



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Helga Rettig-Strauss, 2230 Gänserndorf, Hauptstraße 13, vom 26. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 26. Jänner 2007, ErfNr betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit am 15. August 2006 beurkundetem Vertrag, abgeschlossen zwischen der Stiftung F. (in der Folge: STIFTUNG) und der Berufungswerberin (Bw.) räumte die STIFTUNG als Eigentümerin der Liegenschaft EZ1 GB W. ua. der Bw. hinsichtlich einer Teilfläche im Ausmaß von ca. 50 m<sup>2</sup> ein Nutzungsrecht ein.

Dazu ist in der, von den Vertragsparteien unterfertigten Urkunde auszugsweise Folgendes festgehalten:

#### *"I. Vertragsgegenstand*

*(1) Die STIFTUNG ist Eigentümerin der Liegenschaft EZ1 des Grundbuchs 2 W. mit u. a. dem Grundstück 3 und Eigentümerin der Liegenschaft EZ2 des Grundbuchs 4 c. mit u. a. dem Grundstück 5. Eine Teilfläche der vorgenannten Grundstücke 3 der KG W. und 5 der KG c., wie sie im beiliegenden Lageplan (Beilage ./1) rot umrandet dargestellt ist, ist Vertragsgegenstand.*

*(2) Von dem in Abs (1) genannten Vertragsgegenstand im Ausmaß von ca. 50 ha ist G.*

berechtigt, eine zusammenhängende Teilfläche im jeweils von G. gewünschten Ausmaß nach den Regelungen dieses Vertrages zu nutzen, diese jeweils genutzte Teilfläche wird als Nutzungsfläche bezeichnet. Die Nutzung gilt erst dann als beendet und die betreffende Fläche als Nutzungsfläche ausgeschieden, wenn die betreffende Fläche entsprechend den Regelungen dieses Vertrages im vereinbarten Zustand zurückgestellt wurde.

## II. Rechtseinräumung

(1) Die STIFTUNG räumt der G. ausschließlich die nachstehenden Rechte hinsichtlich des Vertragsgegenstandes gemäß Punkt I. Abs (1) unter Beachtung der in diesem Vertrag festgelegten Bestimmungen ein und G. nimmt diese Nutzungseinräumung an:

- a) Das Recht, auf der jeweiligen Nutzungsfläche den Humus der jeweiligen Nutzungsfläche abzuschieben und auf einem Teil der jeweiligen Nutzungsfläche zu lagern.
  - b) Das Recht, auf der jeweiligen Nutzungsfläche reinen Erdaushub (in der Qualität beitragsfreier Rekultivierungsschichten gemäß x), der beim Bau der N. N von R. bis zur S. anfällt, aufzuschütten.
  - c) Das Recht, die jeweilige Nutzungsfläche zu betreten und mit den für die Ausübung der Rechte und Pflichten erforderlichen Maschinen, Fahrzeugen und Geräten zu befahren.
  - d) Das Recht, zur jeweiligen Nutzungsfläche über andere Flächen der STIFTUNG zuzufahren. Schäden an bestehenden Wegen sind von der G. zu beheben und Flurschäden sind von der G. der STIFTUNG zu ersetzen, letzteres nach den Sätzen der NÖ Landwirtschaftskammer.
- (2) Die G. ist im übrigen nicht zu anderen Nutzungen des Vertragsgegenstandes und der Nutzungsflächen berechtigt, sie ist insbesondere auch nicht berechtigt, auf den Nutzungsflächen Bauwerke jeglicher Art zu errichten.

## III. Nutzungsdauer

- (1) Frühester Nutzungsbeginn ist der 1.7.2008, spätestes Nutzungsende der 30.6.2014. Dies bedeutet, daß die erste Nutzungsfläche ab 1.7.2008 genutzt werden darf und die letzte Nutzungsfläche bis 30.6.2014 in vertragsgemäßen Zustand zurückgestellt werden muß. G. ist verpflichtet, der STIFTUNG jeweils sechs Monate im Voraus mitzuteilen, welchen Teil des Vertragsgegenstandes G. als Nutzungsfläche benützen will.
- (2) G. ist berechtigt, durch einseitige Erklärung, die der STIFTUNG bis 1.7.2008 zugehen muß, zu bewirken, daß der früheste Nutzungsbeginn und das späteste Nutzungsende jeweils um einen Zeitraum von höchstens zwei Jahren nach hinten verschoben werden, wobei die Verschiebung des frühesten Nutzungsbeginns nicht geringer sein darf als die Verschiebung des spätesten Nutzungsendes.
- (3) Die Nutzungsdauer jeder einzelnen Nutzungsfläche darf höchstens vier Jahre dauern. Für die Berechnung des Entgelts werden angefangene Kalenderjahre als volle Jahre berücksichtigt.
- (4) Soweit für die Nutzungsflächen eine Nutzungsdauer von mehr als vier, höchstens aber sechs Jahren gewünscht wird, hat dies die G. zumindest sechs Monate vor Ende der vereinbarten Nutzungsdauer einer Nutzungsfläche von vier Jahren der Stiftung bekanntzugeben, sie hat diesfalls für die erweiterte Nutzungsdauer der Nutzungsfläche ein zusätzliches Nutzungsentgelt zu bezahlen.

