

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., X., vertreten durch W.S., über die Beschwerde gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 1. Oktober 2015, Erf.Nr. x/x betreffend Gebühren 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

1. Rechtsvorgang - Urkundeninhalt

Am 9. Jänner 2014 schlossen die Grundstückseigentümerin G. (im folgenden „Grundstückseigentümer“) und die Bf. (im folgenden „Betreiber“) sowie die P. (im folgenden „Grundstückserwerber“) unter Beitritt der E. (im folgenden „Kreditfinanzierer“) einen Vertrag zur Installation und zum Betrieb einer Photovoltaikanlage ab. Die über diesen Vertrag errichtete Urkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt.

„Präambel

1. Der Betreiber beabsichtigt, auf der Dachfläche des unter Punkt 1. dieses Vertrages näher beschriebenen und im Eigentum des Grundstückseigentümers stehenden Grundstückes und Gebäudes eine Photovoltaikanlage zur Erzeugung von Solarstrom zu errichten und zu betreiben.

[...]

5. Der Grundstückseigentümer beabsichtigt, dem Grundstückserwerber jene Liegenschaft zu übertragen, auf der die Photovoltaikanlage errichtet wird. Der Grundstückserwerber möchte diesen Vertrag nach Erwerb der Liegenschaft übernehmen. Vor diesem Hintergrund tritt der Grundstückserwerber bereits jetzt diesem Vertrag bei.

6. Der Betreiber wird die vertragsgegenständliche Photovoltaikanlage fremdfinanzieren. Vor diesem Hintergrund tritt der Kreditfinanzierer diesem Vertrag im Hinblick auf jene

Punkte bei, die den Kreditfinanzierer unmittelbar betreffen. Dies betrifft insbesondere, aber nicht nur, Punkt 11. dieses Vertrages.

1. Vertragsgegenstand

1.1. Der Grundstückseigentümer ist Eigentümer der Liegenschaft EZ 1, Grundbuch Y., und des darauf befindlichen Grundstückes mit der Grundstücksnummer (GN) 11; das Grundstück wird allerdings im Zusammenhang mit dem Verkauf an den Grundstückserwerber noch geteilt.

[...]

1.4. Der Grundstückseigentümer gestattet dem Betreiber, auf der im beiliegenden Plan gemäß Anlage 1.4. näher bezeichneten Dachfläche auf dem Gebäude ehem. Versandlager FVL (B.) (nachfolgend die „Grundstücksteilfläche“) die Installation, den Betrieb und Unterhaltung der vertragsgegenständlichen Photovoltaikanlage. Zusätzlich gestattet der Grundstückseigentümer dem Betreiber die Verlegung der erforderlichen Anschlussleitungen inklusive einer Kabeltrasse zwischen den Wechselrichterstationen, Trafostationen und dem Netzanschlusspunkt, die Installation der erforderlichen Schalt- und Messanlagen, sowie die Nutzung der vorhandenen Leerrohre und Kabeltrassen des Grundstückseigentümers. Dem Betreiber ist ferner gestattet, den – nach Maßgabe der bestehenden Bebauung – wirtschaftlich günstigsten Weg für die Kabeltrasse zu wählen. Der günstigste Weg wird zwischen den Vertragsparteien noch abgestimmt. Soweit erforderlich, wird der Grundstückseigentümer dem Betreiber dazu auch eine oder mehrere Dienstbarkeiten einräumen; dies auch auf Liegenschaften des Grundstückseigentümers, die nicht Vertragsgegenstand sind. Zudem gestattet der Grundstückseigentümer, auf der Grundstücksfläche die Errichtung der erforderlichen Trafo- und Wechselrichterstationen. Der Betreiber wird bei der Installation und beim Betrieb der vertragsgegenständlichen Photovoltaikanlagen die Auflagen in den Bescheiden gemäß Anlage 1.2. dieser Vereinbarung sowie den Werkstandard des Grundstückseigentümers einhalten.

[...]

1.5. Der durch die vertragsgegenständlichen Photovoltaikanlagen erzeugte Strom wird zu 100% in das öffentliche Netz der Z. eingespeist. Die dafür entstehenden Kosten trägt der Betreiber nach Rechnungslegung.

[...]

