



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Liftgesellschaft.XY, Adresse, vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft, vom 29. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. September 2004 betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Ausgehend von einem Wert des bedungenen Entgeltes von 442.792,82 € (= 6.092.962 S) werden die Rechtsgebühren gemäß § 33 TP 9 GebG in Höhe von 8.855,86 €, die festen Gebühren mit 682,95 € und die Gebührenerhöhung mit 2.440,99 € festgesetzt, wodurch sich zusammengefasst ein Betrag von 11.979,80 € ergibt.

Entscheidungsgründe

Im gemäß § 150 BAO erstellten Bericht vom 16. September 2004 über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Liftgesellschaft.XY wurden auszugsweise folgende Feststellungen getroffen:

"Tz 6

Mit Dienstbarkeitsvertrag vom 19.2.2001 hat D.S. den Gesellschaftern der Gesellschaft bürgerlichen Rechts "S-Lift", Herrn P.F. und Hotel.B.GmbH, das Recht eingeräumt auf der bestehenden Trasse des S-Liftes eine Seilförderanlage zu errichten, zu betreiben, zu erhalten, zu erneuern, umzubauen und auch zu erweitern und am gesamten dienstbaren Grundstück eine Piste anzulegen und zu betreiben sowie diese auch zu beschneien und zu beleuchten.

P.F. und die Hotel.B.GmbH sind, vorbehaltlich der Zustimmung der betroffenen Grundeigentümer, berechtigt, die Brücke über den G-Bach auf ihre Kosten zu erneuern.

Da die Brücke für schwere Baufahrzeuge befahrbar gemacht werden musste, waren die Dienstbarkeitsnehmer nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet eine neue Brücke zu errichten. Laut Rechnung vom 28.9.2001 betrugen diese 1.277.963,00 S.

Zur Auslegung des Begriffs des Wertes des Entgeltes können grundsätzlich dieselben Überlegungen wie jene für den "Wert" im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG herangezogen werden.

Entsprechend dem zum § 33 TP 5 Abs. 1 GebG ergangenen VwGH- Erkenntnis vom 20.8.1996, Zl. 93/16/0097 waren daher die Kosten für den Brückenbau Gegenleistung und daher die Bemessungsgrundlage.

Die Gebühr gemäß § 33 TP 9 beträgt 25.559,00 S, siehe Tz. 12.

Tz. 7

Mit Vertrag vom 23.4.2001 räumt D.S. der Liftgesellschaft.XY hinsichtlich der Dienstbarkeiten die gleichen Rechte wie P.F. und der Hotel.B.GmbH (siehe Tz. 6) ein.

Die Gebühr gemäß § 33 TP 9 beträgt 25.559,00 S, siehe Tz. 12."

In Tz. 12 übertitelt mit "Zusammenstellung Dienstbarkeitsverträge - Liftgesellschaft.XY" wurden für den Dienstbarkeitsvertrag abgeschlossen mit dem Dienstbarkeitsgeber D.S. und für den "gleichen Vertrag wie zu Nr. 6 nur mit P.F. und Hotel.B.GmbH" ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von jeweils 1.277.963 S die Rechtsgebühr mit je 25.559 S ermittelt. Zusammen mit zwei anderen (nicht streitgegenständlichen) Dienstbarkeitsverträgen betrug die vom Prüfer errechnete Hundertsatzgebühr insgesamt 147.418 S bzw. 10.713,28 €.

Mit dem Bescheid vom 17. September 2004 folgte das Finanzamt den Prüfungsfeststellungen und setzte gegenüber der Liftgesellschaft.XY (im Folgenden: Bw.) die Hundertsatzgebühren (laut Tz. 5,6,7,8 des Prüfungsberichtes) mit 10.713,28 €, die festen Gebühren (Tz 9,10) mit 682,95 € und die Gebührenerhöhung (Tz. 11) mit 2.440,99 €, zusammen 13.837,22 € fest. Als Begründung wurde auf den Prüfungsbericht ABNr. XX vom 16.9.2004 hingewiesen.

Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung bekämpft die Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG für die Dienstbarkeitsverträge vom 19.2.2001 und vom 23.4.2001 mit D.S. gemäß Tz. 6 und Tz. 7 des Prüfberichtes mit jeweils 25.559 S im Wesentlichen mit dem Einwand, die Errichtungskosten für die Brücke würden keine Gegenleistung für die Einräumung der Dienstbarkeit darstellen. Es sei im Zeitpunkt der Vertragserrichtung klar gewesen, dass die Liftgesellschaft die Brücke erneuern werde, um die Liftanlage errichten zu können (Nutzung durch schwere Baumaschinen). Der Fruchtgenusseinräumer D.S. nutze die neue Brücke gleich wie die alte, habe also überhaupt keine Nutzensteigerung. Die Brücke werde nämlich in der Praxis weitaus überwiegend von der Liftgesellschaft.XY genutzt. Im Winter bestehe auf dieser Straße ein Fahrverbot für PKW. Es erfolgten lediglich Zulieferungen zur Schihütte des D.S. und Transporte zum G-Lift und Fahrten mit Pisten – Bullys der Liftgesellschaft. Im Sommer sei die Schihütte geschlossen, Fahrten würden nur von der Liftgesellschaft für Revisions- und Reparaturarbeiten durchgeführt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt auf folgende Begründung gestützt:

"Gemäß § 33 TP 9 GebG wird die Rechtsgeschäftsgebühr bei Dienstbarkeiten vom Wert des bedungenen Entgeltes berechnet. Zum Entgelt zählen alle Leistungen zu denen der Dienstbarkeitsnehmer verpflichtet ist um in den Genuss des Dienstbarkeitsrechtes zu gelangen. Die Erneuerung der Brücke war notwendig, da zur Erneuerung der Seilförderanlage schwere Maschinen den G-Bach passieren mussten. Aus diesem Grund war der Berufungswerber nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet die G-Brücke zu erneuern, da die alte Brücke einer solchen Belastung nicht stand gehalten hätte.

Zur Auslegung des Begriffes "Wert der Gegenleistung" können grundsätzlich dieselben Überlegungen wie jene für den "Wert" im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG herangezogen werden. Entsprechend dem zum § 33 TP 5 Abs. 1 GebG ergangenen VwGH- Erkenntnis vom 20.08.1996, ZI. 93/16/0097 waren daher die Kosten für den Brückenbau Gegenleistung. Entscheidend für die Ansetzung der Brückenbaukosten als Wert für die Dienstbarkeit ist nicht, ob der Dienstbarkeitseinräumer dadurch eine Nutzsteigerung hat, sondern ob die Dienstbarkeitsberechtigten verpflichtet waren die Brücke zu erneuern.

Die Berufung war daher vollinhaltlich abzuweisen. "

Die Bw. stellte in der Folge den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wurde ausgeführt, das Finanzamt habe eine für sie günstige VwGH- Entscheidung über die Vergebühr von Mietverträgen einfach auf den Fall der Vergebühr einer Dienstbarkeitseinräumung umgelegt. Dabei werde verkannt, dass TP 5 des § 33 GebG allgemein vom "Wert" des Mietverhältnisses spreche, während § 33 TP 9 GebG lt. Gesetzestext dezidiert vom "bedungenen Entgelt" für die Dienstbarkeitseinräumung ausgehe. Es würden daher unterschiedliche Sachverhalte vorliegen, die nicht gleich beurteilt werden könnten. Weiters werde das im gegenständlichen Vertrag, Punkt III eingeräumte Recht auf Erneuerung der Brücke in eine Verpflichtung zur Brückenerneuerung umgedeutet. Im Punkt III werde im letzten Absatz schriftlich festgehalten, dass kein Entgelt an den Liegenschaftseigentümer zu bezahlen sei, weil sich D.S. eine Gästefrequenzerhöhung in seiner Schihütte erwartet habe. Diese Frequenzerhöhung sei aber nicht durch die Neuerrichtung der Brücke zu erwarten, sondern nur durch den Schiliftbetrieb. Die Brückenneuerrichtung führe nicht zu einer Frequenzsteigerung für die Schihütte, da im Winter für PKW ein Fahrverbot bestehe und für Zufahrten im Sommer die alte Brücke ausreichend geeignet gewesen sei. Die Nutzwerterhöhung durch den Brückenneubau für D.S. werde mit 1000 € jährlich geschätzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 9 GebG 1957, BGBl. Nr. 267/1957 idgF. unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, von dem Werte des bedungenen Entgeltes einer Gebühr von 2 v.H. Zur Auslegung des Begriffes des Wertes des Entgeltes können grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für den "Wert" im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG gelten (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rz 14 zu § 33 TP 9 GebG). Die vom VwGH in dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis vom 20.8.1996, 93/16/0097 getätigten grundsätzlichen Aussagen treffen daher durchaus auch im Streitfall zu.