## IV. Entgelt

- (1) a) Für die Nutzung der jeweiligen Nutzungsflächen und die Ausübung der der G. eingeräumten Rechte ist G. verpflichtet, an die STIFTUNG ein Entgelt zu bezahlen. Dieses Entgelt setzt sich zusammen aus einem Materialzins, einer Abgeltung für die erwarteten Mindererträge und einer Abgeltung für die Bodenwertminderung.
- b) Für eine verlängerte Nutzungsdauer (Punkt III. Abs (4)) ist ein zusätzliches Entgelt zu bezahlen, das auf das Entgelt nicht angerechnet wird. Schließlich wird vereinbart, daß G. an die STIFTUNG eine Konventionalstrafe zu bezahlen hat, sofern das Gesamtentgelt (ohne zusätzliches Entgelt gemäß Punkt III. Abs (4)), das die G. an die STIFTUNG zu bezahlen hat,

einen bestimmten Betrag unterschreitet.

(2) a) Das Entgelt gemäß Abs (1) a) setzt sich zusammen aus

aa) dem Materialzins von €0,x pro m<sup>3</sup> aufgeschütteten Materials und

bb) der pauschalen Abgeltung für die erwarteten Mindererträge von €0,2 pro m<sup>2</sup> Nutzungsfläche und

cc) der Abgeltung für die Bodenwertminderung von €0,5 pro m<sup>2</sup> Nutzungsfläche

b) Das oben angeführte Entgelt wurde unter der Annahme berechnet, daß pro ha Nutzungsfläche im Durchschnitt maximal xxx m<sup>3</sup> aufgeschüttet werden. Sollten pro ha Nutzungsfläche im Durchschnitt mehr als xxx m<sup>3</sup> aufgeschüttet werden, ist eine Aufzahlung auf den Materialzins für die Mehrmenge im Betrag von € 0,46 pro m<sup>3</sup> zu bezahlen.

c) Das Entgelt gemäß lit a) ist nach Abschluß der Nutzung einer Nutzungsfläche und Rückgabe derselben im vereinbarten Zustand binnen drei Monaten zur Zahlung fällig. Das Entgelt lit b) ist nach Nutzungsende der letzten Nutzungsfläche, spätestens aber mit 30.9.2014 bzw. wenn die G. von ihrem Recht gemäß Punkt III. Abs 2 Gebrauch macht - bis zu dem sich daraus ergebenden Zeitpunkt zur Zahlung fällig.

(3) Das zusätzliche Nutzungsentgelt gemäß Punkt III. Abs (4) beträgt pro Jahr € 1.500,-- pro ha und ist in den ersten vier Wochen eines jeden zusätzlichen Nutzungsjahres zur Zahlung fällig. Dieses Entgelt ist nicht auf das Entgelt gemäß Abs 1 a) und Abs 2 anzurechnen und ist für angefangene Kalenderjahre voll zu bezahlen.

(4) Mit positivem Abschluß eines Umweltverträglichkeitsprüfungsverfahrens, das die Aufschüttung gemäß diesem Vertrag umfaßt und Erteilung der wasserrechtlichen, naturschutzrechtlichen und abfallwirtschaftsrechtlichen Genehmigung (jeweils soweit erforderlich) für die Aufschüttungen, spätestens aber mit dem Zeitpunkt, mit dem G. irgendwelche Maßnahmen auf dem Vertragsgegenstand gemäß Punkt I beginnt (soweit es sich nicht bloß um einfache Bodenuntersuchungen handelt), ist eine Anzahlung von € 500.000, --, wertgesichert gemäß Abs 6, zur Zahlung fällig.

Die Zahlung hat jedoch erst binnen neun Monaten ab Erteilung der Genehmigungen bzw. einem Monat ab Beginn der Maßnahmen, je nachdem was früher ist, zu erfolgen. Auf diese Anzahlung sind die Beträge, die gemäß Abs 5 bezahlt werden, anzurechnen. Die Anzahlung wird auf 50 % des fälligen Entgelts gemäß Abs 2 lit a) angerechnet.

(5) Ab Unterfertigung des Vertrages bis zur Fälligkeit der Anzahlung gemäß Abs 4 hat G. an die STIFTUNG einen Betrag von € 67.500, -- pro Jahr, erstmals fällig binnen sechs Wochen ab Unterfertigung des Vertrages, in der Folge jeweils zum Jahrestag der Unterfertigung, zu bezahlen. Diese Zahlungen sind, wenn die Anzahlung gemäß Abs (4) nicht fällig wird, jedenfalls nicht zurückzuzahlen.

