

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Wolfgang Ploner, Komm. Rat Max Stechauner und MMag. Dr. Rudolf Dörflinger im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Berufung der A-GmbH, A-Stadt, vertreten durch Steuerberater, vom XX gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom YY betreffend Rechtsgebühr nach der am 30. Juni 2005 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Ende November 2000 schlossen A.B. und die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.), die A-GmbH, einen Dienstbarkeitsvertrag mit nachstehendem, auszugsweise und zum Teil wörtlich wiedergegebenem, Inhalt:

1.

A.B. ist grundbürgerlicher Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 100 GB C-Dorf, bestehend aus den Grundstücken GST-1 Baufläche (begrünt), GST-2 Baufläche (begrünt) und GST-3 Baufläche (Gebäude).

Die A-GmbH ist Eigentümerin der Liegenschaft EZ 200 GB C-Dorfmit dem darauf befindlichen Hotelgebäude "XXXL". Das Gebäude wird revitalisiert und umgebaut und werden in diesem Zuge Geschäfts- und Büroeinheiten als auch Wohneinheiten errichtet und insgesamt auf der Liegenschaft Wohnungseigentum begründet. Die für dieses Geschäft und das Wohnobjekt benötigten und den einzelnen Eigentumseinheiten zuzuordnenden KFZ-Stellplätze werden in der auf den Grundstücken GST-1 und GST-3 zu errichtenden Tiefgarage geschaffen.

2.

A.B. im Eigentum der Grundstücke GST-1 und GST-3 räumt hiermit der A-GmbH im Eigentum der EZ 200 für sich und mit Wirkung für die beiderseitigen Rechtsnachfolger als Dienstbarkeit das Recht ein, 24 Tiefgaragenplätze in der auf den Grundstücken GST-1 und GST-3 von der Dienstbarkeitsnehmerin selbst zu errichtenden Tiefgarage zum Zwecke des Abstellens und Parkens von Gerätschaften und insbesondere Fahrzeugen für immerwährende Zeit und unentgeltlich zu nutzen. Die Tiefgaragenplätze der Dienstbarkeitsberechtigten werden in der Folge den einzelnen Wohnungseigentümern der Liegenschaft EZ 200 zugeordnet werden, die als hinkünftige Miteigentümer der Berechtigten der herrschenden Liegenschaft Rechtsnachfolger der A-GmbH sind.

Die Betriebs- und Erhaltungskosten der Tiefgarage würden zwischen den Vertragsparteien im Verhältnis der von ihnen benützten Tiefgaragenplätze zu der Gesamtzahl der Plätze (Anteil A-GmbH 24/28tel, Anteil A.B. 4/28tel) aufgeteilt.

A.B. erteilt hiermit seine ausdrückliche Einwilligung, dass....die Dienstbarkeit der Nutzung der Tiefgarage gemäß diesem Vertragspunkt für die Liegenschaft EZ 200 im Lastenblatt der Liegenschaft EZ 100 einverleibt werde.

3.

3.1.

Die aus 28 Tiefgaragenplätzen (KFZ-Stellplätzen) bestehende Tiefgarage ist von der A-GmbH auf ihre Kosten gemäß dem Einreichplan....zu errichten.

Das Bauwerk ist statisch in der Weise auszulegen, dass es zum Aufbau von zwei Geschossen und einem ausbaufähigen Dachgeschoß geeignet ist.

Das Bauwerk ist längstens bis 30. Oktober 2001 fertigzustellen.

3.3.

Sämtliche mit der Errichtung des Bauwerkes selbst verbundenen Kosten und Risken gehen zur Gänze zu Lasten der Dienstbarkeitsberechtigten, die auch verpflichtet ist, diesbezüglich den Grundstückseigentümer vollkommen schad- und klaglos zu halten. Weiters verpflichtete sich die Dienstbarkeitsberechtigte, zeitgerecht eine die baulichen Risiken deckende Haftpflichtversicherung abzuschließen und bis zur Fertigstellung aufrecht zu erhalten.

4.

Sämtliche mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung des Vertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben würden zu Lasten der Dienstbarkeitsberechtigten gehen.

A.B. unterfertigte die Vertragsurkunde am 11. Dezember 2000, die Bw. am 13. Dezember 2000.

