

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der BF, ADR, über die Beschwerde vom 29.02.2016 gegen den Bescheid der belannten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.01.2016, ErfNr*** betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert wie folgt:

Die Gebühr wird festgesetzt mit **€ 683,77**
(2 % einer Bemessungsgrundlage von **€ 34.188,30**).

Soweit durch dieses Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag (€ 143,77) gemäß § 93a BAO iVm 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt, entfällt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Gebührenanzeige - Urkundeninhalt

Am 27. März 2015/24. März 2015 schlossen Herr AB als „Nutzungsgeber“ (kurz NG) und die BF-ALT als „Nutzungsberechtigte“ (die nunmehrige Beschwerdeführerin, deren Firmenwortlaut in der zwischenzeit auf BF geändert wurde, kurz Bf. oder NB) einen sog. „Nutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag“ ab, der beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FA) unter der ErfNr*** zur Vergebührung angezeigt wurde.

Die Vertragsurkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„1. Vertragsgegenstand

*Der NG ist grundbürgerliche Eigentümer der Liegenschaft EZ***, Grundbuch*** ORT,... Gegenstand dieses Vertrages ist die Einräumung der in den Punkte 2. bis 12, dieses Vertrages geregelten Nutzungsrechte sowie des dinglichen Rechts der Dienstbarkeit an den im beiliegenden Lageplan (Beilage 1) markierten Teilflächen (...) der*

vertragsgegenständlichen Liegenschaft durch den NG für sich und seine Rechtsnachfolger zugunsten der NB und ihrer Rechtsnachfolger

...

3. Dauer der Vereinbarung

3.1. Dieser Vertrag tritt mit seiner Unterfertigung durch beide Vertragsparteien in Kraft und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

...

4. Nutzungsentgelt, Beginn der Zahlungen, Wertsicherung

4.1 Für die mit diesem Vertrag erfolgte Einräumung von Nutzungsrechten und Dienstbarkeiten hat die NB dem NG für den Zeitraum ab dem Baubeginn ein Nutzungsentgelt in der Höhe von jährlich € 2.500,-- (...) zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer zu bezahlen. Sollte auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft eine Windkraftanlage mit einer installierten Nennleistung von mehr als 3 MW errichtet werden, so erhöht sich das jährliche Nutzungsentgelt für jedes die Leistung von 3 MW übersteigende MW um € 500,-- (...) zuzüglich USt. (z.B. installierte Leistung von 6 MW, ergibt jährliches Nutzungsentgelt von € 2.500,-- + (6-3) x 500,-- = € 4.000,--). Mit diesem Nutzungsentgelt sind sämtliche Ansprüche der NG im Zusammenhang mit der Einräumung und Ausübung der Nutzungsrechte und der Dienstbarkeit abgegolten.

...

8. Pflichten der Nutzungsberechtigten

Die NB ist verpflichtet,..

...

8.3 den NG hinsichtlich aller Ansprüche, die sich aus Errichtung und Betrieb der Anlage gegen sie ergeben, schad- und klaglos zu halten, sowie anfallende Verfahrenskosten und Abgaben, welcher Art auch immer, zu tragen, etwaige Flurschäden außerhalb der vertragsgegenständlichen Liegenschaft sind nach den Richtwerten der NÖ Landwirtschaftskammer abzugelten....

8.4 eine getrennte Verrechnung der Energieversorgungskosten der Windkraftanlage sicherzustellen und alle Anschluss-, Leitungs- und Energiekosten zu tragen und direkt mit dem jeweiligen Energieversorgungsunternehmen zu verrechnen;

8.5 für die Laufzeit dieses Vertrages eine angemessene Betriebshaftpflichtversicherung abzuschließen die gewährleistet, dass alle Schäden, die durch den Ein- und Ausbau oder den Betrieb der Anlage – aus wessen Verschulden (außer dem des NG und der diesem zuzurechnenden Personen) auch immer – entstehen, dem NG ersetzt werden und die Polizze dem NG vor Beginn der Bauarbeiten auf dessen Verlangen vorzuweisen;

...

11. Dienstbarkeit-Aufsandungserklärung

...
11.3 Der NG räumt hiermit für sich und seine allfälligen Rechtsnachfolger im Eigentum des dienenden Grundstückes der NB und ihren allfälligen Rechtsnachfolger im Eigentum der elektrischen Leitungsanlage und Telekomanlage sowie der Windkraftanlage samt Nebenanlagen das dingliche Recht der Dienstbarkeit ein, auf dem dienenden Grundstück gemäß den angeschlossenen Lagenplänen eine Windkraftanlage samt den erforderlichen Schalt-, Mess-, und Transformatorstationen und sonstigen notwendigen und nützlichen Nebenanlagen für den Windpark zu errichten sowie auf dem dienenden Grundstück eine elektrische Leitungsanlage sowie eine Telekomanlage zu verlegen.

...
11.5 Die NB nimmt die mit diesem Vertrag eingeräumten Rechte ("Dienstbarkeit") an.

..."

2. vorläufiger Gebührenbescheid vom 27.01.2016

Mit Bescheid vom 27. Jänner 2016 setzte das FA gegenüber dem Bf. für den o.a. Vertrag Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 iVm § 200 BAO vorläufig mit € 540,00 (2 % vom Wert des bedungenen Entgelts in Höhe von € 27.000,00) fest.

Zur Begründung führte das FA Folgendes aus:

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

Bemessungsgrundlage = jährliches Entgelt 2.500,-- + 500,-- USt = 3.000,-- x 9 gemäß § 15 BewG = 27.000,--

Der endgültige Bescheid ergeht nach Bekanntgabe ergeht nach Maßgabe des tatsächlichen Entgelts“

3. Beschwerde

Die dagegen eingebauchte Beschwerde richtet sich gegen die Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage.