Voraussetzung der Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG ist es, dass die Einräumung der Dienstbarkeit durch entgeltliches Rechtsgeschäft erfolgt. Ein solches entgeltliches Rechtsgeschäft liegt vor, wenn nach dem Willen der Parteien eine Leistung iS einer subjektiven Äquivalenz durch die andere "vergolten" werden soll. Auf das Vorhandensein einer solchen Äquivalenz kann dabei auch aus dem Sachverhalt geschlossen werden (vgl. VwGH vom 18. 2. 1983, 81/17/0030, VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126 und VwGH 4.12. 2003, 2003/16/0143).

Im vorliegenden Berufungsfall besteht allein Streit darüber, ob das Finanzamt zu Recht die von der Bw. getragenen Errichtungskosten der neuen G-Brücke als Gegenleistung (Entgelt) für die Einräumung der Dienstbarkeit angesehen und angesetzt hat.

Unter Punkt III des in Frage stehenden Dienstbarkeitsvertrages vom 23. April 2001 legten die Vertragsparteien D.S. und die Liftgesellschaft.XY auszugsweise Folgendes fest:

"Die 'Liftgesellschaft.XY' wird- vorbehaltlich der Zustimmung der betroffenen Grundeigentümer- berechtigt, die Brücke über den G-Bach auf ihre Kosten zu erneuern. Die Kosten der Erhaltung und allfälligen weiteren Erneuerung der Brücke haben Herr D.S. als Eigentümer von Gst 5325/5 einerseits und die 'Liftgesellschaft.XY' andererseits zu gleichen Teilen zu tragen.

Die 'Liftgesellschaft.XY' hat für die ihr eingeräumten Dienstbarkeitsrechte kein Entgelt an den Eigentümer der dienstbaren Fläche zu bezahlen, weil durch die von der Dienstbarkeitsberechtigten beabsichtigten Maßnahmen die Infrastruktur verbessert wird, wodurch sich, ohne dass die Dienstbarkeitsberechtigte dafür haftet, auch die Gästefrequenz in 'XY-Schihütte' erhöhen wird."

Der Zusammenhalt dieser vertraglichen Vereinbarungen lässt erkennen, dass der Dienstbarkeitseinräumer allein deshalb auf ein betragsmäßig ausgewiesenes Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit verzichtete, weil er sich durch die vereinbarten Infrastrukturmaßnahmen eine Erhöhung des wirtschaftlichen Erfolges seiner Schihütte versprach. In der Möglichkeit der Lukrierung höherer Einnahmen aus dem Betrieb seiner Schihütte sah er die "Gegenleistung" für die Einräumung des Dienstbarkeitsrechtes. Damit die Bw. aber überhaupt in die Lage versetzt wurde, das vereinbarten Dienstbarkeitsrecht, nämlich *"auf der bestehenden Trasse eine Selförderanlage zu errichten, zu betreiben, zu erhalten, zu erneuern, umzubauen und auch zu erweitern, und am gesamten dienstbaren Grundstück eine Piste anzulegen und zu betreiben, sowie diese auch zu beschneien und zu beleuchten"* entsprechend ausüben zu können, bestand Einvernehmen zwischen den Vertragsparteien, dass vorher die alte G-Brücke von der Bw. auf ihre Kosten durch eine neue, tragfähiger Brücke ersetzt werden musste. Erst die Kosten der Erhaltung und allfälligen weiteren Erneuerung der Brücke sollten von beiden Vertragsteilen zu gleichen Teilen getragen werden. Der durch Punkt III des Dienstbarkeitsvertrages implizit hergestellte Zusammenhang zwischen der auf Kosten der Bw. vorzunehmenden Brückenerneuerung und der vereinbarten Nichtfestlegung eines ausdrücklichen Entgeltes für die Einräumung der Dienstbarkeit zeigt auf, dass nach dem Willen der Vertragsparteien die "Berechtigung" (die wegen der als Folge der