Über Vorhalt des Finanzamtes Klagenfurt (im Folgenden: FA), die endgültigen Baukosten für die Tiefgaragenplätze bekanntzugeben, teilte die steuerliche Vertreterin der Bw. mit, dass diese je Parkplatz netto € 5.451,14 bzw. brutto € 6.540,07 betragen hätten.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das FA der Bw. gegenüber, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage im Ausmaß von € 183.121,96 (Errichtungskosten für 28 Abstellplätze), Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 9 Gebührengesetz 1957 (GebG) in Höhe von € 3.662,42 fest. In seiner, über Antrag der Bw. gemäß § 245 Abs. 2 BAO nachgereichten, Begründung führte das FA aus, dass nach dem maßgeblichen Inhalt der Urkunde als Vertragsabsicht zu unterstellen war, dass die Bw. für die Einräumung des in weiterer Folge unentgeltlichen Nutzungsrechtes an 24 Stellplätzen eine Tiefgarage mit insgesamt 28 Stellplätzen zu errichten gehabt hätte. Da eine Bereicherungsabsicht zwischen den Vertragsparteien nicht angenommen werden könne, seien die Gesamtbaukosten als Entgelt anzusehen.

In ihrer dagegen fristgerecht erhobenen Berufung wendete die Bw. zunächst ein, dass A.B. zwar zivilrechtlicher, nicht aber wirtschaftlicher Eigentümer des Bauwerkes sei. Weiters wäre, selbst wenn man von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft ausgehen würde, der vom FA berechnete Vorteil (Anm.: gemeint des A.B.) nicht nachvollziehbar. Durch das auf immerwährende Zeit eingeräumte Nutzungsrecht könnte dieser große Teile der Tiefgarage niemals als wirtschaftlicher Eigentümer nutzen. Lediglich über vier Stellplätze könne er verfügen. Überdies seien aufgrund örtlicher Gegebenheiten nicht wie vereinbart 28, sondern bloß 26 Stellplätze errichtet worden. Auch habe A.B. durch die vertragliche Zusicherung der bedungenen statischen Auslegung keinen Vorteil daraus gezogen. Den ersparten Kosten für ein Fundament im Ausmaß von rund € 7.200,00 stünde eine Wertminderung in ungefähr gleicher Höhe durch das Fehlen von Kellerräumlichkeiten gegenüber. Es werde daher beantragt, den Vorteil des Nutzungsrechtes an vier Stellplätzen für A.B. als Entgelt anzusehen, sohin von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 26.160,28 auszugehen und die Gebühr entsprechend festzusetzen.

Hinsichtlich des Vorliegens einer vertraglichen Verpflichtung führte die Bw. in einem ergänzenden Schriftsatz noch aus, dass ihrer Ansicht nach eine solche nur zur Errichtung des Bauwerkes bis 30. Oktober 2001 bestanden habe, da der Bestandgeber offensichtlich die ihm vorbehaltenen vier Tiefgaragenplätze schon vor dem Winter benützen wollte. Betreffend die der Bw. zustehenden restlichen 24 Stellplätze sei von einer bloßen Berechtigung zur Errichtung auszugehen, zumal für die nicht fristgerechte Herstellung keine Sanktionen vereinbart gewesen seien. In Punkt 3. der Urkunde wäre die Verpflichtung der Bestandnehmerin zur Errichtung geregelt, eine bestimmte Anzahl von Parkplätzen sei dort jedoch nicht angegeben. Sohin liege lediglich eine Verpflichtung zur Errichtung von vier Stellplätzen vor, bezüglich der restlichen 24 Tiefgaragenplätze sei bloß eine Berechtigung gegeben.

Faktum wäre weiters, dass aufgrund des der Bw. auf immerwährende Zeit eingeräumten Rechtes auf Nutzung der Bestandgeber nie die Nutzungsmöglichkeit an den 24 Stellplätzen erlangen werde, weshalb diese auch nicht als im Austauschverhältnis zu den vier unbelasteten Parkplätzen stehend angesehen werden könnten. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21. Mai 1958, 1974/55, könnten nur Aufwendungen, zu deren Erbringung der Bestandnehmer verpflichtet sei, nicht aber jene, die zu tätigen er bloß berechtigt wäre, in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, es sei denn, dass die Aufwendungen nach Ablauf der Vertragsdauer kostenlos ins Eigentum des Bestandgebers übergehen sollten. Eine derartige Vereinbarung enthalte der gegenständliche Vertrag indes nicht.