(6) Alle Eurobeträge sind wertgesichert mit dem Verbraucherpreisindex 2000 der Statistik Austria. Sie verändern sich jeweils mit Wirksamkeit ab 1.1. eines jeden Jahres im selben Ausmaß, in dem sich die für Oktober zuvor verlautbarte Indexzahl des Verbraucherpreisindex 2000 der Statistik Austria gegenüber der für Oktober des vorvergangenen Jahres verlautbarten Indexzahl verändert hat, bei erstmaliger Wertsicherung zum 1.1.2007 gegenüber der Basis, die mit der für Juli 2005 verlautbarten Indexzahl vereinbart wird.

(7) Zu den Beträgen tritt jeweils Umsatzsteuer hinzu, soweit die STIFTUNG Rechnungen ausstellt, die Umsatzsteuer ausweisen.

Soweit die STIFTUNG Rechnungen ausstellt, die keine Umsatzsteuer ausweisen, zufolge einer später festgestellten Verpflichtung die STIFTUNG jedoch verpflichtet gewesen wäre, Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, ist die STIFTUNG berechtigt, die Umsatzsteuer nachzuverrechnen, wobei dieses Recht der STIFTUNG erst drei Jahre nach dem Hervorkommen einer Verpflichtung der STIFTUNG zur Verrechnung und Abführung von Umsatzsteuer verjährt.

#### V. Verpflichtungen der G.

(1 ) Die G. ist nicht berechtigt, irgendwelches autochthones Material von den Vertragsflächen, insbesondere den Nutzungsflächen, abzutransportieren. Abgeschobener Humus oder sonstiges Material, das aus welchen Gründen immer verlagert werden muß, muß innerhalb der

jeweiligen Nutzungsflächen gelagert werden.

(2) Es darf ausschließlich Material (Punkt II. lit b) vom Aushub der Trasse der N zwischen R. und S. auf die Vertragsfläche eingebracht werden.

(3) Die G. hat die Qualität des Materials laufend zu kontrollieren und zu überwachen. Die STIFTUNG ist berechtigt, die Nutzungsflächen jederzeit zu betreten und Proben zu ziehen. Sofern sich bei der Probenziehung herausstellt, daß Material aufgeschüttet wurde, das nicht hätte aufgeschüttet werden dürfen, ist die G. verpflichtet, die Kosten der jeweiligen Probenziehung und der Untersuchung der Proben zu tragen (und zwar aller Proben, die auf Grund einer Veranlassung durch die STIFTUNG im Zeitraum von höchstens einer Woche gezogen wurden) bzw. der STIFTUNG zu ersetzen, sowie das nicht vertragsgemäße Material unverzüglich von der Vertragsfläche zu entfernen.

(4) Die G. ist verpflichtet, vor Aufschüttung von Material den Humus sorgfältig in der jeweils vorhandenen Dicke abzuschieben und auf der Nutzungsfläche zwischenzulagern. Die Aufschüttung ist einzuebnen. Die Neigung darf höchstens 8 % betragen. Nach Abschluß der Aufschüttung ist der Humus wiederum in ursprünglicher Stärke, zumindest aber in der Stärke von 30 cm, aufzubringen, wobei dazu der zwischengelagerte Humus verwendet werden darf.

(5) Die G. hat alle Bewilligungen und Berechtigungen, die für ihre Tätigkeit erforderlich sind, aus eigenem einzuholen und alle in diesem Zusammenhang erteilten Auflagen und Aufträge aus eigenem und auf eigene Kosten zu erfüllen. Die G. hat alle Kosten ihrer Maßnahmen auf dem Vertragsgegenstand und alle damit im Zusammenhang stehenden Beiträge und Abgaben zu tragen.

#### VI. Übergabe und Rückgabe der Nutzungsflächen

(1) Die STIFTUNG übergibt an G. die Nutzungsflächen zu dem von G. gewünschten Zeitpunkt innerhalb der Nutzungsdauer der einzelnen Nutzungsflächen in geackertem Zustand.

(2) G. hat die Nutzungsflächen bis Ende der Nutzungsdauer der jeweiligen Nutzungsfläche im vereinbarten Zustand, humusiert, geackert und tiefengelockert (mindestens 80 cm), als Ackerfläche zurückzustellen.

(3) Vor Beginn der ersten Nutzung und nach Ende der Nutzung jeder Nutzungsfläche - letzteres noch im letzten Jahr der Nutzung hat eine Vermessung auf Kosten der G. stattzufinden; durch den Vergleich der Vermessungsergebnisse wird die Menge des aufgeschütteten Materials festgestellt.

(4) Vor Beginn der ersten Nutzung hat auf der Vertragsfläche gemäß Punkt I eine Beweissicherung über den Zustand der vorhandenen Wege auf Kosten der G. stattzufinden.