Liftbauarbeiten erforderlichen Erhöhung der Traglast der Brücke im Tatsächlichen letztlich eine "Verpflichtung" war) zu dieser im Vertrag angeführten Erneuerung der Brücke als "subjektives Äquivalent" dafür angesehen wurde, dass von D.S. kein Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit verlangt worden war. Dieser vertraglich festgelegte Brückenbau bildete im Vorfeld jene notwendige Infrastrukturmaßnahme, durch die die Bw. überhaupt erst in die Lage versetzt wurde, das ihr eingeräumte Dienstbarkeitsrecht auch entsprechend ausüben zu können. Wenn somit die Bw. vereinbarungsgemäß auf ihre Kosten jene baulichen Maßnahmen durchzuführen hatte, die ansonsten dem Dienstbarkeitseinräumer obliegen gewesen wären, um damit überhaupt erst die notwendigen tatsächlichen Voraussetzungen für die dadurch ermöglichte Ausübung der Dienstbarkeit zu schaffen, dann liegt in diesen Baukosten das wirtschaftliche Äquivalent und damit das Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit. Entgegen dem Berufungsvorbringen kommt es dabei nicht darauf an, ob der Dienstbarkeitseinräumer dadurch eine "Nutzensteigerung" erfahren hat, entscheidend war vielmehr, zu welchen wirtschaftlichen Leistungen sich der Dienstbarkeitsberechtigte im Rahmen der Äquivalenz verpflichtete, um die Dienstbarkeit eingeräumt zu erhalten.

Der Rechtsstandpunkt des Finanzamtes ist daher nicht verfehlt, dass in der Tragung der (hinsichtlich der betragsmäßigen Höhe von 1,277.962 S unbestritten gebliebenen) Baukosten für den Brückenneubau das wirtschaftliche Äquivalent und damit das bedungene Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit zu sehen ist. Das Berufungsvorbringen vermochte daher keine Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides aufzuzeigen.

Aus den Bestimmungen der § 289 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 279 Abs. 1 und § 115 BAO (siehe Stoll, BAO, Kommentar, Band 3, Seite 2797) ergibt sich die "Berechtigung" und (aus Gründen der Beachtung der materiellen Richtigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung) auch die Verpflichtung der Berufungsbehörde, aus einer erkannten Unrichtigkeit im Tatsachenbereich oder im Bereich der rechtlichen Beurteilung die entsprechenden Folgerungen zu ziehen und die Abänderung des von ihr als rechtswidrig erachteten Bescheides im Spruch ihrer Berufungsentscheidung in allen Belangen, somit auch in den unangefochten gebliebenen Punkten vorzunehmen.

An Sachverhalt ergibt sich aus Tz 6, Tz 7 und Tz 12 des Betriebsprüfungsberichtes, dass neben der Gebühr für den Dienstbarkeitsvertrag vom 23. April 2001, mit dem D.S. der Liftgesellschaft.XY das streitige Dienstbarkeitsrecht eingeräumt hatte, auch die Gebühr für den Dienstbarkeitsvertrag vom 19. Februar 2001, abgeschlossen zwischen D.S. einerseits und P.F./Hotel.B.GmbH andererseits, gegenüber der Bw. festgesetzt worden ist, wurde doch mit diesem Gebührenbescheid ausgehend von der Bemessungsgrundlage von 1,277.962 S für beide Dienstbarkeitsverträge jeweils die Rechtsgebühr von 25.559 S vorgeschrieben. Diese Vorgehensweise hängt augenscheinlich damit zusammen, weil die Liftgesellschaft.XY von den