1.8. Der Grundstückseigentümer verpflichtet sich, dem Betreiber zwecks Erschließung der zu nutzenden Dachfläche bzw. der Grundstücksteilfläche und zur Errichtung und zum Betrieb der Photovoltaikanlage auf der im beiliegenden Plan gemäß Anlage 1.4. näher bezeichneten Dachfläche und der Grundstücksteilfläche ein Nutzungsrecht in Form einer persönlichen Dienstbarkeit gemäß Punkt 10 dieses Vertrages einzuräumen und im Grundbuch einzuverleiben.

2. Eigentum und Nutzungsrechte

2.1. Die vertragsgegenständliche Photovoltaikanlage, die verlegten Leitungen ab dem Trafoabgang, die Schalt- und Messanlagen sowie die sonstigen vom Betreiber eingebrachten Sachen gehen nicht in das Eigentum des Grundstückseigentümers über, vielmehr lässt der Betreiber die vertragsgegenständliche Photovoltaikanlage nur zeitlich befristet, zu einem vorübergehenden Zweck und in Ausübung seiner Rechte aus diesem Vertrag als selbständigen Bestandteil auf dem Grundstück des Grundstückseigentümers aufstellen.

Sollte die vertragsgegenständliche Photovoltaikanlage entgegen dem vorstehenden Absatz kraft Gesetzes durch Verbindung in das Eigentum des Grundstückseigentümers übergehen, gilt sie für die ordentliche Laufzeit des Vertrages als an den Betreiber vermietet. Neben dem Nutzungsentgelt nach dieser Vereinbarung fällt kein gesondertes Mietentgelt an.

2.2. Die Parteien sind sich darüber einig, dass die vertragsgegenständliche Photovoltaikanlagen nicht in das Gebäude eingefügt werden soll. Die vertragsgegenständliche Photovoltaikanlage hat vielmehr eine betriebswirtschaftliche Zweckbestimmung und dient der wirtschaftlichen Verwendung durch den Betreiber.

3. Nutzungsentgelt

3.1. Ab Anschluss der vertragsgegenständlichen Photovoltaikanlage an das öffentliche Netz der C. zahlt der Betreiber an den Grundstückseigentümer ein jährliches Nutzungsentgelt in Höhe von 7% vom vergüteten Stromertrag, zuzüglich der Umsatzsteuer in der gesetzlichen Höhe. Der Erlös errechnet sich aus der eingespeisten und vergüteten Stromproduktion gemäß den österreichischen rechtlichen Bestimmungen, die auch in einer Vereinbarung F. (Abwicklungsstelle für F,) mit dem Grundstückseigentümer vom 18.3.2013 gemäß Anlage 3.1. aufgeführt ist (in der Folge: „Einspeisevergütung“). Der Erlös ergibt sich damit aus den eingespeisten kWh x Einspeisevergütung; 7% dieses Erlöses zusätzlich der Umsatzsteuer in der gesetzlichen Höhe stellen das Nutzungsentgelt nach diesem Vertrag dar.

[...]

3.3. Der Betreiber hat keine Beteiligung an den Neben- und Instandhaltungskosten der Gebäude zu zahlen, auch nicht an den Grundstückseigentümer, es sei denn, es ist in diesem Vertrag ausdrücklich etwas anderes geregelt. Dies gilt insbesondere auch für die Kosten für die Entfernung des Schnees von den Dächern, wobei aus Sicht des Betreibers eine Schneeräumung nicht erforderlich ist.

3.4. Das Nutzungsentgelt nach Punkt 3.1. wird jeweils am 31.12. eines Kalenderjahres für das folgende Kalenderjahr fällig. Dabei wird vom Erlös des abgelaufenen Kalenderjahres als Berechnungsgrundlage ausgegangen, im ersten Jahr von der kalkulatorischen Grundlage. 4 Wochen nach Erhalt der Jahresendabrechnung für das abgelaufene Kalenderjahr durch die F. im jeweiligen Folgejahr erfolgt eine Anpassung des bereits entrichteten Nutzungsentgelts an die tatsächlich ausbezahlte Einspeisevergütung. Eine

Verzinsung findet nicht statt. Der Betreiber überweist sämtliche Zahlungen auf das Nutzungsentgelt auf die vom Grundstückseigentümer angegebene Bankverbindung.

3.5. Die durch die Inanspruchnahme des in Punkt 1.1. genannten Grundstückes und Gebäudes und die während des normalen Betriebes der Anlage dort auftretenden Beeinträchtigungen sind mit dem Nutzungsentgelt abgegolten.