#### VII. Konventionalstrafe

G. verpflichtet sich, Aufschüttungen und Nutzungen in einem Ausmaß vorzunehmen, daß das hierfür an die STIFTUNG zu bezahlende Entgelt, ohne Umsatzsteuer und ohne Nutzungsentgelt für verlängerte Nutzungsdauer gemäß Punkt III. Abs (4) bzw. Punkt IV. Abs (3) und ohne Wertsicherung zumindest € 1.350.000, -- beträgt. Soweit G. nicht an die STIFTUNG spätestens bis 30.9.2014 einen Betrag von € 1.350.000, -- ohne Umsatzsteuer und ohne das Nutzungsentgelt für die verlängerte Nutzungsdauer und ohne Wertsicherung bezahlt hat, verpflichtet sich G., bis 31.10.2013 die Differenz auf diesen Betrag, zuzüglich Umsatzsteuer, sofern die STIFTUNG eine Rechnung ausstellt, die Umsatzsteuer ausweist, als Konventionalstrafe, die nicht dem richterlichen Mäßigungsrecht unterliegt, zu bezahlen. Der Betrag von € 1.350.000, -- ist wertgesichert unter sinngemäßer Anwendung von Punkt IV Abs (6). Die Konventionalstrafe ist nur dann zu bezahlen, wenn vor Fälligkeit der Konventionalstrafe die Anzahlung gemäß Punkt IV Abs 4 fällig wurde.

#### VIII. Haftung der Stiftung

Die STIFTUNG haftet nicht für einen bestimmten Zustand oder ein bestimmtes Ertragnis oder eine bestimmte Verwendbarkeit des Vertragsgegenstandes. Die STIFTUNG leistet

*insbesondere nicht dafür Gewähr, daß die für die Maßnahmen der G. erforderlichen öffentlich-rechtlichen Bewilligungen und Genehmigungen erteilt werden.*

### *IX. Übertragungsrecht*

*Die G. ist berechtigt, die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag durch schriftliche Erklärung gegenüber der STIFTUNG auf einen Dritten zu übertragen.*

*Die Übertragung ist nur wirksam, wenn die G. in diesem Schreiben entweder gleichzeitig erklärt, daß sie die Erfüllung aller Verpflichtungen aus diesem Vertrag weiterhin gegenüber der STIFTUNG garantiert und dafür einsteht oder gleichzeitig mit der Erklärung eine abstrakte Bankgarantie der Bank Austria Creditanstalt, der Ersten Bank oder der Raiffeisen Zentralbank über einen Betrag von € 1.350.000, -- übermittelt wird, die zur Sicherstellung aller Verpflichtungen aus diesem Vertrag dient und eine Laufzeit bis zumindest 31.12.2014 hat. Der Betrag von € 1.350.000,-- vermindert sich um € 500.000, --, wenn die G. bereits die Anzahlung gemäß Punkt IV. Abs (4) geleistet hat.*

### *X. Sonstige Bestimmungen*

*(1) Die Kosten der Errichtung dieser Vereinbarung und die allenfalls durch diese Vereinbarung ausgelösten Gebühren und Verkehrsteuern trägt die G.. Die Kosten rechtsfreundlicher Beratung und Vertretung trägt jede Seite selbst.*

*(2) Durch diese Vereinbarung sind die Rechtsbeziehungen der Vertragsteile in Ansehung des in Punkt I. Abs (1) Vertragsgegenstandes abschließend geregelt. Allfällige frühere schriftliche oder mündliche Abmachungen verlieren mit Unterfertigung dieser Vereinbarung ihre Wirksamkeit.*

*Änderungen und Ergänzungen dieser Vereinbarung bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform.*

*(3) Soweit Regelungen dieser Vereinbarung unwirksam sind oder unwirksam werden, verpflichten sie die Vertragsteile, eine Regelung zu vereinbaren, die der unwirksamen Erklärung dem wirtschaftlichen Gehalt nach möglichst nahekommt.*

*(4) Auf die Rechtsbeziehungen zwischen den Vertragsteilen ist österreichisches Recht unter Ausschluß von Verweisungsnormen und unter Ausschluß des UN-Kaufrechts anzuwenden. Gerichtsstand ist das für Wien, Innere Stadt sachlich zuständige Gericht.*

*(5) Diese Vereinbarung wird in zwei Ausfertigungen errichtet, wovon jeder Vertragsteil eine erhält.*

*(6 ) Die STIFTUNG wird die G. unter Wahrung der Interessen der STIFTUNG - bei der Realisierung des Projekts, das dieser Vereinbarung zugrundeliegt, unterstützen.*

*(7) Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist - mit Ausnahme der Bestimmung des Punktes IV. Abs (5), die hievon unberührt ist - aufschiebend bedingt mit dem positiven Abschluß eines Umweltverträglichkeitsprüfungsverfahrens, das die Aufschüttung gemäß dem Vertrag umfaßt, weiters der Erteilung der wasserrechtlichen, abfallwirtschaftsrechtlichen und naturschutzrechtlichen Genehmigung (jeweils soweit erforderlich) für die Aufschüttungen. Diese Bedingungen gelten als eingetreten, wenn die G. mit irgendwelchen Maßnahmen auf dem Vertragsgegenstand gemäß Punkt I beginnt. Wenn die Bedingungen nicht bis 30.6.2010 eingetreten sind, tritt dieser Vertrag endgültig außer Kraft und endet mit diesem Zeitpunkt auch die Verpflichtung der G., Zahlungen gemäß Punkt IV Abs (5) zu leisten, soweit diese Zahlungen nicht bereits fällig waren. Bereits fällige derartige Zahlungen sind zu leisten, sie sind, soweit sie geleistet wurden, jedenfalls nicht zurückzuzahlen."*