Gesellschaftern der Gesellschaft bürgerlichen Rechtes "S-Lift", nämlich von P.F. und Hotel.B.GmbH, die "S-Liftanlage" käuflich erworben haben und nach Vertragspunkt XIII des Dienstbarkeitsvertrages vom 19. Februar 2001 "die mit diesem Vertrag vereinbarten Rechte und Verpflichtungen auch auf die Erben bzw. Rechtsnachfolger der jeweiligen Vertragsteile übergehen." Bei dieser Festsetzung übersah das Finanzamt, dass diese zivilrechtliche Vereinbarung letztlich nichts an der allein nach dem Abgabenrecht zu beurteilenden Frage zu ändern vermochte, wer für den jeweiligen Dienstbarkeitsvertrag als Gebührenschuldner überhaupt in Betracht kam und welchem die Gebühr mittels an ihn gerichteten Bescheid vorzuschreiben ist.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 GebG sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften zur Entrichtung der Gebühren verpflichtet,

a) wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist, die Unterzeichner der Urkunde.

Nach dieser Gesetzesbestimmung können Gebührenschuldner somit nur die Unterzeichner des Dienstbarkeitsvertrages vom 19. Februar 2001 sein. Diese Personen, die als Abgabenschuldner in Betracht kommen, sind gemäß § 77 Abs.1 BAO Abgabenpflichtige. Sind mehrere Personen Schuldner derselben Gebühr, so schulden sie diese nach § 28 Abs. 6 GebG grundsätzlich als Gesamtschuldner. Unterzeichner dieses Dienstbarkeitsvertrages waren D.S. einerseits und die Hotel.B.GmbH bzw. P.F. andererseits, weshalb nur diese Personen als Gebührenschuldner (Gesamtschuldner) in Betracht kamen. Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses hängt es im Übrigen gemäß § 891 zweiter Satz ABGB in der Folge vom Gläubiger ab, ob er von allen oder von einigen Mitschuldern das Ganze oder nach von ihm gewählten Anteilen oder ob er das Ganze von einem Einzigen fordern will. Im Rahmen der dabei vorzunehmenden Ermessensübung darf sich die Abgabenbehörde aber nicht ohne sachgerechten Grund an jene Partei halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte. Nach Punkt XII des Dienstbarkeitsvertrages vom 19. Februar 2001 sollten die Kosten der Vergebühr die Gesamtschuldner Hotel.B.GmbH und P.F. je zur Hälfte tragen. Wenn daher das Finanzamt die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG für den Dienstbarkeitsvertrag vom 19. Dezember 2001 (Tz. 6) mit dem gegenständlichen Bescheid gegenüber der Liftgesellschaft.XY vorschreibt, einer Person also, die unzweifelhaft nicht Vertragsunterzeichner war und demzufolge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 GebG als Gebührenschuldner (Gesamtschuldner) und Abgabepflichtiger für diese in Frage stehende Rechtsgebühr in Höhe von 1.857,44 € (1.277.962 S x 2 % = 25.559 S oder 1.857,44 €) überhaupt nicht in Betracht kam, dann belastet diese unrichtige Festsetzung den Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO war daher der Berufung dahingehend teilweise statzugeben, dass ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 442.792,82 € (7.370.924 S – 1.277.962 S = 6.092.962 S) die Rechtsgebühren (Tz. 5,7,8) mit 8.855,86 €, die feste Gebühren (Tz. 9,10) mit (unverändert) 682,95 € und die Gebührenerhöhung (Tz 11) mit (unverändert) 2.440,99 € festgesetzt werden, zusammengefasst ergibt sich nunmehr ein Betrag von 11.979,80 € (bislang: 13.837,22 €). Bloß der Vollständigkeit halber wird noch erwähnt, dass nach Tz. 11 des Prüfungsberichtes die Rechtsgebühren für die Dienstbarkeitsverträge nach Tz. 6 und 7 in die Berechnung der Gebührenerhöhung nicht einbezogen waren, sodass durch den nunmehrigen Nichtansatz der Rechtsgebühr nach Tz. 6 kein Änderungsbedarf bezüglich der Gebührenerhöhung besteht.

Innsbruck, am 25. Jänner 2006