[...]

5. Laufzeit und ordentliche Beendigung des Vertrages

5.1. Der Nutzungsvertrag beginnt am Tag der Unterzeichnung dieses Vertrages durch beide Parteien. Der Beginn ist aber zudem aufschiebend bedingt durch folgende Ereignisse und Umstände, wobei der Betreiber auf diese Bedingungen verzichten kann:

- Erhalt und/oder Übernahme der notwendigen öffentlich rechtlichen Bewilligungen für die Errichtung und den Betrieb der vertragsgegenständlichen Photovoltaikanlage; dies betrifft insbesondere aber nicht nur, den Bescheid gemäß Anlage 1.2. zu diesem Vertrag;
- Übernahme der Vereinbarungen zwischen F. (Abwicklungsstelle für F.) und dem Grundstückseigentümer vom 18.3.2013 gemäß Anlage 3.1. durch den Betreiber und Inbetriebnahme der vertragsgegenständlichen Photovoltaikanlage auf Basis der in dieser Vereinbarung genannten Einspeisevergütung;
- Abschluss und/oder Übernahme eines Netzzugangsvertrages mit dem örtlichen Netzbetreiber auf Basis der Einspeisebestätigungen gemäß Anlage 1.5.; und
- Grundbücherliche Einverleibung der persönlichen Dienstbarkeit gemäß Punkt 10. dieses Vertrages, wenn nicht vom Betreiber zu vertreten.

5.2. Der Vertrag endet ordentlich nach Ablauf von 15 Jahren, gerechnet ab dem 31. Dezember des Jahres, in dem die Inbetriebnahme der vertragsgegenständlichen Photovoltaikanlagen erfolgt, wenn nicht der Betreiber gegenüber dem Grundstückseigentümer, soweit noch vorhanden, spätestens 3 Monate vor Ablauf der ordentlichen Vertragslaufzeit schriftlich die Ausübung des nachfolgenden Prolongationsrechtes erklärt. Nach Ablauf der ursprünglichen Vertragslaufzeit wird dem Betreiber ein zweimaliges Prolongationsrecht von jeweils fünf Jahren eingeräumt.

[...]

5.4. Der Betreiber verpflichtet sich, nach Ablauf des Vertragsverhältnisses seine Zustimmung zur Löschung der im Grundbuch eingetragenen persönlichen Dienstbarkeit zu erklären.

5.5. Auf das bei Mietverhältnissen bestehende ordentliche Kündigungsrecht wird ausdrücklich verzichtet.

6. Rücktrittsrechte und außerordentliche Kündigung des Vertrages

[...]

6.2. Der Betreiber hat jederzeit das Recht zur außerordentlichen Kündigung mit sofortiger Wirksamkeit,

6.2.1. insoweit der Grundstückseigentümer entgegen der Regelung in Punkt 8.1. bauliche Veränderungen an dem Gebäude oder dem Grundstück gemäß Punkt 1.1., insbesondere Bepflanzungen vornimmt oder sonstige Maßnahmen trifft, die zu einer wesentlichen und nachteiligen Leistungsminderung der vertragsgegenständlichen Photovoltaikanlage führen. Der Betreiber kann im Falle der Kündigung aus dem vorgenannten Grund wahlweise die von der Beeinträchtigung betroffene vertragsgegenständliche Photovoltaikanlage sowie andere Komponenten dieses Vertrages entfernen oder in bzw. an den Gebäude bzw. auf oder in der Grundstücksteilfläche belassen. Entscheidet sich der Betreiber für die Entfernung der vertragsgegenständlichen Photovoltaikanlage, hat der Grundstückseigentümer die damit verbundenen Kosten zu tragen; oder

6.2.2. wenn der Vertrag des Betreibers mit dem Netzbetreiber, aus welchem Grund auch immer, beendet werden sollte. Der Betreiber kann in diesem Fall diesen Vertrag zu dem Zeitpunkt kündigen, zu dem der Vertrag mit dem Netzbetreiber beendet wird. Er hat dem Grundstückseigentümer die Beendigung des Vertrages mit dem Netzbetreiber umgehend anzuzeigen; oder

6.2.3. falls dem Betreiber der Betrieb der Anlage in der vertraglich vereinbarten Form durch behördliche Auflagen rechtlich oder wirtschaftlich unzumutbar wird; oder

6.2.4. falls der Grundstückseigentümer gegen seine Verpflichtungen aus Punkt 10. dieses Vertrages verstößt.