Das FA sei bei der Berechnung der festgesetzten Gebühr davon ausgegangen, dass das Entgelt für die Einräumung des Nutzungsrechtes zuzüglich Umsatzsteuer an die Nutzungsgeberin entrichtet werde. Tatsächlich erfolge die Abrechnung ohne Umsatzsteuer (siehe beiliegende Rechnung vom 6. Mai 2015, Rechnungsnummer 01/2015).

Die Bf. ersuche daher um Festsetzung der Gebühr in Höhe von 2 % von € 22.500,00 = € 450,00.

4. Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6. April 2016 wies das FA die Beschwerde mit folgender Begründung als unbegründet ab:

„Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Bemessungsgrundlage für

die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG ist „der Wert des bedungenen Entgeltes“. Darunter sind alle Leistungen, die für die Einräumung der Dienstbarkeit versprochen werden, zu verstehen. Ist neben dem vereinbarten Entgelt auch die darauf entfallende Umsatzsteuer zu leisten, ist die Umsatzsteuer der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen.

Im gegenständlichen Vertrag wurde ein jährliches Nutzungsentgelt zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer vereinbart.

Im Hinblick auf die Bestimmung des § 17 Abs. 1 GebG ist daher die Umsatzsteuer bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Gebührenrechtlich kommt es nur auf die vertraglich bedungenen Leistungen an und nicht auf die tatsächlich erbrachten.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

5. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht brachte die Bf. ergänzend vor, dass das FA in seiner Beschwerdevorentscheidung in zutreffender Weise ausführe, dass für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend ist. Weiters werde in zutreffender Weise ausgeführt, dass für den Fall, dass neben dem vereinbarten Entgelt auch die darauf entfallende Umsatzsteuer zu entrichten ist, die Umsatzsteuer der "Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen ist. Im gegenständlichen Vertrag sei ein jährliches Entgelt in Höhe von EUR 2.500,00 zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer vereinbart worden.

Soweit könne die Bf. den Sachverhalt bestätigen und teile sie die Rechtsansicht des Finanzamts für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel. In der Folge verkenne das Finanzamt aber die Rechtslage. Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sei nämlich gemäß § 6 (1) Z 16 UStG steuerbefreit. Die gesetzliche Umsatzsteuer für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken betrage EUR 0,- und nicht 20%.

Im vorliegenden Sachverhalt liege eine umsatzsteuerlich steuerfreie Vermietung und Verpachtung von Grundstücken vor. Im Bereich der Umsatzsteuer sei für die Abgrenzung zwischen steuerpflichtiger Dienstbarkeit und steuerfreier Vermietung und Verpachtung die Rechtsprechung des EuGH zu beachten. Danach liege eine Vermietung von Grundstücken vor, wenn der Vermieter des Grundstücks dem Vermieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine bestimmte Dauer das Recht überträgt, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (EuGH 12.6.2003, Rs C-275-01). Diese Begriffsdefinition sei nach der Rechtsprechung des EuGH weit auszulegen. Nach EuGH 18.11.2004, Rs 0284/03 liege eine Vermietung von Grundstücken beispielsweise auch vor, wenn eine Gesellschaft den ihr verbundenen Gesellschaften gegen ein von der Nutzfläche abhängiges Entgelt ein widerrufliches Nutzungsrecht an ein und demselben Gebäude überträgt, das Objekt also nur gemeinsam mit anderen zu nutzen ist und der Vermieter sich ein Nachschaurecht vorbehält. Im Übrigen umfasse der Begriff der Vermietung

von Grundstücken auch die Vermietung von Liegeplätzen für Boote im Wasser oder für die Lagerung von Booten an Land (EuGH 3.3.2005, Rs C-428/02) oder die befristete Bestellung eines Fruchtgenussrechts an einem Grundstück (EuGH 4.10.2001, 0326/99). Ausschließlichkeit des Gebrauchs sei nicht erforderlich. Mitbenutzung oder zeitweilige Benützung genüge (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz § 6, Tz 359).

Im Sinne dieser durch die Rechtsprechung des EuGH geprägten weiten Begriffsdefinition der steuerfreien Vermietung und Verpachtung, seien Dienstbarkeitsverträge umsatzsteuerlich danach zu beurteilen, ob das Nutzungsverhältnis wirtschaftlich mit einer Vermietung vergleichbar ist (in diesem Fall liege umsatzsteuerlich eine steuerfreie Grundstücksvermietung vor) oder eben nicht. Die Kernfrage sei, ob es aufgrund des Vertrags zu einer Inbesitznahme des Grundstücks wie durch einen Eigentümer kommt. Die Überlassung von Grundstücken zwecks Errichtung von Handy- oder Strommasten, von Windkraftanlagen oder sonstigen Betriebsanlagen (wie zB Transformatorenstationen) werde sowohl von der Finanzverwaltung (vgl. AÖF 2007/18; Rz 2884 iVm Rz 2882 UStR) als auch in Fachkreisen (vgl. zB Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, § 22 R2 39) als steuerfreie Vermietung und Verpachtung angesehen. Die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 6 (1) Z 16 UStG auf bloße Leitungs- und Wegerechte werde hingegen allgemein verneint.

