qualifikation des gegenständlichen Vertrages als Dienstbarkeitsvertrag und nicht als Bestandvertrag hat auch die umsatzsteuerrechtliche Konsequenz, dass die vom Bf in der als Beschwerde zu behandelnden Berufung thematisierte Befreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 nur für Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gilt.

Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass eine Auslegung der Begriffe Vermietung und Verpachtung nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 30.10.2003, 2000/15/0109 bemängelt wurde, da im Geltungsbereich des UStG 1994 nach dem Beitritt Österreichs zu den Europäischen Gemeinschaften auch die Vorschriften der 6. Richtlinie samt der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH zu beachten sind. Nach dieser Rechtsprechung stellten die in Art. 13 der 6. Richtlinie vorgesehenen Befreiungen (ua für die Vermietung von Grundstücken) eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts dar, die eine gemeinschaftsrechtliche Definition erfordern würden. Die Auslegung des Begriffes Vermietung von Grundstücken im Sinne von Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. Richtlinie könne somit nicht von der Auslegung abhängen, die im Zivilrecht eines Mitgliedstaates gegeben werde – verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf das Urteil des EuGH vom 16. Jänner 2003, Rs C-315/00, Maierhofer, Rn 26. Das grundlegende Merkmal der Vermietung von Grundstücken im Sinne der zitierten Richtlinienbestimmung bestehe nach der Rechtsprechung des EuGH daher darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (Hinweis Urteile des EuGH vom 4. 10. 2001, C-326/99, "Goed Wonen", Rn 55, und vom 12. Juni 2003, Rs C-275/01, Sinclair Collis Ltd., Rn 25).

Der Bf weist ua auf das Urteil des EUGH vom 9.10.2001, C-108/99 hin, das sich mit der Frage beschäftigt, ob eine Lieferung von der Mehrwertsteuer befreit, die eine Person erbringt, die kein Recht an einem Grundstück hat, wenn sie vertraglich einen Mietvertrag über dieses Grundstück vom Mieter übernimmt und der Mieter ihr einen

bestimmten Betrag als Gegenleistung dafür zahlt, dass sie den Mietvertrag übernimmt. Eine derartige Befreiung hat der EUGH verneint, da dieser die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofes entgegenstünde, nach der die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken eng auszulegen seien, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass Mehrwertsteuer auf jede von einem Steuerpflichtigen gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung zu erheben ist.

Diese Sachverhalte liegen aber anders als der gegenständliche Fall, da es sich hier nicht einmal um eine Vermietung, sondern um einen Dienstbarkeitsvertrag handelt. Nach diesem Gesichtspunkt kann die Befreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 daher auch nicht zur Anwendung gebracht werden.

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 tatsächliche 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.

VI. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, des UFS und des Bundesfinanzgerichtes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 21. Jänner 2019