Auf Grund dieses Vertrages setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit dem nunmehr angefochtenen Gebührenbescheid vom 26. Jänner 2007, ausgehend vom Mindestentgelt von € 1.350.000,00 zuzüglich 20% USt, somit ausgehend von einem Wert des

bedungenen Entgeltes von € 1.620.000,00, eine Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG von € 32.400,00 vorläufig fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete sich die Bw. gegen die vorläufige Festsetzung einer Rechtsgeschäftsgebühr mit der Begründung, dass auf Grund des völlig ungewissen Ausmaßes der vereinbarten Nutzung durch die G. hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Fläche nicht einmal die vorläufige Festsetzung möglich sei.

§ 200 BAO setze voraus, dass zu mindestens ansatzweise eine rechnerische Größe verwendet werden könne, die die Errechnung einer allenfalls anfallenden Rechtsgeschäftsgebühr erlaube. In gegenständlichem Vertrag sei zwar das maximale Ausmaß der Nutzungsfläche (ca. 50 ha) festgesetzt worden, jedoch werde hievon lediglich eine zusammenhängende Teilfläche im jeweils gewünschten Ausmaß genutzt. (Punkt I. 2). Diese Teilflächen würden laufend nach Beendigung der Nutzung zurückgestellt werden.

Gemäß III. (1) habe die Bw. die Verpflichtung übernommen, der Stiftung jeweils sechs Monate im Voraus mitzuteilen, welchen Teil des Vertragsgegenstandes sie als Nutzungsfläche benützen wolle.

Hieraus sei zu schließen, dass die jeweils durch Bw. nicht benutzten Teile durch die STIFTUNG selbst genutzt werden könnten.

Auch aus diesem Grund sei es im Vorhinein unmöglich, die tatsächlich benützte Fläche vorzuberechnen.

Auch sei es zu gegebenem Zeitpunkt unmöglich das Ausmaß der tatsächlich zukünftig aufgeschütteten Kubikmeter, welche Bemessungsgrundlage des zu zahlenden Entgelts darstellen, vorzuberechnen.

Auf Grund der obgeschilderten Tatsachen handle es sich bei dem verfahrensgegenständlichen Vertrag lediglich um eine Art Vorvertrag, wodurch die Bw. berechtigt sei, eine nur durch ihre äußersten Punkte abgesteckte Fläche in einer äußerst grob umrissenen Art und Weise zu benutzen, wobei die tatsächliche Nutzung, das tatsächliche Ausmaß der Ausübung der Berechtigung der G. erst im Nachhinein exakt festgestellt und berechnet werden könne. Der verfahrensgegenständliche Vertrag stelle lediglich ein Schutzinstrumentarium für die Bw. gegen rechtliche Schritte, die die Stiftung ohne diesen Vertrag gegen die Bw. setzen könnte, dar.

Erst nach Ablauf des Vertrages könne im Nachhinein die tatsächlich abzuführende Rechtsgeschäftsgebühr berechnet werden.

Da die Grundlagen der vorzunehmenden Berechnung einer vorläufigen Rechtsgebühr in geschilderter Art und Weise derzeit ungewiss seien, könne nicht einmal eine vorläufige Rechtsgeschäftsgebühr festgesetzt werden bzw. stelle eine solche eine völlig unfundierte und der Intention der Gesetze (BAO, GebG u.a.) nicht entsprechende Festsetzung dar.

Sollte die Behörde jedoch zu der Ansicht gelangen, dass die Festsetzung einer vorläufigen Rechtsgeschäftsgebühr im Sinne der Gesetze vorzunehmen und festzusetzen sei, werde in eventu vorgebracht, dass die Subsumierung unter § 33 TP 9 GebG unrichtig sei.

Eine wesentliches Charakteristikum einer Dienstbarkeit sei, dass der Servitutsinhaber als dingliche Berechtigter ein Herrschaftsrecht und damit eine absolut geschützte Rechtsposition inne halte, die er gegenüber jedermann verteidigen könne. Dadurch unterscheidet sich die Dienstbarkeit im Wesentlichen von den bloß obligatorisch eingeräumten Gebrauchs- und Nutzungsrechten, wie etwa der Leihe, Miete oder Pacht.

Der bloß obligatorisch Berechtigte, wie in vorliegender Causa, habe kein absolutes Herrschaftsrecht an der Sache.