Der vorliegende Nutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag räume der Nutzungsberechtigten das Recht ein, auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft eine Windkraftanlage samt allen erforderlichen oder nützlichen (elektrischen, Telekommunikations-, technischen und sonstigen Nebenanlagen (zB Transformatorenstationen) sowie allen für den Windpark erforderlichen Zuleitungen, Anschlüssen und Zuwegungen zu errichten und zu betreiben und zu diesen Zwecken die vertragsgegenständliche Liegenschaft jederzeit zu betreten und zu befahren. Der Vertrag umfasse somit neben der Einräumung des Rechts auf Errichtung einer Windkraftanlage samt Nebenanlagen auch Leitungs- und Wegerechte. Gemäß dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung seien diese Leitungs- und Wegerechte unselbständige Nebenleistungen zur Hauptleistung Grundstücksüberlassung zum Zweck der Errichtung und des Betriebs einer Windkraftanlage und würde deren umsatzsteuerliches Schicksal teilen. Sie würden keinen eigenen Zweck erfüllen, sondern seien lediglich Mittel zum Zweck, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (zB VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072). Diesbezüglich sei auf ein Urteil des BFH (BFH 11.11.2004, V R 30/04, BStBI 2005, 802) zu verweisen, der die Überlassung von Grundstücksteilen zur Errichtung von Strommasten und die Einräumung des Rechts zur Überspannung der Grundstücke als einheitliche sonstige Leistung ansieht, die umsatzsteuerfrei sei.

Beim gegenständlichen Umsatz handle es sich um einen gemäß § 6 (1) Z 16 UStG steuerfreien Umsatz aus Vermietung und Verpachtung. Der Umstand, dass jeder Unternehmer das Recht habe, einen Umsatz, der nach § 6 (1) Z 16 UStG steuerfrei ist, gemäß § 6 (2) UStG als steuerpflichtig zu behandeln, ändere nichts daran, dass die

gesetzliche Umsatzsteuer im vorliegenden Sachverhalt Null und nicht 20% des im Vertrag angeführten jährlichen Entgelts in Höhe von EUR 2.500,- betrage.

6. Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 12.7.2016 - der auch der Bf. übermittelt wurde - legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und gab dabei folgende Stellungnahme zu den Argumenten der Bf. ab:

"Dem beschwerdegegenständlichen Fall liegt ein Nutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag zu Grunde. Im Vertrag wurde das Entgelt zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen USt vereinbart. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG sieht eine Befreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken vor. Eine Befreiung von der USt für Dienstbarkeiten ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Die vertraglich vereinbarte Übernahme der gesetzlichen USt stellt eine bedingte Leistung dar, die gemäß § 26 GebG als sofort fällige Leistung zu behandeln ist. Zudem besteht gemäß § 6 Abs. 2 UStG die Option zur Steuerpflicht. Bei Ziehung der Option ist Steuerpflicht zum Normalsatz von 20% gegeben. Die Option als einseitige Erklärung ist eine Bedingung, bei deren Eintritt die Steuerpflicht gegeben ist. Das grundlegende Merkmal der Vermietung von Grundstücken im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie besteht nach der Rechtsprechung des EuGH darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Der EuGH argumentiert mit der Vergleichbarkeit der Nutzungsverhältnisse, woraus wohl abgeleitet werden kann, dass die Einräumung von Dienstbarkeiten, die wirtschaftlich nicht mit der Vermietung vergleichbar sind, bei denen es insbesondere nicht zu einer Inbesitznahme des Grundstückes wie durch einen Eigentümer kommt, nicht unter diesen Begriff und damit nicht unter die Befreiung fallen. Dies würde wohl dafür sprechen, bei Leitungs- oder Wegservituten und dgl die Steuerbefreiung zu verneinen (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 6 Tz 370).

Mit gegenständlichem Nutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag wird der Bf das Recht eingeräumt, Teile einer bestimmten Liegenschaft für ihre Zwecke zu nutzen und nur die für ihre Zwecke tatsächlich erforderlichen Flächen in Anspruch zu nehmen und unter größtmöglicher Schonung der Interessen des Grundeigentümers zu behandeln.

Von einer eigentümerähnlichen Stellung des Nutzungsberechtigten kann nicht gesprochen werden, so dass die Befreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG nicht anwendbar ist."

7. Übergang der Zuständigkeit auf die Gerichtsabteilung 1062

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 20. Februar 2018 nahm der Geschäftsverteilungsausschuss (ua) die gegenständliche Rechtssache gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der unbesetzten Gerichtsabteilung 1034 ab und wurde diese der Gerichtsabteilung 1062 zur Erledigung zugewiesen.

8. Beweisaufnahme durch das BFG

Die nunmehr zuständige Richterin nahm zunächst Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile des Bemessungsaktes ErfNr*** und durch Recherchen im Internet über die Fertigstellung des Windparks.

9. Ermittlungsauftrag ans FA

Mit Verfügung vom 3. November 2018 wurde das Finanzamt gemäß § 269 Abs. 2 BAO beauftragt, Ermittlungen über die Höhe des durchschnittlichen jährlichen Nutzungsentgelts durchzuführen und beiden Parteien mitgeteilt, wie sich die Sach- und Rechtslage für das BFG darstellt.

10. Stellungnahme der Bf.

Am 25. September 2018 brachte die Bf. eine mit 17. September 2018 datierte Stellungnahme mit folgendem Inhalt ein:

"In seinen Entscheidungsgründen führt das Gericht auf Seite 4 wörtlich aus: „... Auf Grund der im gegenständlichen Fall getroffenen vertraglichen Vereinbarung ist der NG berechtigt, falls er für die Steuerpflicht optiert, die Umsatzsteuerbeträge der Bf. in Rechnung zu stellen.“.