Die im Vertrag angeführte Unentgeltlichkeit könne sich nur darauf beziehen, dass die Bw. außer den vier Parkplätzen keine weiteren Barzahlungen zu leisten gehabt hätte. Das dem Bestandgeber zukommende Entgelt würde in der Zurverfügungstellung von vier unbelasteten Parkplätzen im Austausch zur Einräumung des Bestandrechtes an 24 Stellplätzen zu erblicken sein. Die Leistung der Bw., um das Bestandrecht zu erhalten, bestünde in den vier Tiefgaragenplätzen, das Recht, weitere 24 Stellplätze zu errichten, könne nicht in einem Austauschverhältnis gesehen werden. Auch würde der Wert der vier Parkplätze (anteilige Errichtungskosten ca. € 26.100,00) zuzüglich der dem Bestandgeber eröffneten Möglichkeit, auf der Tiefgarage ein Wohnhaus zu errichten, objektiv gesehen dem der Bw. eingeräumten Nutzungsrecht angemessen gegenüberstehen.

Weiters müsste die Errichtung der vier unbelasteten Stellplätze nach Auffassung der Bw. getrennt gesehen werden von der Errichtung der ursprünglich restlichen 24 Stellplätze. Nach den Erkenntnissen des VwGH vom 7. Dezember 1977, 1005/75, und vom 24. April 1978, 1610/75, wären einmalige Leistungen des Bestandnehmers nur in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, soweit sie tatsächlich für die Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache erbracht werden.

Technisch gesehen hätte sogar die Möglichkeit bestanden, bloß vier Parkplätze zu errichten, womit die Bw. aber ihrer Verpflichtung nachgekommen wäre und sich das Recht gesichert hätte, die weiteren Stellplätze zu errichten oder auch nicht.

Endlich brachte die Bw. noch vor, dass letztlich insgesamt 34 Tiefgaragenplätze errichtet worden wären und die Bruttogesamtkosten inklusive Nebenkosten hiefür € 222.362,23 betragen hätten.

Dem Vertreter der FA wurde der Inhalt dieses ergänzenden Schreibens, insbesondere die sachverhaltsbezogenen Ausführungen hinsichtlich der endlichen Anzahl der Stellplätze und der Gesamtkosten, zur Kenntnis gebracht. Eine weitere Stellungnahme oder Antragstellung seitens des FA werde jedoch nicht erfolgen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass mit dem gegenständlichen Vertrag der Bw. der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit, nämlich des Nutzungsrechtes an 24 Tiefgaragenplätzen auf bestimmten Grundstücken des A.B. eingeräumt wurde.

Voraussetzung für eine Gebührenpflicht nach § 33 TP 9 GebG ist, dass die Einräumung der Dienstbarkeit bzw. des Titels zur Erwerbung derselben durch ein entgeltliches Rechtsgeschäft erfolgt. Dabei ist nach den Vorschriften des Gebührengesetzes zu prüfen, ob das Rechtsgeschäft entgeltlich ist. Ein derartiges entgeltliches Rechtsgeschäft liegt dann vor, wenn nach dem Willen der Vertragsparteien eine Leistung iS einer subjektiven Äquivalenz durch die andere "vergolten" werden soll (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 12 zu § 33 TP 9 GebG; VwGH vom 16. Oktober 2003, 2003/16/0126). Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹¹, Band I, 102, führen hiezu aus, dass jede Partei selbst zu beurteilen habe, ob ihr die angebotene Gegenleistung so wertvoll ist, dass sie die eigene Leistung hiefür hingeben will und sie daher den Vertrag nur abschließt, wenn sie (subjektiv) meint, dass die Leistungen zumindest gleichwertig sind. Durch ein entgeltliches Rechtsgeschäft iS einer subjektiven Äquivalenz ist die eine Zuwendung durch die andere bedingt, es soll ein wirtschaftlicher Ausgleich erzielt werden (Koziol/Welser, a.a.O., 104).