[...]

6.3. Der Grundstückseigentümer hat, nach vorheriger schriftlicher Abmahnung unter Fristsetzung von mindestens 4 Wochen, ein außerordentliches Kündigungsrecht mit sofortiger Wirksamkeit,

6.3.1. falls die vertragsgegenständliche Photovoltaikanlage länger als 6 Monate außer Betrieb ist und keine Reparatur oder Ersatzbeschaffung vom Betreiber eingeleitet wurde; oder

6.3.2. falls der Betreiber mit der Zahlung des Nutzungsentgelts länger als 3 Monate in Verzug ist.

Der Grundstückseigentümer hat zudem ab dem 10. Jahr der Vertragslaufzeit insoweit ein außerordentliches Kündigungsrecht mit einer Frist von 3 Monaten zum Ende eines Quartals, als er das Gebäude nach Punkt 1.1. oder Teile dieses Gebäudes an einen Dritten überträgt oder das Dach aus betriebsnotwendigen Gründen wesentlich verändert werden muss. In diesem Fall hat der Grundstückseigentümer dem Betreiber als pauschalierten Schadenersatz, der nicht dem richterlichen Mäßigungsrecht unterliegt, einen Betrag zu bezahlen, der sich aus den Anschaffungskosten der vertragsgegenständlichen Photovoltaikanlage nach dem Bilanzansatz des Betreibers errechnet. Der pauschalierte Schadenersatz beträgt die noch offene Abschreibung auf diese Anschaffungskosten multipliziert mit 1,2, wobei für diese Zwecke von einem Abschreibungssatz von 20 Jahre ausgegangen wird. Erfolgt daher etwa die

außerordentliche Kündigung nach 10 Jahren, beträgt der pauschalierte Schadenersatz 60% der Anschaffungskosten.

6.4. Beide Parteien haben ein außerordentliches Kündigungsrecht, wenn gegen die jeweils andere Partei ein Insolvenzverfahren eröffnet oder ein entsprechender Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Kostendeckung abgelehnt wird.

[...]

7. Haftung des Betreibers

[...]

7.2. Der Betreiber ist verpflichtet, eine Haftpflichtversicherung (für Personen-, Sach- und Vermögensschaden) für die von der vertragsgegenständlichen Photovoltaikanlage ausgehende Gefahren gegenüber Dritten, einschließlich des Grundstückseigentümers, abzuschließen und diese während der gesamten Dauer des Vertragsverhältnisses aufrechtzuerhalten.

[...]

9. Rechtsnachfolge und Übertragung von Rechten

9.1. Alle Rechte und Pflichten der Vertragsparteien gelten auch zugunsten oder zu Lasten etwaiger Rechtsnachfolger, d.h. die Vertragsparteien verpflichten sich, diese jeweiligen vertraglichen Verpflichtungen etwaigen Rechtsnachfolgern aufzuerlegen. Das für diesen Fall in Punkt 6.3. vereinbarte außerordentliche Kündigungsrecht des Grundstückseigentümers bleibt davon unberührt.

Zwischen den Parteien besteht zudem Einvernehmen, dass der Grundstückseigentümer beabsichtigt, die vertragsgegenständliche Liegenschaft an den Grundstückserwerber in Kürze zu übertragen. Sollte es zu dieser Übertragung kommen, stimmt der Grundstückserwerber bereits hiermit einer Übernahme dieses Vertrages ab dem Erwerb des außerbücherlichen Eigentums an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft zu. Der Erwerb des außerbücherlichen Eigentums erfolgt mit der notariellen Unterzeichnung des Kaufvertrages zwischen Grundstückseigentümer und Grundstückserwerber. Ein Entgelt für die Übertragung dieses Vertrages wird nicht geschuldet.

9.2. Der Betreiber ist berechtigt, während der Laufzeit des Vertrages diesen gesamten Vertrag oder einzelne Rechte oder Pflichten aus diesem Vertrag und/oder an der Photovoltaikanlage ganz oder teilweise an Personen oder Gesellschaften, insbesondere auch Betreibergesellschaften, zu übertragen. Der Grundstückseigentümer stimmt einer solchen Übertragung bereits hiermit zu; der Betreiber wird den Grundstückseigentümer von der Übertragung unterrichten.