Hier verkennt das Gericht den Sachverhalt und die getroffene vertragliche Vereinbarung, was wir bereits in den jeweiligen Vorlageanträgen deutlich zum Ausdruck gebracht haben. Nachdem uns dies in den Vorlageanträgen augenscheinlich nicht in entsprechender Weise gelungen ist, wollen wir den Sachverhalt und die vertragliche Vereinbarung hiermit nochmals verdeutlichen:

Der NG ist aufgrund der vertraglichen Formulierung „zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer“ eben nicht berechtigt, uns Umsatzsteuer aufgrund einer freiwilligen Option zur Steuerpflicht in Rechnung zu stellen. Der NG wäre lediglich berechtigt „gesetzliche“ nämlich gesetzlich verpflichtende Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

Der einzige Hintergrund für diese vertragliche Vereinbarung ist, dass die Nutzungs- und Dienstbarkeitsverträge grundsätzlich für viele Jahre abgeschlossen werden. Nachdem nicht ausgeschlossen werden kann, dass sich in der Zukunft vielleicht irgendwann einmal die derzeitige gesetzliche Regelung ändert und in vielen Jahren vielleicht irgendwann einmal Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken verpflichtend der Umsatzsteuer zu einem dann festgelegten Steuersatz unterliegen, soll in diesem und nur in diesem Fall dem NG die Möglichkeit eingeräumt werden, diese gesetzliche (im Sinn von „gesetzlich verpflichtende“) Umsatzsteuer auf uns als Nutzungsberechtigte zu überwälzen.

Bei einer derartigen vertraglichen Regelung handelt es sich allerding nicht um eine gebührenrechtlich unbeachtliche aufschiebende Bedingung, sondern um eine „ungewisse“ Leistung, weil völlig ungewiss ist, ob der Gesetzgeber jemals eine Umsatzsteuerpflicht für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken einführen wird. Derart ungewisse Leistungen haben nichts mit bedingten Leistungen zu tun und sind nur insoweit in die Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen als sie tatsächlich anfallen.“

Der Stellungnahme angeschlossen wurde eine Aufstellung, wonach aufgrund des gegenständlichen Nutzungs- und Dienstbarkeitsvertrages nur für 2015 tatsächlich ein Nutzungsentgelt iHv € 2.083,33 (aliquot für 10 Monate, Vertragssumme € 2.500,00) geleistet worden sei. Der Vertrag sei mit Dienstbarkeits- und Kaufvertrag vom 7.10.2015 ersetzt worden. Das Teilgrundstück, auf dem die Windkraftanlage stehe, sei gekauft und über die restlichen Grundstücke ein Dienstbarkeitsvertrag abgeschlossen worden.

11. Übermittlung der Ermittlungsergebnisse und Stellungnahme des Finanzamtes

Mit Schreiben vom 3. Oktober 2018 teilte das FA GVG dem BFG mit, dass es dem Ermittlungsauftrag vom 3.9.2018 folgend in den angeführten Fällen mit Vorhalt um Bekanntgabe der tatsächlichen Nennleistung der WKA, Höhe der Flurschäden, der Anschluss-, Leitungs- und Energiekosten sowie der Versicherungsprämie ersucht habe.

Mit Vorhaltsbeantwortung seien diese Kosten dem Finanzamt bekanntgegeben worden.

Ausgeführt sei in der Beantwortung worden, dass die Flurschäden, Anschluss-, Leitungs- und Energiekosten sowie Versicherungsprämie nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien.

Zum Nutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag vom 27.3.2015 mit AB werde in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, dass der Vertrag einvernehmlich aufgelöst wurde, zumal die Bf. die Grundstücksfläche, auf der die Windkraftanlage errichtet wurde, von Herrn AB mit Kaufvertrag vom 7.10.2015 gekauft habe.

Aus diesem Grund habe der Grundeigentümer (AB) nur ein einmaliges aliquotes Entgelt in Höhe von € 2.083,33 erhalten.

Die einvernehmliche Auflösung des Vertrages habe auf die entstandene Gebührenschuld keinen Einfluss. Für die Berechnung der Gebühr sei daher das vereinbarte Entgelt auf die vereinbarte Vertragsdauer hochzurechnen.

Da in den anderen gleich gelagerten Fällen die Nennleistung der WKA 3 MW beträgt, könne auch in diesem Fall davon ausgegangen werden, dass die Nennkraft nicht über 3 MW liegt.

Der Bemessung sei daher das Nutzungsentgelt von € 2.500,00 pro Jahr zuzüglich USt zu Grunde zu legen. Auf Grund der unbestimmten Vertragsdauer sei für die Gebührenbemessung das neunfache Jahresentgelt zu Grunde zu legen.

Entgelt sei alles, was der Dienstbarkeitsberechtigte aufwenden muss, um in den Genuss der Sache zu kommen.

Zur Auslegung des Begriffes des Wertes des Entgeltes gelten die Ausführungen zum § 33 TP 5 Abs. 1 GebG sinngemäß mit dem Unterschied, das bei einem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Dienstbarkeitsvertrag nicht, wie beim Bestandvertrag gemäß § 33 TP 5 GebG nur das auf drei Jahre entfallende Entgelt die Bemessungsgrundlage bilde, vielmehr sei das Neunfache des Jahreswertes maßgeblich.

Im Sinne der zu § 33 TP 5 ergangenen Rechtsprechung seien auch die Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Nach Ansicht des Finanzamtes seien daher auch die Flurschäden, Anschluss-, Leitungs- und Energiekosten sowie Versicherungsprämie Teil der Bemessungsgrundlage.