Im hier zu beurteilenden Fall standen sich zwei untereinander fremde, nicht sonst irgendwie verbundene Vertragsparteien gegenüber. Die gegenseitige Rechtseinräumung erfolgte daher im gewöhnlichen Rechtsverkehr und ist sohin davon auszugehen, dass keine Partei der anderen etwas schenkungsweise überlassen, sondern jeder für seine Leistung eine (subjektiv gesehen) zumindest gleichwertige Leistung erhalten wollte. Damit ist aber klargestellt, dass ein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt, wovon auch die Bw. ausgegangen ist, wenn sie in der Berufung beantragt, bei der Neuberechnung der Gebühr als Entgelt das dem A.B. zustehende Nutzungsrecht an vier Tiefgaragenplätzen, bewertet mit den anteiligen Errichtungskosten hiefür, als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Noch deutlicher betonte die Bw. in ihrem ergänzenden Schriftsatz ausdrücklich, dass als Entgelt die (Kosten für die) Zurverfügungstellung von vier Tiefgaragenplätzen erblickt werden könne.

Diesem Ansinnen der Bw. kann sich der Berufungssenat in dieser Form jedoch nicht anschließen. Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG ist der Wert des bedungenen Entgelts. Zur Auslegung des Begriffs des Wertes des Entgeltes können grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für den "Wert" im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG gelten (Fellner, a.a.O., Rz 14; Bavenek-Weber, FJ-GVR 1996, 22; VwGH vom

3. Oktober 1961, 174/61, und vom 31. Mai 1995, 94/16/0132), ohne dass aber die Sonderbestimmungen insbesondere der Abs. 2 und 3 des § 33 TP 5 GebG zur Anwendung gelangen könnten. War es gemeinsamer Wille der Vertragsparteien, dass mit den Mitteln der Mieterin ein zur Vermietung als Wohnung oder Büro geeigneter Mietgegenstand überhaupt erst geschaffen werde und der Vermieter dafür keine Entschädigung leisten müsse, so sind auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Um nämlich die Bestandsache bestimmungsgemäß für Wohn- und Bürozwecke gebrauchen zu können, musste die Mieterin nicht nur den Zins, sondern auch die Ausbaukosten aufwenden, welche zusammen den Wert iSd § 33 TP 5 Abs. 1 GebG ergeben würden (VwGH vom 20. August 1996, 93/16/0097).

Gemeinsamer Wille der Vertragsparteien im gegenständlichen Fall war nun, dass die Bw. auf ihre Kosten eine Tiefgarage zu errichten hatte und davon 24 Stellplätze auf immerwährende Zeit unentgeltlich nutzen sollte. A.B. behielt sich im Gegenzug dafür das ebenfalls immerwährende Nutzungsrecht an vier Stellplätzen vor und steht ihm und seinen Rechtsnachfolgern überdies ein zum weiteren Aufbau geeignetes Fundament zur Verfügung. Um sohin in den Genuss des Nutzungsrechtes an den 24 Tiefgaragenplätzen zu gelangen, hatte die Bw. Baukosten für die Errichtung der Tiefgarage aufzuwenden, welche im Lichte der vorangeführten herrschenden Meinung, insbesondere der Ansicht des VwGH im Judikat vom 20. August 1996, 93/16/0097, zum Wert des Entgeltes zu zählen sind. Noch größere Bedeutung misst der Berufungssenat diesbezüglich der überdies zu § 33 TP 9 GebG ergangenen Entscheidung des VwGH vom 3. Oktober 1961, 174/61, zu, worin dieser erkannt hatte, dass Voraussetzung für die Einräumung eines Wohnrechtes an einer erst von der Nutzungsberechtigten auf ihre Kosten zu errichtenden Wohnung eben die Aufwendung dieser Kosten gewesen sei, da eine Einräumung des Wohnrechtes ohne den Aufbau der Wohnung gar nicht möglich gewesen wäre. Den Einwand der damaligen Beschwerdeführerin, die aufgewendeten Kosten wären nicht der Gebrauchsgeberin, sondern Dritten (den bauausführenden Professionisten) zugute gekommen, hat der VwGH nicht nur als unbeachtlich, sondern gerade wirtschaftlich betrachtet die Aufwendungen als Gegenleistung für den Erhalt des Nutzungsrechtes an der von der Gebrauchsnehmerin geschaffenen Wohnung angesehen.