9.3. Der Grundstückseigentümer verpflichtet sich, für den Fall, dass er das Grundstück überträgt und sein außerordentliches Kündigungsrecht nach Punkt 6.3. nicht ausübt, in den Übertragungsvertrag folgenden Abschnitt aufzunehmen.

„Der Erwerber tritt in alle Verpflichtungen ein, die sich aufgrund der im Grundbuch eingetragenen Dienstbarkeit sowie diesem Vertrag dem Betreiber gegenüber ergeben.“

10. Dienstbarkeit und Aufsandungserklärung

10.1. Die Rechte des Betreibers an dem Grundstück und den Gebäuden gemäß Punkt 1.1. dieses Vertrages werden durch Eintragung einer persönlichen Dienstbarkeit im Grundbuch abgesichert. Die Einräumung der Dienstbarkeit erfolgt um EUR 10.- und wurde bereits beglichen. Der Grundstückseigentümer verpflichtet sich gegenüber dem Betreiber zur Abgabe einer entsprechenden Erklärung in notariell beurkundeter Form.

[...]

10.2 Der Grundstückseigentümer erteilt sohin seine ausdrückliche unwiderrufliche Einwilligung, dass ohne sein weiteres Wissen und Zutun, jedoch nicht auf seine Kosten, aufgrund dieses Nutzungsvertrages im Lastenblatt der Liegenschaft EZ 1, GN 11, Grundbuch Y. die Einverleibung der Dienstbarkeit der Errichtung und Erhaltung von Photovoltaikanlagen zugunsten der Bf., 2a bewilligt wird.

[...]

11. Ergänzende Bestimmungen im Hinblick auf die Kreditfinanzierung

[...]

11.4. Festgehalten wird, dass die vertragsgegenständliche Photovoltaikanlage in der Absicht errichtet wird, dass ein zeitlich beschränktes Nutzungsrecht des Betreibers vereinbart wird und die vertragsgegenständliche Photovoltaikanlage bis zur gänzlichen Rückführung der Finanzierung im Eigentum des Betreibers bzw. des Kreditfinanzierers steht bzw. stehen werden.

[...]“

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1. Gebührenbescheid

Für den gegenständlichen Vertrag wurde der Bf. vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mit Bescheid vom 01.10.2015 eine Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG in der Höhe von € 4.326,30 vorgeschrieben. Das Finanzamt begründete den Bescheid wie folgt:

„Berechnung der festgesetzten Gebühr:

*Gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 2 % vom Wert des bedungenen Entgeltes in Höhe von
216.314,82 € (gerundet gemäß § 204 BAO)
4.326,30 €*

Begründung:

Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.

Bemessungsgrundlage lt. Anfragenbeantwortung v. 13.08. u. 24.09.2015:

*Errechneter Durchschnitt aus bekanntgegebenen Nutzungsentgelten für 2014 + 2015
(€ 11.317,70 + 11.331,58) X Dauer (x 18 gem. § 15 Abs. 1 BewG) € 11.324,64 x 18 =
203.843,52.*

Bekanntgegebene Versicherungskosten für den gesamten Bauabschnitt pro Jahr für Elektronik u. Betriebshaftpflicht (€ 1.138,18 + 247,52), angesetzt mit der anteiligen Hälfte x Dauer (€ 692,85 x 18 = 12.471,30).

Für die vereinbarte Vertragsdauer 15 Jahre + zweimalige Verlängerungsoption 5 Jahre darf gemäß § 15 Abs. 1 BewG der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht übersteigen.“

2.2. Beschwerde

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf., vertreten durch die S.W Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, am 06. November 2015 rechtzeitig Beschwerde. Die Beschwerde richtete sich gegen die Höhe der festgesetzten Rechtsgeschäftsgebühr. Als Begründung wurde auf den am 11. November 2014 eingebrachten Vorlageantrag gegen den Gebührenbescheid zum 2. Oktober 2014 verwiesen. Die Beschwerde, auf die der Vorlageantrag verwies, hatte auszugsweise folgenden Inhalt:

„Gem. dem gegenständlichen Vertrag zur Installation und zum Betrieb einer Photovoltaikanlage zwischen unserer Mandantin und der G. u.a. vom 9.1.2014 wird unserer Mandantin gegen ein jährlich zu entrichtendes Nutzungsentgelt eine Dachfläche zur Nutzung überlassen. Gem. § 1090 ABGB liegt demnach ein Bestandvertrag vor. Die aus diesem Bestandvertrag abzuleitenden Rechte unserer Mandantin werden gem. Punkt 10.1. des Vertrages durch die Eintragung einer persönlichen Dienstbarkeit im Grundbuch abgesichert, wofür ein einmaliges Entgelt iHv 10 € vereinbart wurde.