Die vom FA angesprochene Vorhaltsbeantwortung der Bf. hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Flurschäden:

Aus unserer Sicht sind Ersatzleistungen für Flurschäden aufgrund der gegenständlichen vertraglichen Regelung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen. Nur dann, wenn ein der Höhe nach exakt bestimmter pauschaler Schadenersatz für Flurschäden worden wäre, wäre dieser Betrag in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (siehe vorab im Vertrag vereinbart VwGH-Erkenntnis vom 28.6.1995, 94/16/0045 und VwGH-Erkenntnis vom 29.1.2009, 2008/15/0055).

Dies ist hier aber nicht der Fall.

Im gegenständlichen Fall sind die Schadenersatzleistungen aufgrund von Flurschäden der Höhe nach nicht festgelegt, vielmehr handelt es sich um die Verschriftlichung einer ohnehin gesetzlichen Schadenersatzpflicht. Sonstige nicht bezifferte Leistungen sind gebührenrechtlich irrelevant, mögen sie nun Gegenleistung für eine andere Leistung oder Ersatz für Vertragsverletzungen darstellen (Arnold/Arnold, § 19 GebG Rz 6b). Die Regelungen der Rechtsfolgen von Leistungsstörungen stellen keine gebührenpflichtigen bedingten Leistungen dar (Arnold/Arnold, § 26 GebG Rz 6b) und sind daher gebührenrechtlich irrelevant.

Weites spricht gegen die Einbeziehung solcher allgemeinen (nicht bezifferten) Schadenersatzverpflichtungen in die Bemessungsgrundlage, dass sie im Vorhinein nicht einschätzbar sind. Gemäß § 23 GebG sind unschätzbare Leistungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage expressis verbis nicht zu berücksichtigen.

An die Marktgemeinde ORT (sic) wurden keine Zahlungen aus dem Titel Flurschäden geleistet bzw. von der Marktgemeinde (sic) gefordert.

Zum Thema Anschluss-, Leitungs- und Energiekosten:

Die Energieversorgungskosten der betroffenen Windkraftanlage betragen rund EUR 610,00 /Jahr.

Jedoch sind aus unserer Sicht jene Kosten, die sich aus dem Vertragspunkt 8.4 ergeben, keinesfalls bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gebühren gemäß GebG zu berücksichtigen, weil die Leistungen gemäß Vertragspunkt 8.4 keine Nebenleistungen gemäß § 19 Abs 1 letzter Satz GebG darstellen.

Nebenleistungen gemäß § 19 Abs 1 letzter Satz GebG sind nämlich nur jene, zu deren Gewährung ohne ausdrücklicher Vereinbarung nach den allgemeinen Rechtsvorschriften

keine Verpflichtung besteht. Dies ist hier nicht der Fall. Wir sind als Windparkbetreiber schon nach den allgemeinen Rechtsvorschriften und Rechtsgrundsätzen dazu verpflichtet, selbst dafür zu sorgen, dass unsere Windkraftanlagen ausreichend Strom zum Betrieb zur Verfügung gestellt bekommen und müssen alle diesbezüglichen Kosten auch selbst tragen. Es gibt keinerlei gesetzliche Verpflichtungen des Grundeigentümers, für den Stromanschluss und die laufenden Stromkosten einer fremden Windkraftanlage zu sorgen. Aus diesem Grund ist der Vertragspunkt 8.4 „überflüssig“ und begründet keine „neuen Pflichten“. Dieser Vertragspunkt wurde nur aufgenommen, um die ohnehin gesetzliche Regelung zu verschriftlichen und dadurch dem Grundeigentümer „Sicherheit“ und ein „gutes Gefühl“ zu geben. Schließlich führt die Beurkundung einer gesetzlichen Regelung zu keinen gebührenrechtlichen Folgen (Arnold/Arnold, § 19 GebG Rz 4a; vgl Fellner, § 33 TP 5 GebG Rz 77).

Zum Thema Betriebshaftpflichtversicherung:

Als verantwortungsbewusste Windparkgesellschaft decken wir ohnehin zeitlich unabhängig vom gegenständlichen Vertragsabschluss unser Betriebsrisiko ab.

In Schlussfolgerung des UFS-Erkenntnisses vom 31.05.2006, RV/0254-W/06 und des VwGHErkenntnisses vom 25.10.2006, 2006/16/0112, welches in der rechtlichen Beurteilung zur Betriebshaftpflichtversicherung von vorgenannter UFS-Entscheidung nicht abgewichen ist, ist eine Betriebshaftpflichtversicherung dann nicht Teil der Bemessungsgrundlage, wenn,

- die Versicherung durch das Unternehmen zur Abdeckung seines eigenen Betriebsrisikos aus seiner Tätigkeit abgeschlossen wurde;
- eine derartige Betriebshaftpflichtversicherung im Hinblick auf die Größenordnung des Unternehmens im Eigeninteresse des Unternehmens unbedingt erforderlich war, unabhängig davon ob der gegenständliche Vertrag abgeschlossen wurde oder nicht;
- der Versicherungsgegenstand die gesamte Betriebstätigkeit war und daher kein Zusammenhang zu einem einzelnen Grundstück besteht;
- die Haftpflichtversicherung dem Grunde nach zeitlich unabhängig vom konkreten Vertrag abgeschlossen wurde.

All dies trifft im konkreten Fall zu, weshalb infolge zuvor zitiertener Rechtsprechung die Betriebshaftpflichtversicherungsprämie im gegenständlichen Fall nicht bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist.

Der Vollständigkeit halber schließen wir die Polizze der Haftpflichtversicherung bei. Der gegenständliche Windpark besteht aus 6 Windkraftanlagen, weshalb die jährlichen Kosten der Haftpflichtversicherung insgesamt EUR 1.132,20 (pro Windkraftanlage EUR 170,00 zuzüglich 11 % Versicherungssteuer) betragen."

II. entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Am 27. März 2015 unterzeichnete Herr AB als Nutzungsgeber (kurz NG) und am 24. März 2015 der Vertreter der Bf. die über den „Nutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag“ errichtete Urkunde und wurde dadurch der Bf. eine Dienstbarkeit an Teilflächen einer Liegenschaft eingeräumt. Die Vertragsurkunde hat auszugsweise jenen Inhalt wie unter Punkt I. zitiert. Der schriftliche Vertragstext entspricht den Willenserklärungen der Vertragsparteien bei Vertragsabschluss.

Die bauliche Fertigstellung des Windparks ORT ist bereits erfolgt und beträgt die Nennleistung der WKA 3 MW.

Der NG hat nicht zur Umsatzsteuer optiert und stellte der NG der Bf. für das Jahr 2015 auf Grund der im März 2015 erfolgten Vertragsunterzeichnung einen aliquoten Betrag iHv 2.083,33 (10/12 v. € 2.500,00) ohne Umsatzsteuer in Rechnung.

Mit Kaufvertrag vom 7. Oktober 2015 hat die Bf. die Grundstücksteilfläche, auf der die Windkraftanlage errichtet wurde, vom NG gekauft und wurde daher der Nutzungs- und Dienstbarkeitsvertrag einvernehmlich aufgelöst.

An den NG wurde keine Entschädigung für Flurschäden geleistet und eine solche Entschädigung auch nicht gefordert.

Auf Grund der zwischenzeitlichen Vertragsauflösung wird es nicht zur Bezahlung weiterer Beträge seitens der Bf. an den NG kommen, die in Zusammenhang mit der gegenständlichen Dienstrechtseinräumung stehen.

Die Energiekosten der auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaftsfläche errichteten Windkraftanlage betragen rund € 610,00 pro Jahr.

Versicherungsgegenstand der Betriebshaftpflichtversicherung ist die gesamte Betriebstätigkeit der Bf. und beträgt die jährlichen Kosten der Haftpflichtversicherung insgesamt € 1.132,20 (pro Windkraftanlage € 170,00 zuzüglich 11% Versicherungssteuer).

III. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Teile des Bemessungsaktes ErfNr*** (wie insbesondere die Vertragsurkunde) sowie das damit im Einklang stehende Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben gegenüber dem FA und dem BFG. Es besteht kein Anlass, die Angabe der Bf. wonach vom NG tatsächlich keine USt in Rechnung gestellt wurde und dass der gegenständliche Dienstbarkeitsvertrag zwischenzeitlich aufgelöst wurde, anzuzweifeln.

IV. rechtliche Beurteilung

Rechtslage

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.

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.

Gemäß § 17 Abs. 4 GebG 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.

Nach § 17 Abs. 5 GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben der Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

§ 19 Abs. 1 GebG 1957 normiert:

"Hat eine der Gebühr nach der Größe des Geldwertes unterliegende Schrift (Urkunde) mehrere einzelne Leistungen zum Inhalt oder werden in einem und demselben Rechtsgeschäfte verschiedene Leistungen oder eine Hauptleistung und Nebenleistungen bedungen, so ist die Gebühr in dem Betrage zu entrichten, der sich aus der Summe der Gebühren für alle einzelnen Leistungen ergibt. Als Nebenleistungen sind jene zusätzlichen Leistungen anzusehen, zu deren Gewährung ohne ausdrückliche Vereinbarung nach den allgemeinen Rechtsvorschriften keine Verpflichtung besteht."

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 der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist.

Gemäß § 15 Abs. 2 BewG sind Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des § 16 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

Gemäß § 17 Abs. 3 BewG ist bei Nutzungen und Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabenpflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Ist die Ungewissheit (gemäß Abs. 1) beseitigt, so ist auf Grund des § 200 Abs. 2 BAO die vorläufige Abgabenfestsetzung 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.

Erwägungen

Im gegenständlichen Beschwerdefall steht außer Streit, dass das in Rede stehende Rechtsgeschäft der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 9 GebG unterliegt. Strittig ist allein die Höhe der Bemessungsgrundlage.

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 (vgl VwGH 3.10.1961, 174/61), ohne dass aber die Sonderbestimmungen insbesondere der Abs 2 und 3 des § 33 TP 5 GebG zur Anwendung gelangen könnten (BFG 16.7.2015, RV/7100189/2010; So sind insbesondere Leistungen von unbestimmter Dauer gemäß § 15 Abs 2 BewG mit dem Neunfachen des Jahreswertes, also nicht etwa mit dem Dreifachen des Jahreswertes, anzusetzen).

Zur Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage

Für die Gebührenbemessung ist der Wert der Gegenleistung, die für die Einräumung der Dienstbarkeit versprochen wird, maßgebend. Ist für die Einräumung von Dienstbarkeiten an bestimmten Grundstücken neben bestimmten Beträgen auch die darauf entfallende Umsatzsteuer an den Liegenschaftseigentümer zu bezahlen, so bildet die Umsatzsteuer einen Teil der Gegenleistung, sodass sie bei der Gebührenbemessung nicht außer Ansatz bleiben kann. Dabei ist es rechtlich unerheblich, ob die Umsatzsteuer eine echte Nebenleistung im Sinne des § 19 Abs 1 zweiter Satz GebG darstellt oder ob davon auszugehen ist, dass ungeachtet der gesonderten Anführung der Umsatzsteuer neben dem Entgelt, das dem Liegenschaftseigentümer verbleibt, für den Gesamtbetrag eine einheitliche Geldleistungsverpflichtung der Berechtigten vorliegt (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 15 zu § 33 TP 9 GebG unter Hinweis auf VwGH 17.9.1975, 1339, 1340/75, und VwGH 8.10.1975, 1559-1563/75).