In gegenständlicher Causa handle es sich somit nicht um eine Dienstbarkeit, sondern lediglich um Miete oder Pacht, d.h. es seien auch die entsprechenden im Gebührengesetz für diese Vereinbarungen vorgesehenen Regelungen, das sei § 33 TP5 Abs. 1 Zif. 1 zur Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr heranzuziehen.

Dass es sich bei gegenständlichem Vertrag nicht um einen Dienstbarkeitsbestellungsvertrag handle, werde auch durch die Berechnung bzw. Zusammensetzung des zu bezahlenden Entgeltes gemäß Punkt IV, (2) lit. aa deutlich.

Das zu bezahlende Entgelt setze sich zusammen aus

aa) Materialzins, welcher pro aufgeschütteten Kubikmeter zu bezahlen sei und bb) aus einer pauschalen Abgeltung für die erwarteten Mindererträge pro Quadratmeter Nutzungsfläche und cc) einer Abgeltung für Bodenwertminderung.

Die unter bb) und cc) aufgelisteten Entgeltelemente seien ausschließlich Schadenersatzbeträge, welche die Bw. an die Stiftung wegen einem zu erwartendem Schaden bzw. als Ausgleich desselben zu bezahlen habe.

Lediglich der pro Kubikmeter aufgeschüttetes Material zu bezahlende "Materialzins" stelle einen zu zahlenden Zins, d.h. Entgelt für den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache, dar. § 33 TP 5 GebG sei in gegenständlicher Causa sohin die lex specialis zu § 33 TP 9.

Darüber hinaus sei die Einräumung eines dinglichen Servituts auch durch unbestimmte Dauer charakterisiert; auch dies sei in vorliegender Causa nicht gegeben; Nutzungsdauer sei 4 Jahre. Um eine Dienstbarkeit zu erwerben, gelte wie für die Begründung anderer dinglicher Rechte die Regel von Titel und Modus.

In gegenständlicher Causa fehle es jedoch am Modus.

Als Modus sei bei Begründung von Dienstbarkeiten hinsichtlich einer Liegenschaften die Eintragung ins Grundbuch nötig.

Vertrete man die Ansicht, dass bereits ein Titel vorliege, was durchaus auch verneinend aufgrund Vorliegens lediglich eines Vorvertrages beurteilt werden könnte, fehle es am Modus.

In gegenständlicher Causa liege zwar ein Titel (Vorvertrag) vor, jedoch fehle es am Modus, nämlich der Einverleibung im C-Blatt der dienenden Liegenschaft. Ohne grundbücherliche Eintragung könne somit keine Dienstbarkeit begründet werden, da dies dem Eintragungsgrundsatz widersprechen würde.

Eine grundbücherliche Durchführung sei auch mangels Aufsandungserklärung im Vertrag nicht durchführbar.

In gegenständlicher Causa handle es sich um Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt, somit liege das wesentliche Charakteristikum eines Bestandvertrages unter welchem Miete und Pacht zu subsumieren seien, nicht vor [*gemeint wohl*: liege vor].

Gegenstand des Bestandvertrages könnten alle unverbrauchbaren Sachen sein, sohin auch Überlassung einer unbeweglichen Sache zum Gebrauch.

Der gegenständliche Vertrag sei sohin als Pachtvertrag, somit Bestandvertrag, anzusehen.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 GebG seien Bestandverträge und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhalte nach dem Wert im allgemeinen 1 von 100 zu vergebühren.

In gegenständlicher Causa handle es sich somit um einen "sonstigen Vertrag", wodurch die Bw. der Gebrauch einer Liegenschaft auf eine Dauer von maximal 4 Jahren gegen einen bestimmten Preis eingeräumt werde.

Die Subsumierung unter § 33 TP 9 GebG sei daher verfehlt.

Neben der Geltendmachung der falschen Subsumtion werde jedoch auch die vorgenommene Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühr angefochten.

Ausgehend vom unter Punkt IV. des Vertrages vereinbarten Entgelt sei pro Kubikmeter aufgeschütteten Material ein Materialzins von €0,x zu bezahlen.

Wenn man vom gesamten Ausmaß der Nutzungsfläche, das seien 50 ha, ausgehe, was bereits das Höchstmaß der Berechnungsgrundlage darstelle, da laut I. 2. nur jeweils zusammenhängende Teilflächen in einem noch nicht festsetzbarem Ausmaß genutzt würden und davon ausgehe, dass pro ha Nutzungsfläche im Durchschnitt maximal xxx Kubikmeter aufgeschüttet würden, errechne sich ein maximal zu bezahlender Materialzins von € 741.000,00 (....).

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Zif. 1 ergebe sich sohin eine zu bezahlende Rechtsgeschäftsgebühr von € 7.410,00. (1 % von 741.000.-).

Der Abs. 3 der zitierten Gesetzesstelle könne in gegenständlicher Causa nicht zur Berechnung herangezogen werden, da zwar die Vertragsdauer mit 4 Jahren bestimmt sei, jedoch der Jahreswert im Vorhinein nicht berechenbar sei; dies insbesondere deshalb, da im Vorhinein das Ausmaß der jeweiligen genutzten Teilfläche nicht vorhersehbar sei.