Der Einwand der Bw., in Punkt 3. der Vertragsurkunde wäre nur die Verpflichtung zur Errichtung einer Tiefgarage, nicht aber die Anzahl der Stellplätze, enthalten, ist angesichts der dort unter 3.1. im ersten Satz enthaltenen und insoweit eindeutigen sowie einer weiteren Auslegung nicht mehr zugänglichen Formulierung ("Die aus 28 Tiefgaragenplätzen (KFZ-Stellplätzen) bestehende Tiefgarage ist von der A-GmbH auf ihre Kosten gemäß dem Einreichplan....zu errichten.") schlüssig unverständlich. Auch dass sich die Errichtungspflicht bis 30. Oktober 2001 nach Ansicht der Bw. nur auf die vier vom Gebrauchsgeber vorbehaltenen Stellplätze beziehen könne, ist im Lichte der getroffenen

Formulierung ("Das Bauwerk...") und der Situierung in der Urkunde (dritter Satz von Punkt 3.1.) als unzutreffend abzulehnen und bezieht sich diese Verpflichtung eindeutig auf "Die aus 28 Tiefgaragenplätzen (KFZ-Stellplätzen) bestehende Tiefgarage...". Dass für die nicht fristgerechte Fertigstellung keine Sanktionen vereinbart waren, ist für den Berufungssenat nicht weiter von entscheidender Relevanz, zumal nach den Ausführungen im Punkt 1., 2. Absatz, der Urkunde eine baldige Fertigstellung überwiegend im Interesse der Bw. gelegen war.

Schon aus der klaren und eindeutigen Abrede in Punkt 3.1. ("Die aus 28 Tiefgaragenplätzen (KFZ-Stellplätzen) bestehende Tiefgarage **ist**....zu errichten.") ergibt sich für den Senat, dass sich die Verpflichtung nur auf die Errichtung einer aus 28 Stellplätzen bestehende Tiefgarage beziehen kann, und nicht, wie die Bw. vermeint, hinsichtlich der von ihr zu benutzenden 24 Stellplätze eine bloße Berechtigung vorliegt. Abgesehen davon bleibt die Bw. eine wirtschaftlich plausible Erklärung für ihre Ansicht, sie wäre nur zur Errichtung einer Tiefgarage mit vier Stellplätzen verpflichtet gewesen und hätte sich damit das Recht gesichert, irgendwann einmal oder vielleicht auch nicht die ihr zum Gebrauch zustehenden Stellplätze zu errichten, schuldig.

Insgesamt gesehen hatte sich die Bw. daher zur Errichtung einer aus 28 KFZ-Abstellplätzen bestehenden Tiefgarage verpflichtet. Der Hinweis der Bw. auf das Judikat des VwGH vom 21. Mai 1958, 1974/55, wonach Aufwendungen, zu deren Erbringung ein Bestandnehmer bloß berechtigt, nicht aber verpflichtet sei, nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr einzubeziehen wären, musste sohin ins Leere gehen.

Nicht gefolgt werden kann auch der Auffassung der Bw., das Entgelt könne nur in der Errichtung von vier Tiefgaragenplätzen bestehen, da der Dienstbarkeitsgeber durch das auf immerwährende Zeit eingeräumte und sogar auf die beiderseitigen Rechtsnachfolger übergehende Nutzungsrecht niemals in den Genuss der Nutzung an den 24 Stellplätzen gelangen könnte und sohin der Vorteil des A.B. nur im Wert der vier Parkplätze und allenfalls der ihm eröffneten Möglichkeit, auf dem vorhandenen Fundament kostengünstiger ein Wohnhaus aufzubauen, gelegen sei. Es ist nämlich nicht entscheidend, welcher Vorteil dem Dienstbarkeitsgeber zukommt oder wie hoch sein Vorteil nach Ablauf der Vertragsdauer sei (VwGH vom 3. Oktober 1961, 174/61; 20. August 1996, 93/16/0097), sondern lediglich das, was der Dienstbarkeitsnehmer insgesamt aufwenden musste, um in den Besitz des Nutzungsrechtes zu gelangen. Um in den Besitz des Gebrauchsrechtes an 24 Tiefgaragenplätzen zu gelangen, musste die Bw. nach den obigen Ausführungen aber die Kosten für eine aus 28 Stellplätzen bestehende Tiefgarage übernehmen. Die von der Bw. gewünschte Vertragsauslegung würde nicht nur am klaren Wortlaut der Urkunde vorbeigehen, sondern auch wirtschaftlich gesehen unverständlich sein.