Im Hinblick auf die Bestimmung des § 17 Abs 1 GebG ist die Umsatzsteuer im Sinne des UStG bei der Ermittlung der Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn die Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Bestandnehmer beurkundet ist (vgl Fellner, aaO, Rz 107 zu § 33 TP 5 GebG unter Hinweis auf VfGH 1.3.1974, B 344/73; VwGH 3.11.1986, 85/15/0130, und VwGH 13.5.2004, 2001/16/0434).

Wird im Bestandvertrag grundsätzlich die Verpflichtung zur Zahlung der Umsatzsteuer durch die Mieterin vereinbart, den Vertragspartnern jedoch die Möglichkeit eingeräumt, nach Vertragsabschluss die Miete nicht umsatzsteuerpflichtig zu behandeln, so ist die Verpflichtung zur Zahlung der Umsatzsteuer auflösend bedingt. Gemäß § 26 GebG sind aber bedingte Leistungen als unbedingt zu behandeln, woraus sich ergibt, dass in diesem Fall die Bewertung so zu erfolgen hat, als ob die Mieterin zur Zahlung des Mietentgeltes

inklusive Umsatzsteuer unbedingt verhalten worden wäre (vgl. UFS 23.12.2003, RV/4540-W/02).

Wie die Bf. selbst im Vorlageantrag ausgeführt hat, hat jeder Unternehmer das Recht, einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG steuerfrei ist, gemäß § 6 Abs. 2 UStG als steuerpflichtig zu behandeln. Wenn nunmehr in der Stellungnahme vom 17. September 2018 von der Bf. vorgebracht wird, dass der NG aufgrund der vertraglichen Formulierung „zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer“ nicht berechtigt wäre, der Bf. Umsatzsteuer aufgrund einer freiwilligen Option zur Steuerpflicht in Rechnung zu stellen, steht dies im Widerspruch zu ihren eigenen früheren Ausführungen. Auf Grund der im gegenständlichen Fall getroffenen vertraglichen Vereinbarung ist der NG berechtigt, falls er für die Steuerpflicht optiert, die Umsatzsteuerbeträge der Bf. in Rechnung zu stellen. Da nach der Bestimmung des § 26 GebG auch unter einer aufschiebenden Bedingung versprochene Leistungen als unbedingt vereinbart zu behandeln sind, hat das FA zu Recht die Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Abgeltung von "etwaigen" Flurschäden

In kausalem Zusammenhang mit der Einräumung von Dienstbarkeiten an Grundeigentümer zu leistende einmalige Entschädigungen für Oberflächenbeeinträchtigung und Grundinanspruchnahme zählen jedenfalls (auch bei Bezeichnung als "Schadenersatz") zum "Wert des bedungenen Entgeltes" (vgl. BFG 14.09.2017, RV/5100395/2017; BFG 30.9.2015, RV/3100155/2015 unter Hinweis auf VwGH 28.6.1995, 94/16/0045).

In den den genannten Entscheidungen zugrunde liegenden Verträgen verpflichtete sich die Dienstbarkeitsberechtigte jeweils zur Leistung von Entschädigungen an die Liegenschaftseigentümer für bestimmte, zu erwartende Beeinträchtigungen und wurde auch die Höhe der Entschädigungszahlung auch bereits betragsmäßig festgelegt.

Im gegenständlichen Fall stand im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht fest, ob es überhaupt zu Flurschäden außerhalb der vertragsgegenschändlichen Liegenschaften kommen wird und wurde daher nicht von vorneherein eine der Höhe nach bestimmte Entschädigungszahlung festgelegt. Durch den im Vertragspunkt 8.3 enthaltenen Verweis auf die "Richtwerte der NÖ Landwirtschaftskammer" wurde allerdings für "etwaige Flurschäden" ein bestimmter Bewertungsmaßstab festgelegt. Damit wurde von der Bf. eine - von gesetzlichen Schadenersatzansprüchen unabhängige - Leistung versprochen. Da die Gefahr einer Beeinträchtigung der an die vertragsgegenständlichen Liegenschaften anschließenden Grundstücke speziell in der Bauphase gegeben sind und bislang keine Flurschäden entstanden sind, ist davon auszugehen, dass es auch in Zukunft nicht zu Zahlungen aus dem Titel Flurschäden an den NG kommen wird.

Anschluss-, Leitungs- und Energiekosten:

Wesentlich für die Einbeziehung einer Leistung in die Bemessungsgrundlage ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (VwGH je vom 25. Oktober 2006, 2006/16/0111 und 2006/16/0112).

Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG ist nicht entscheidend, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist (VwGH 12. 11.1997, 97/16/0063; 25.10. 2006, 2006/16/0111, 2006/16/0112).

Wenn die Bf. mit Verweis auf Arnold/Arnold, Rechtsgebühren, § 19 Rz 4a, meint, dass jene zusätzlichen Leistungen, zu deren Gewährung auch ohne ausdrückliche Vereinbarung nach den allgemeinen Rechtsvorschriften eine Verpflichtung besteht, keine Nebenleistungen im Sinne des § 19 GebG 1957 darstellen, ist auf die entgegenstehende Ansicht von Fellner (aaO § 19 Rz 6a) und die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.11.1997, 97/16/0063) zu verweisen. Da für die Beurteilung der Gebührenschuld bei einem eindeutigen Urkundeninhalt allein dieser Urkundeninhalt von Bedeutung ist, ist für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht von Bedeutung, dass sich die vertraglich vereinbarte Pflicht bereits aus dem Gesetz ergibt (im Erkenntnis VwGH 12.11.1997, 97/16/0063 eine Fütterungspflicht auf Grund § 46 Tir JagdG 1983).