Es sei daher von Abs. 1 Zif. 1 "im allgemeinen" auszugehen.

Die im gegenständlichen Vertrag unter IV. (2) bb) und cc) angeführten Abgeltungsbeträge stellen Schadenersatzzahlungen dar und könnten diese nicht in die Bemessungsgrundlage der abzuführenden Rechtsgeschäftsgebühr einberechnet werden.

Die abzuführende Rechtsgeschäftsgebühr sei lediglich für den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache festzusetzen und es handele sich bei Schadenersatzzahlungen gerade nicht um die Abgeltung für Gebrauch einer Sache, sondern um die Schaffung eines Wertausgleiches auf Grund eines verursachten Schadens.

Darüber hinaus habe die Behörde irrigerweise als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Geschäftsgebühr einen Betrag von € 1.350.000,00 + 20 % USt sohin € 1.620.000,00 herangezogen.

Beim Betrag € 1.350.000,00 handelt es sich ex contractu (Punkt VII., Konventionalstrafe) ausdrücklich und eindeutig um ein von der G. an die Stiftung zu bezahlendes Entgelt für verlängerte Nutzungsdauer.

Dieser Betrag habe sohin gerade nicht das Charakteristikum des Entgeltes für die vereinbarte und bedungene Nutzungsdauer, sondern ausdrücklich für das Überschreiten derselben.

Richtig sei, dass gemäß Punkt IV. (1) lit b) diese Konventionalstrafe durch die G. an die Stiftung zu bezahlen sei, sofern das Gesamtentgelt, das die Bw. an die Stiftung zu bezahlen habe, einen bestimmten Betrag unterschreite; dies ändere aber nichts daran, dass es sich bei dieser Zahlung um eine Konventionalstrafe handele, welche jedenfalls nicht steuerpflichtig sei. Die Berechnung des abzuführenden Entgeltes ergebe sich eindeutig aus dem Punkt IV. (2) lit a) und es könne die Behörde nicht eigenmächtig eine andere Berechnungsart vornehmen.

Darüber hinaus sei die Behörde unrichtigerweise von einer 20%igen Umsatzsteuer ausgegangen.

Die G. habe sich zur Bezahlung einer Umsatzsteuer lediglich für den Fall verpflichtet, sofern die Stiftung eine Rechnung ausstelle, die Umsatzsteuer ausweise. Eine derartige Rechnung liege nicht vor und könne eine Umsatzsteuer daher auch nicht als Bemessungsgrundlage der abzuführenden Rechtsgeschäftsgebühr herangezogen werden.

Entsprechend ihrem Berufungsvorbringen stellte die Bw. den Antrag, den angefochtenen Bescheid vollinhaltlich aufzuheben, in eventu die Rechtsgeschäftsgebühr auf € 7.410,00 herabzusetzen.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein.

Auf Grund eines Vorhaltes teilte die Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 3. Jänner 2012 im Wesentlichen mit, dass bis dato die gegenständliche Grundinanspruchnahme noch nicht erfolgt sei und das tatsächliche Entgelt erst mit Baufertigstellung feststehen werde.

---

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

Unbestritten steht fest, dass die Bw. den oben dargestellten Vertrag mit der Stiftung, so wie beurkundet, abgeschlossen hat und die Vertragsteile die Urkunde am 12. September 2006 rechtsgültig unterfertigt haben.

Auf Grund des § 33 TP 9 GebG 1957 unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, nach Maßgabe des III. Abschnittes des GebG, einer Gebühr von 2 v.H. von dem Werte des bedungenen Entgeltes.

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.

Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß § 17 Abs. 1 GebG 1957 der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Gemäß § 17 Abs. 4 GebG 1957 ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

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

Zum Einwand, dass hier lediglich ein Bestandvertrag, nicht aber ein Dienstbarkeitsvertrag in Betracht käme, ist zu sagen, dass der Bw. mit dem gegenständlichen Vertrag das Recht eingeräumt wurde, den Vertragsgegenstand als Deponie für beim Bau der N. A5 anfallenden Erdaushub zu nutzen. Die Lagerung des deponierten Materials ist zeitlich nicht begrenzt. Zeitlich begrenzt durch die Nutzungsdauer ist lediglich die Verbringung von Aushubmaterial auf das Vertragsgrundstück.

Als Entgelt ist ein Materialzins pro m3 aufgeschütteten Materials und eine Abgeltungen für Mindererträge und Bodenwertminderung pro m2 Nutzungsfläche vereinbart.

Ein Bestandvertrag (1090 ff ABGB) oder sonstiger Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, kann darin nicht erkannt werden.

Die Vertragspartnerin der Bw. duldet die Verbringung von Aushubmaterial und dessen dauerhafte Deponierung auf dem Vertragsgrundstück.

Der Vertragswille war somit auf die Erzielung eines Erfolges gerichtet ist, der sonst typischerweise mit Verträgen über Dienstbarkeiten einhergeht.