Sofern die Bw. noch vermeint, die beiden gegenseitigen Leistungen würden sich objektiv betrachtet angemessen gegenüberstehen, so ist sie auf die obigen Darlegungen zu

verweisen, wonach einerseits nur die subjektive Äquivalenz maßgebend ist und andererseits nicht der (wirtschaftliche) Vorteil des Bestandgebers, sondern die insgesamt vom Dienstbarkeitsnehmer zu tragenden Kosten von entscheidender Relevanz sind. Auch hat der VwGH schon in seiner Entscheidung vom 7. Dezember 1977, 1005/75, 1552/75, zur vergleichsweise heranziehbaren Bestimmung des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG erkannt, dass unter dem Wert, nach dem die Gebühr zu bemessen ist, der Preis verstanden werden müsse, um den der Gebrauch der Sache im Sinne des § 1094 ABGB "als gekauft anzusehen" sei. Auch eine einmalige Leistung könne darunterfallen, jedoch nur, wenn diese in einem unmittelbaren Bezug zur Überlassung der Bestandsache stünde (VwGH vom 24. April 1978, 1610/75). Gerade dieser unmittelbare Zusammenhang kann im gegenständlichen Fall nicht in Abrede gestellt werden, da ohne die Errichtung einer aus 28 Stellplätzen bestehenden Tiefgarage die Einräumung der Dienstbarkeit an vorher nicht vorhandenen 24 Stellplätzen denkunmöglich ist. Soweit die Bw. unter Bezugnahme auf die letztgenannten Judikate des VwGH erkennbar zwei getrennte Vorgänge, nämlich die Errichtung der vier unbelasteten Stellplätze einerseits und die Errichtung der ursprünglich weiters vorgesehenen 24 Parkplätze andererseits, erblicken möchte, so ist ihr entgegenzuhalten, dass sowohl nach dem Urkundeninhalt als auch in wirtschaftlicher Betrachtung die eine Leistung ohne die andere undenkbar ist. Die von der Bw. angezogenen Erkenntnisse, in denen das Vorliegen getrennter Rechtsgeschäfte tatsächlich gegeben bzw. noch zu erheben war, vermögen daher auch diesbezüglich der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Endlich ist noch zum von der Bw. in ihrem Ergänzungsschreiben erstatteten Hinweis, dass letztlich 34 Tiefgaragenplätze errichtet worden wären und die Kosten hiefür rund € 222.000,00 betragen hätten, zu bemerken, dass dieser Umstand der Bw. weder zum Vorteil noch zum Nachteil gereicht. So hat der VwGH mehrfach erkannt (Entscheidungen vom 20. August 1996, 93/160097, und vom 30. Mai 1994, 92/16/0144), dass für die Bemessung der Gebühr nicht die tatsächlich erbrachten, sondern nur die vertraglich vereinbarten Leistungen maßgebend wären. Dieses neue Vorbringen hinsichtlich der Anzahl der tatsächlich errichteten Tiefgaragenplätze und der Gesamtbaukosten wurde dem Vertreter des FA zur Kenntnis gebracht und hat dieser namens des FA auf eine weitere Äußerung oder Antragstellung verzichtet.

Im vorliegenden Fall hat sich die Bw. nun verpflichtet, eine aus 28 Stellplätzen bestehende Tiefgarage zu errichten und die für den einzelnen Abstellplatz anerlaufenen Kosten mit € 6.540,07 brutto bekannt gegeben. Unter Berücksichtigung dieser vom FA nicht weiter beanstandeten Kosten je Stellplatz ergibt sich eine Bemessungsgrundlage, wie schon im angefochtenen Bescheid, von € 183.121,96, wovon die Gebühr zu berechnen war.

Die dagegen erhobene Berufung erweist sich insgesamt gesehen als unbegründet, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 30. Juni 2005