

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch IEL IV GmbH, Josef Trauttmansdorff-Straße 18, 3140 Pottenbrunn, über die Beschwerde vom 08.09.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 31.08.2015, ErfNr. x betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit EUR 134,01 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Verfahren:

Mit Nutzungsvertrag vom 20.05.2015 gestattet Name als Grundeigentümerin der Liegenschaft EZ xy der Firma (Beschwerdeführerin) die Errichtung und den Betrieb einer temporären Einfahrtstrompete sowie das Befahren dieser Flächen mit Fahrzeugen jeder Art. Die Nutzungsberechtigte ist zur Wiedererrichtung der allenfalls rückgebauten Einfahrtstrompete während der gesamten Dauer des Betriebes des Windparks berechtigt, wobei bei Wiedererrichtung neuerlich das unter Punkt II vereinbarte Entgelt zu leisten ist.

Für die Einräumung der Rechte aus diesem Vertrag erhält die Grundeigentümerin für die gesamte Belassung der Trompete bis zum vollständigen Rückbau ein jährliches Entgelt iHv EUR 3,50/m² beanspruchter Fläche excl. Umsatzsteuer. Als Abgeltung für den Müheaufwand für die notariell beglaubigte Unterfertigung dieses Vertrages erhält die Grundeigentümerin eine einmalige Zahlung von EUR 6,700,50 excl. Ust.

Mit Bescheid vom 31.08.2015 wurde der Beschwerdeführerin eine Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG in Höhe von EUR 1.072,08 vorläufig vorgeschrieben. Bemessungsgrundlage bildete das jährliche Entgelt (EUR 5.211,50) x 9 (unbestimmte Dauer) zuzüglich der vereinbarten Abgeltung.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde vorgebracht, dass am 20.05.2015 zwischen denselben Vertragsparteien ein neuer Nutzungsvertrag mit quasi identem Inhalt

abgeschlossen worden sei. Zur dinglichen Absicherung der Rechte sei lediglich eine Aufsandungserklärung zur Einverleibung der Dienstbarkeit im Grundbuch in den Vertrag aufgenommen worden, wofür die Grundstückseigentümerin eine einmalige Zahlung von EUR 6.700,50 erhalten habe. Beim vorliegenden Vertrag handle es sich um einen Nachtrag zum Vertrag vom 11.03.2015, der die Vereinbarung betreffend einer zusätzlichen Einmalzahlung neu regeln würde. Wegen der Parteienidentität wird die Festsetzung der Gebühr im Umfang der vereinbarten Änderung beantragt.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 10.02.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Unter Nachtrag sei nur eine Vereinbarung zu verstehen, die eine andere Vereinbarung (in Teilbereichen) abändere oder verlängere, nicht aber für sich betrachtet ein eigenes Rechtsgeschäft begründen würde. Die Beschwerdeführerin habe in der Beschwerde selbst ausgeführt, dass ein neuer Vertrag abgeschlossen worden sei, der den alten Vertrag vom 11.03.2015 ersetzen würde.

In dem rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wendet die Bf. ein, dass nur ein neues Rechtsgeschäft eine volle Gebühr nach § 33 TP 9 GebG auslösen könne. Ein neues Rechtsgeschäft liege nach § 24 GebG auch dann vor, wenn ein bereits abgeschlossenes Rechtsgeschäft in ein anderes Rechtsgeschäft umgewandelt werde, indem seine wesentlichen Merkmale geändert werden würden. Wenn kein neues Rechtsgeschäft abgeschlossen wird, könne eine Gebühr nur ausgelöst werden, soweit es durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einem bereits bestehenden Vertrag zur Erhöhung der Gegenleistung oder zur Verlängerung der Vertragsdauer komme. Werde in einer Urkunde der Inhalt einer früheren Urkunde bloß wiederholt, handle es sich um eine nachträgliche Gleichschrift, welche keine Gebühr auslösen würde.

Alle wesentlichen Merkmale des Vertrages vom 11.03.2015 (Vertragstypus - Nutzungsvertrag in der Form eines Dienstbarkeitsvertrages, Hauptgegenstand, Vertragsparteien) seien im Vertrag vom 20.05.2015 unverändert geblieben. Die Vereinbarung einer zusätzlichen einmaligen Zahlung würde keinen Neuabschluss eines Rechtsgeschäftes bewirken.

Mit Schreiben vom 15.01.2019 teilte die Beschwerdeführerin dem Bundesfinanzgericht mit, dass die Grundeigentümerin in den Jahren 2014 und 2015 jeweils EUR 5.211,50 sowie eine Abgeltungszahlung in Höhe von EUR 6.700,50 erhalten habe. Zukünftig seien keine Zahlungen mehr zu erwarten, da die Einfahrtstrompete in der KW 13/2016 rückgebaut worden sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 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 zu unterlassen. Das Recht der Fruchtnießung ist ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht.

Gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 (GebG) unterliegen *Dienstbarkeiten*, wenn jemand der Titel zur Erwerbung einer *Dienstbarkeit* entgeltlich eingeräumt, oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, einer Rechtsgebühr in Höhe von 2 v. H vom Wert des bedungenen Entgeltes.