Gem. § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG sind die „in der Urkunde über das Hauptstück zwischen denselben Vertragsteilen zur Sicherung oder Erfüllung des Hauptgeschäftes abgeschlossenen Nebengeschäfte [...] gebührenbefreit“. Diese Bestimmung wird von der herrschenden Ansicht u.a. als Rechtsgrundlage für den Entfall der Gebührenpflicht für einen Dienstbarkeitsvertrag angesehen, wenn er zur Sicherung für einen Bestandvertrag abgeschlossen wird (vgl Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹ § 19 Rz 12).

Da im vorliegenden Fall die Einräumung der Dienstbarkeit lediglich der Sicherstellung der Ansprüche aus dem Bestandvertrag dient, beträgt die Gebühr vor diesem Hintergrund unseres Erachtens gem. § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1 % vom Wert des bedungenen Entgelts, somit 13.727,87 €. Der in § 33 TP 9 GebG vorgesehene Satz von 2 %, der im gegenständlichen Bescheid zur Berechnung der Gebühr herangezogen wurde, kommt

nicht zur Anwendung, da die Einräumung der Dienstbarkeit gem. § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG gebührenbefreit ist.“

Die Bf. beantragte die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO.

2.3. Beschwerdeverentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. November 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt begründete die Beschwerdeverentscheidung wie folgt:

„In der Beschwerde wird eingewendet, dass es sich um keinen Dienstbarkeitsvertrag handle, sondern eindeutig um einen Mietvertrag und die Dienstbarkeit lediglich der Sicherstellung der Ansprüche diene. Vertragsgegenstand (Punkt 1. des Vertrages) ist die Installation, der Betrieb und die Unterhaltung einer Photovoltaikanlage, auf der im Plan gem. Anlage 1.4. bezeichneten Dachfläche auf dem Gebäude FVL B.. Zusätzlich gestattet der Grundstückseigentümer dem Betreiber die Verlegung der erforderlichen Leitungen, Installation der Schalt- u. Messanlagen, Trafo- u. Wechselrichterstationen etc.

Außerdem verpflichtet sich der Grundstückseigentümer dem Betreiber weitere Dienstbarkeiten einzuräumen, falls dies erforderlich ist. Von § 33 TP 5 GebG sind Bestandverträge iSd §§ 1090 ff ABGB und Verträge umfasst, die sich ihrem Wesen als eine Art Bestandvertrag darstellen. Der Begriff der Dienstbarkeit in § 33 TP 9 GebG ist dem Zivilrecht zu entnehmen. Bei den Dienstbarkeiten ist der Eigentümer einer Sache zu einem Dulden oder Unterlassen verpflichtet. Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Nach dem vereinbarten Vertragsgegenstand auch im Hinblick auf die Sorgfaltspflichten des Grundstückseigentümers sowie der Rechtsnachfolge etc. der Vertragsparteien kann von einem Mietvertrag nicht mehr gesprochen werden.“

2.4. Vorlageantrag

Mit dem am 02.12.2015 rechtzeitig gestellten Vorlageantrag ersuchte die Bf. um antragsgemäße Erledigung durch das Verwaltungsgericht und Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO.

3. Verfahren vor dem BFG

3.1. Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 04.03.2016 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin führte das Finanzamt folgendes ergänzend aus:

„Gem. § 472 ABGB wird durch das Recht der Dienstbarkeit der Eigentümer verbunden, zum Vorteil des Berechtigten in Rücksicht einer Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen. Dienstbarkeiten sind beschränkte dingliche Nutzungsrechte, idR durch Verbücherung erworbene Rechte auf beschränkte Nutzung. Es ist ein dingliches Recht, das gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirkt. Wenn die Bf. vorbringt, es würde ein Bestandvertrag und kein Dienstbarkeitsvertrag vorliegen, dann ist im Zweifelsfall auf den Vertragswillen zurückzugreifen. Im Punkt 1.8. des Vertrages wird von den Vertragsparteien selbst festgehalten, dass der Grundstückseigentümer sich verpflichtet, dem Betreiber der Photovoltaikanlage ein Nutzungsrecht in Form einer persönlichen Dienstbarkeit gem. Punkt 10. des Vertrages einzuräumen und im Grundbuch einzuverleiben. Im Punkt 10. des Vertrages wird dieses auch als Dienstbarkeit bezeichnete Recht noch näher ausgeführt. Alle Rechte und Pflichten der Vertragsparteien gelten auch zugunsten oder zu Lasten etwaiger Rechtsnachfolger. Da nur ein Rechtsgeschäft, nämlich die Einräumung des dinglichen Rechts der Dienstbarkeit vorliegt, kann die Befreiung gem. § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG nicht zum Tragen kommen. Es liegt kein Nebengeschäft zur Sicherung eines Hauptgeschäftes in einer Urkunde zwischen denselben Vertragsparteien vor.

Das Finanzamt beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

3.2. Beweisaufnahme durch das BFG

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes Erf.Nr. x/x.

II. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Am 9. Jänner 2014 schlossen die Grundstückseigentümerin G. (im folgenden „Grundstückseigentümer“) und die Bf. (im folgenden „Betreiber“) sowie die P. (im folgenden „Grundstückserwerber“) unter Beitritt der E. (im folgenden „Kreditfinanzierer“) einen Vertrag zur Installation und zum Betrieb einer Photovoltaikanlage ab. Über den Vertrag wurde eine von den Parteien unterzeichnete Urkunde errichtet, dessen Inhalt auszugsweise in I.1. zitiert wurde. Der schriftliche Vertragstext entspricht den Willenserklärungen der Vertragsparteien bei Vertragsabschluss.

III. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsdarstellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen des Bemessungsaktes Erf.Nr. x/x, wie insbesondere den Vertrag sowie den Vorbringen der schriftlichen Eingaben der Parteien.

IV. Rechtliche Qualifikation

Gemäß § 33 TP 9 GebG unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung dem Verpflichteten bestätigt wird, einer Rechtsgebühr in Höhe von 2 v.H. von dem Wert des bedungenen Entgeltes.

Nach § 472 ABGB wird durch das Recht der Dienstbarkeit ein Eigentümer (einer Liegenschaft) verbunden, zum Vorteil eines anderen, nämlich des Berechtigten, in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder unterlassen. Es ist ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht.

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 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, im Allgemeinen einer Gebühr von 1 v.H. nach dem Wert.

Ein Bestandvertrag kommt als Konsensualvertrag - Abschlußwille vorausgesetzt - mit der Einigung darüber zustande, daß ein bestimmter (bestimmbarer) Bestandgegenstand gegen einen bestimmten (bestimmbaren) Bestandzins auf eine bestimmte (bestimmbare) Zeit zum Gebrauch überlassen werden soll, wobei die Gebrauchsüberlassung jedoch auch mit unbestimmtem Endtermin erfolgen kann (VwGH 28.2.2007, 2005/16/0142).

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren 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.

Das Gesetz umschreibt die Gebührentatbestände des § 33 GebG im Allgemeinen mit Begriffen des Zivilrechtes. Für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher im Allgemeinen deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend. Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. 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 (VwGH 5.3.1990, 89/15/0014).

Nach ständiger Judikatur umfasst § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG nicht nur die sog. „lupenreinen“ Bestandverträge iS der §§ 1090 ff ABGB, sondern insbesondere auch Verträge, die sich nur ihrem Wesen nach als eine Art Bestandvertrag darstellen, weil sie zwar von den Regeln der §§ 1090 ff ABGB abweichen, aber auf Grund von für Bestandverträge charakteristischen Merkmalen noch als Bestandvertrag im weiteren Sinn anzusprechen sind (VwGH 11.03.2010, 2008/16/0182).

Der gegenständliche Vertrag zielt auf die Errichtung und den Betrieb einer Photovoltaikanlage zur Erzeugung von Solarstrom ab. Der Strom wird anschließend

entgeltlich in das öffentliche Stromnetz der Z. eingespeist (1.5. des Vertrages). Der Zweck ist die Erreichung eines Erfolges, was typischerweise für eine Dienstbarkeit spricht.