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. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Bd. I, §33 TP9, Rz 5; UFS 09.11.2009, RV/1399-W/05).

Zum Einwand, dass als Modus bei der Begründung von Dienstbarkeiten hinsichtlich einer Liegenschaft die Eintragung ins Grundbuch nötig sei und es daran mangle, ist zu sagen, dass nach dem Wortlaut des § 33 TP 9 GebG schon die entgeltliche Einräumung des Titels zum Erwerb der Dienstbarkeit der Rechtsgeschäftsgebühr nach dieser Bestimmung unterliegt (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053).

Entgegen der Ansicht der Bw. liegt hier keine "Art" Vorvertrag vor.

Ein Vorvertrag im Sinn des § 936 ABGB ist eine verbindliche Vereinbarung, in Zukunft einen Vertrag mit einem bestimmten Inhalt abzuschließen. Zentrales Begriffsmerkmal des Vorvertrages ist der korrespondierende Wille der Parteien, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren, nämlich ein Hinausschieben der endgültigen Verpflichtungen, weil die Zeit noch nicht reif sei (vgl. VwGH 5.03.2001, 2000/16/0115).

Mit dem gegenständlichen Vertrag wurde jedoch nicht vereinbart, in Zukunft einen Vertrag abzuschließen, sondern es wurde der Bw. das Recht eingeräumt von dem Vertragsgegenstand, einem bestimmten Grundstück im Ausmaß von ca. 50 ha, jeweils Teilflächen in dem von der Bw. gewünschten Ausmaß (Nutzungsflächen), wie oben dargestellt, entgeltlich zu nutzen, womit hier kein Vorvertrag sondern eine entgeltliche Einräumung des Titels zur Erwerbung einer Dienstbarkeit vorliegt.

Zum Einwand gegen die vorläufige Festsetzung ist Folgendes zu sagen:

Auf Grund des § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde 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.

Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist nach Abs. 2 die vorläufige Abgabefestsetzung 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.

Im gegebenen Fall wurde der Bw. das Recht eingeräumt, Erdaushub, der beim Bau eines bestimmten Teiles anfällt, auf dem Vertragsgrundstück zu deponieren.

Grundlage für Berechnung des Entgeltes war die Annahme einer Aufschüttung von maximal xxx m<sup>3</sup> pro ha, wobei die Aufschüttung einer Mehrmenge zulässig ist.

Weiters wurde die Bw. zu einer Mindestaufschüttung, wofür das Entgelt € 1.350.000,00 ohne Umsatzsteuer beträgt, verpflichtet.

Da die Vertragsparteien selbst lediglich einen Durchschnittswert bzw. eine Mindestnutzung bestimmen konnten, kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine prospektive Bestimmung des vereinbarten Umfanges der Inanspruchnahme des Vertragsgrundstückes möglich ist, womit eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO hinsichtlich des Umfanges der Abgabepflicht grundsätzlich gegeben ist (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239). Da mit dem Bauprojekt noch nicht begonnen wurde, besteht diese Ungewissheit weiterhin.

Die Erlassung vorläufiger Bescheide liegt im Ermessen der Abgabenbehörden. Bei Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO die Kriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu beachten. Unter Billigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Parteien" und unter Zweckmäßigkeit das "öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben" zu verstehen.

Da sich die Bw. verpflichtet hat, in einem bestimmten Mindestausmaß Aufschüttungen und Nutzungen vorzunehmen, steht der Umfang der Gebührenpflicht im Ausmaß des dafür vereinbarten Entgeltes bereits fest und es ist eine vorläufige Festsetzung der Gebühr in diesem, nicht unbeachtlichem Umfang jedenfalls zweckmäßig. Billigkeitsgründe, die dagegen sprächen, sind nicht erkennbar.

Beim Betrag von € 1.350.00,00 handelt sich um das vertraglich bedungene Entgelt für die vereinbarten Mindestaufschüttungen und –nutzungen, wobei bemerkt wird, dass es sich auch bei den von der Bw. als "Schadensersatzzahlungen" bezeichneten Leistungen entsprechend dem Urkundeninhalt um einen Teil des vertraglich bedungenen Entgeltes für die vereinbarte Nutzung und die Ausübung der eingeräumten Rechte handelt.

Entgegen der Ansicht der Bw. ist im Mindestentgelt kein Entgelt für eine verlängerte Nutzungsdauer erfasst.

Eine Konventionalstrafe ist lediglich unter der Bedingung der Nichtzahlung des Mindestentgeltes vereinbart und berührt die Vereinbarung über die Mindestnutzung nicht.

Zum Einwand, dass sich die Bw. zur Bezahlung einer Umsatzsteuer nur für den Fall verpflichtete, sofern die Stiftung eine Rechnung ausstelle und die Umsatzsteuer ausweise, ist auf § 26 GebG zu verweisen, wonach bedingte Leistungen als unbedingte zu behandeln sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Dezember 2012