Voraussetzung für die *Gebührenpflicht* nach dieser Tarifpost ist, dass die Einräumung der *Dienstbarkeit* entgeltlich erfolgt.

Der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgend liegt ein solches entgeltliches Rechtsgeschäft vor, wenn nach dem Willen der Parteien eine Leistung im Sinne einer subjektiven Äquivalenz durch die andere "vergolten" werden soll (VwGH 18.2.1983, 81/17/0030, 16. 10 2003, 2003/16/0126, 4. 12. 2003, 2003/16/0143, sowie Koziol/Welser, Bürgerliches Recht 12 I 106). Auf das Vorhandensein einer solchen Äquivalenz kann dabei auch aus dem Sachverhalt geschlossen werden.

Bemessungsgrundlage für die *Gebühr* ist nicht der Wert der *Dienstbarkeit*, sondern der Wert des bedungenen Entgeltes.

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 seiner Sache etwas zu dulden oder unterlassen. Es ist ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht. Ein *Servitut* liegt nur vor, wenn die Hauptpflicht des Eigentümers des belasteten Grundstücks in einer Duldung oder Unterlassung besteht, nicht aber bei einer ausschließlichen Verpflichtung zu einer positiven Leistung (vgl. Fellner, *Gebühren* und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 1 zu § 33 TP 9 GebG unter Hinweis auf OGH 7.10.2011, 5 Ob 154/11 z).

Mit dem als Nutzungsvertrag bezeichneten Vertrag wurde der Beschwerdeführerin das Recht zur Errichtung und den Betrieb einer Einfahrtstrompete sowie das Befahren dieser Flächen mit Fahrzeugen jeder Art gegen Entrichtung eines jährlichen Entgelts sowie einer Einmalzahlung an die Grundeigentümerin eingeräumt. Weder der ursprüngliche Vertrag noch der zu beurteilende Vertrag vom 20.05.2015 enthält Regelungen betreffend die Vertragsdauer.

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.

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird gemäß § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Aus den Bestimmungen des § 17 Abs. 1 und 2 GebG folgt, dass ein zustande gekommenes Rechtsgeschäft bei *eindeutigem Urkundeninhalt* diesem

Urkundeninhalt entsprechend zur *Gebührenbemessung* heranzuziehen ist VwGH 24.05.2012, 2009/16/0257). Das Rechtsgeschäft unterliegt also so der Gebühr, wie es beurkundet ist. Der Gebührenfestsetzung können damit andere als die in der Urkunde festgelegten Umstände nicht zu Grunde gelegt werden, mögen auch die anderen Umstände den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen. Dies ist auch unter dem Aspekt zu sehen, dass eine Urkunde auch nur Beweis über das schafft, was in ihr beurkundet ist. (z.B. VwGH 14.11.1996, 95/16/0278)

Der Abs. 2 des § 17 GebG sieht als Milderung des im Abs. 1 verankerten Urkundenprinzips eine *widerlegbare* gesetzliche Vermutung derart vor, dass die Beweislast den Abgabepflichtigen trifft (vgl. hierzu Fellner, Stempel und Rechtsgebühren, 10. Auflage, zu § 17 GebG).

Voraussetzung für die Anwendung des § 17 Abs. 2 GebG ist, dass der Urkundeninhalt *nicht deutlich* ist. Die Rechtsvermutung des § 17 Abs. 2 GebG kommt also nur bei unklaren Textierungen des Urkundeninhaltes bzw. dessen Undeutlichkeit oder Mehrdeutigkeit in Betracht (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Band I zu § 17 GebG samt Judikaturhinweisen).

Gegenständliche Urkunde lässt aber keine verschiedenen Deutungen zu. Der Vertrag vom 20.05.2015 ist als Dienstbarkeitsvertrag zu beurteilen.

Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so ist dieser Zusatz oder Nachtrag auf Grund des § 21 GebG im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

Sinngehalt dieser Norm ist es, Zusätze oder Nachträge zu Rechtsgeschäften bei Änderungen jedweder Art subsidiär zu erfassen und zu gewährleisten, dass die Rechtsgebühr unter Berücksichtigung der schon für den ursprünglichen Vertrag festgesetzten Gebühr so anfällt, wie sie bei ursprünglichem Abschluss des Rechtsgeschäftes in der durch den Nachtrag oder den Zusatz abgeänderten Form schließlich zu Stande gekommen wäre (VwGH 14.4.1983, 15/1989/79).

Der Nachtrag oder Zusatz zu einer Urkunde über ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft unterliegt, wenn er das ursprüngliche Rechtsgeschäft nicht aufhebt und ersetzt, sondern bloß zusätzliche Rechte und Pflichten begründet, zwar der Art nach der gleichen Gebühr wie das ursprüngliche Geschäft, die Höhe der Gebühr richtet sich aber nicht nach dem Wert der Gesamtleistung, sondern nach dem der zusätzlich bedungenen Leistung (vgl. UFS 14.04.2008, RV/1646-W/05).