Laut 1.4. des Vertrages wird dem Betreiber zusätzlich zur Installation der vertragsgegenständlichen Photovoltaikanlage die Verlegung der erforderlichen Anschlussleitungen inklusive Kabeltrasse u.a. gestattet. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist die Verpflichtung zur Duldung des Betriebes und der Instandhaltung von Leitungsanlagen als typischer Inhalt von Leistungsdienstbarkeitsverträgen anzusehen (VwGH 17.02.1986, 84/15/0056).

Zudem werden gemäß 10.1. des Vertrages die Rechte des Betreibers an dem Grundstück und den Gebäuden durch Eintragung einer persönlichen Dienstbarkeit im Grundbuch abgesichert. Durch die Eintragung erfährt das erworbene Recht eine Publizitätswirkung, die gleichermaßen für das Vorliegen einer Dienstbarkeit spricht. Gemäß 9.1. des Vertrages gelten die Rechte und Pflichten des gegenständlichen Vertrages auch zugunsten und zu Lasten etwaiger Rechtsnachfolger. Auch aufgrund dieser Bestimmung ist die Bf. somit gegenüber jedem Dritten geschützt (vgl. BFG 31.8.2016, RV/7105005/2014). Das vertraglich vereinbarte Recht beider Parteien zur Übertragung sämtlicher Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag ohne Zustimmung des anderen Vertragspartners charakterisiert eine Dienstbarkeit.

Gemäß 3.1. des Vertrages hat der Betreiber ein jährliches Nutzungsentgelt in Höhe von 7 % vom vergüteten Stromertrag, zuzüglich Umsatzsteuer zu leisten. Zudem stehen nach 6. des Vertrages dem Eigentümer als auch dem Betreiber außerordentliche Kündigungsrechte zu. Nach der Judikatur des VwGH sprechen ein periodisch zu entrichtendes Entgelt und die vertraglich eingeräumten Kündigungsmöglichkeiten allerdings nicht gegen die Qualifikation eines Vertrages als Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit (VwGH 5.3.1990, 89/15/0014). Gegen das Vorliegen eines Bestandvertrages spricht auch die fehlende Vereinbarung zur Übernahme von Betriebskosten, wie es bei Bestandverträgen üblich ist.

Die Parteien verwenden darüber hinaus die Bezeichnung „Dienstbarkeit“ sowie Begrifflichkeiten wie „Nutzungsvertrag“ und „Nutzungsentgelt“ (siehe insb. 3. und 10. des Vertrages), die für eine Dienstbarkeit typisch sind.

Die Bf. führte in der Beschwerde aus, dass die Eintragung ins Grundbuch ein Nebengeschäft zur Sicherung des Bestandvertrages ist und somit gemäß § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG gebührenbefreit ist. Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden, da aufgrund der angeführten Gründe ein Vertrag über die Einräumung einer Dienstbarkeit abgeschlossen wurde.

Hinsichtlich der vereinbarten Vertragsdauer ist die Vertragsverlängerung durch Optionsausübung nach ständiger Rechtsprechung des VwGH eine Potestativbedingung, bei deren Eintritt sich die Geltungsdauer des Vertrages verlängert (VwGH 23.11.2005, 2005/16/0237). Gemäß § 26 GebG ist somit die Gebühr von der vereinbarten Frist und der vom Optionsrecht umfassten Verlängerungszeit zu berechnen.

Gemäß § 15 Abs. 1 BewG darf der Gesamtwert der Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht überstiegen, wodurch die Vorschreibung der Bemessungsgrundlage mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes rechters war.

Zusammenfassend ist der gegenständliche Vertrag nach seinem überwiegenden rechtlichen und wirtschaftlichen Zweck als entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit mit dem Satz von 2 % der Bemessungsgrundlage zu vergebühren. Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

Der gegenständliche Gebührenbescheid wird durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nicht geändert. Die zuständige Behörde bleibt weiterhin berechtigt, nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens einen endgültigen Gebührenbescheid zu erlassen.

V. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist die ordentliche Revision nicht zulässig, weil durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Frage der Abgrenzung zwischen einem Bestandvertrag und einem Vertrag über die Einräumung einer Dienstbarkeit, hinreichend geklärt ist (VwGH 05.03.1990, 89/15/0014).

Wien, am 23. Februar 2017