Die ratio der Regelung des § 21 GebG besteht darin, dass die Parteien des Rechtsgeschäftes gebührenrechtlich weder einen Nachteil noch einen Vorteil daraus ziehen sollen, dass sie das Rechtsgeschäft nicht bereits ursprünglich mit dem nunmehrigen, geänderten Inhalt abgeschlossen haben. Die Höhe einer auf Grund des Änderungsgeschäftes anfallenden Gebühr ist durch Subtraktion der Gebühr des

ursprünglichen Rechtsgeschäftes von der (hypothetischen) Gebühr zu ermitteln, die anfiel, wenn die Parteien das Rechtsgeschäft bereits damals mit dem nunmehrigen Inhalt abgeschlossen hätten (vgl. dazu Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum GebG, § 21 GebG, B II 3 d aa).

Die Beurteilung, ob eine Urkunde in Bezug auf eine andere Urkunde die Qualifikation eines „*Zusatzes* oder *Nachtrages*“ gemäß § 21 GebG hat, ist ausschließlich durch einen Vergleich der „bereits ausgefertigten Urkunde“ und derjenigen Urkunde vorzunehmen, die den *Zusatz* oder *Nachtrag* darstellen soll (VwGH 18.12.1997, 97/16/0473). Von einem *Zusatz* oder *Nachtrag* zu einer bereits voll ausgefertigten Urkunde im Sinne des § 21 GebG kann nur dann gesprochen werden, wenn die Parteien, die den *Zusatz* oder *Nachtrag* vereinbart haben, dieselben sind wie die, welche laut der ursprünglichen Urkunde Partner des Rechtsgeschäftes waren (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, § 21 Rz 14 und die dort zitierte Judikatur).

Bei einer Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger über. Das Wesen der Gesamtrechtsnachfolge besteht also darin, dass der Rechtsnachfolger hinsichtlich der Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers tritt und zwar in materiell- und in verfahrensrechtlicher Sicht. (z.B. VwGH 09.11.2000, 2000/16/0376; 17.10.2003/99/17/0463)

Im Gegensatz zur Vertragsübernahme ist die Gesamtrechtsnachfolge ein Anwendungsfall des § 21 GebG. Die für einen Nachtrag gemäß § 21 GebG erforderliche Parteienidentität (zwischen ursprünglichen Vertragsparteien und Parteien der Nachtragsvereinbarung liegt in Fällen von Gesamtrechtsnachfolge vor (BFG vom 27.09.2016, RV/7103106/2012).

§ 5 Abs. 1 *UmwG* normiert die im gegenständlichen Fall durchgeführte Umwandlung einer Kapitalgesellschaft unter gleichzeitiger Errichtung einer Personengesellschaft.

Rechtsfolge einer Umwandlung nach dem *Umwandlungsgesetz* ist daher die Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 19 BAO (Ritz, BAO-Kommentar, § 19 BAO, Rz 1). Bei einer Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjekts auf den Rechtsnachfolger über (Ritz, BAO-Kommentar, § 19 BAO, Rz 4).

Die Beschwerdeführerin, als Nutzungsberechtigte hat durch Umwandlung gemäß § 5 *UmwG* (Generalversammlungsbeschluss vom 08.04.2015) die Rechte und Pflichten der GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übernommen.

Für die Anwendbarkeit des § 21 *GebG* 1957 hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 29.7.2004, 2004/16/0075 in Bezug auf die Identität des Rechtsgeschäftes unter anderem ausgeführt, dass im Fall eines Mietvertrages die Identität des Mietgegenstandes gegeben sein muss. Sinngemäß Gleiches muss im Fall eines Dienstbarkeitsvertrages gelten, dass zumindest die mit der Dienstbarkeit belastete Liegenschaft ident sein muss.

Im konkreten Fall liegt im Vergleich zum Nutzungsvertrag vom 11.03.2015 Identität der Parteien und Identität des Nutzungsgegenstandes vor. Somit ist in dem, im gegenständlichen Verfahren zu beurteilenden Vertragswerk ein der Vergebühung gemäß

§ 21 GebG unterliegendes Rechtsgeschäft zu erblicken. Im Vergleich zu dem am 11.3.2015 abgeschlossenen Nutzungsvertrag wurde im Vertrag vom 20.05.2015 zusätzlich zum bisher vereinbarten Entgelt eine Einmalzahlung in Höhe von EUR 6.700,50 ausbedungen. Darüberhinaus erteilte die Grundeigentümerin die Einwilligung, dass ob der ihr gehörigen Liegenschaft die Personalservitut des Gehens und Fahrens laut Punkt I und III.6 des Vertrages zugunsten der Beschwerdeführerin eingeräumt wird.

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeuten diese rechtlichen Ausführungen, dass die unter Punkt II des Nutzungsvertrages vom 20.05.2015 vereinbarte Abgeltungszahlung in Höhe von EUR 6.700,50 als Bemessungsgrundlage nach § 21 GebG für die Gebühr gemäß

§ 33 TP 9 GebG heranzuziehen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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. Die Voraussetzung für die Anwendung des § 21 GebG ist durch die oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geklärt und konnte die im Einzelfall getroffene Vereinbarung an Hand dieser Kriterien rechtlich beurteilt werden, weshalb die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 21. Jänner 2019