Es sind daher die hier im Punkt 8.4 von der Bf. übernommene Verpflichtung, eine getrennte Verrechnung der Energieversorgungskosten sicherzustellen und alle Anschluss-, Leitungs- und Energiekosten zu tragen mit den von der Bf. bekanntgegebenem jährlichen Kosten von € 610,00 bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage anzusetzen.

Verpflichtung zum Abschluss einer Betriebshaftpflichtversicherung

Dem Erkenntnis VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112 (mit dem die stattgebende Entscheidung UFS 31.5.2006, RV/0254-W/06 auf Grund einer Amtsbeschwerde aufgehoben wurde) lag ein Mietvertrag zu Grunde, dessen § 11 mit der Überschrift "Versicherungen" wie folgt lautete:

"Soweit aus der Art des Geschäftsbetriebes des Mieters eine über den Durchschnitt liegende Feuergefährdung ableitbar ist, ist dies dem Vermieter mitzuteilen. Die daraus resultierende Prämien erhöhung der vom Vermieter für die Gebäudesubstanz samt technischen Einrichtungen abgeschlossenen Feuerversicherung trifft ausschließlich den Mieter. Der Mieter verpflichtet sich zum Abschluss einer ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung."

Dazu hat der VwGH folgendes ausgesprochen:

"Die Abgabenbehörde erster Instanz sieht einen erhöhten Wert der Bemessungsgrundlage in der Verpflichtung zum Abschluss einer "ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung" nach § 11 dritter Satz des gegenständlichen Mietvertrages. Sie vertritt in ihrer Beschwerde den Standpunkt, zum Wert und somit auch zur Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Gebühr zählten alle Leistungen, zu deren Erbringung sich der Bestandnehmer verpflichtet habe, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes am Bestandobjekt zu gelangen. Es sei nicht erforderlich und entscheidend, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen

sei. Wesentlich sei vielmehr, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache bestehe.

Die belangte Behörde setzt dem in ihrer Gegenschrift vorerst - aus Enzyklopädien sowie aus Angeboten von Versicherungsmaklern entnommene - Begriffsbestimmungen der Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung entgegen. Nach dem "Gesamtcharakter der angebotenen Produkte" stehe immer die subjektive Komponente der finanziellen Absicherung des Unternehmens in allen Lebenslagen im Vordergrund. Die streitgegenständlichen Betriebsversicherungen würden im Interesse des Bestandnehmers am Erhalt seiner Existenzgrundlage zur Abwehr von Schadenersatzansprüchen Dritter (auch Kunden) gegen ihn (seine Angestellten) abgeschlossen. Dass dadurch mittelbar auch das Bestandobjekt berührt werde, spielle eine "untergeordnete Rolle".

Die Mitbeteiligte hält in ihrer Gegenschrift zusammenfassend fest, dass die Vereinbarung betreffend den Abschluss einer Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung bei der Gebührenberechnung außer Betracht zu bleiben habe, weil sie

- keine Leistung des Mieters darstelle, um in den Genuss des Gebrauchsrechtes zu gelangen,
- in keinem Austauschverhältnis zur Einräumung des Benützungsrechtes stehe,
- nicht der Sicherung oder Erhaltung der Bestandsache diene,
- auch nicht deren Benützung erleichtere, und darüber hinaus
- in keinem wirtschaftlichen Bezug zum Bestandverhältnis stehe.

...

Für die Einbeziehung des Wertes einer Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 5 GebG 1957 ist nicht entscheidend, dass diese Verpflichtung gegenüber dem Bestandgeber selbst zu erbringen ist (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 76 zu § 33 TP 5 GebG 1957). Wesentlich für eine solche Einbeziehung ist, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zur Überlassung der Bestandsache besteht (Fellner, aaO, Rz 77 zu § 33 TP 5 GebG 1957).

Im § 17 Abs. 1 GebG 1957 ist als Prinzip - Urkundenprinzip - festgelegt, dass für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgebend ist. § 17 Abs. 2 GebG 1957 hat zum Inhalt, dass bei einem - in Bezug auf die Art oder Beschaffenheit des Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände - undeutlichen Urkundeninhalt bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet wird, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat (vgl. Fellner, aaO, Rz 2 und 16 zu § 17 GebG 1957).

Die nach § 17 Abs. 1 GebG 1957 für die Beurteilung der Gebührenschuld maßgebliche Urkunde ist im Beschwerdefall der eingangs genannte Mietvertrag vom 16. Mai 2002, der in seinem § 11 dritter Satz die Verpflichtung des Mieters zum Abschluss einer "ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung" enthält. Der Inhalt der von der Mitbeteiligten als Mieterin abzuschließenden Betriebshaftpflicht-

und Betriebsunterbrechungsversicherung ergibt sich dagegen nicht aus der maßgeblichen Urkunde, sodass der Umfang der Verpflichtung der Mitbeteiligten zum Abschluss einer ausreichenden Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung nach dem Inhalt dieser Urkunde auslegungsbedürftig ist.

Soweit die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid den Umfang der Verpflichtung an Hand nicht näher begründeter Definitionen des Deckungsumfanges einer Betriebshaftpflicht- und Betriebsunterbrechungsversicherung zu bestimmen versuchte, entfernte sie sich vom eingangs genannten Urkundenprinzip des § 17 Abs. 1 GebG 1957. Vielmehr hat die Undeutlichkeit des § 11 dritter Satz des vorliegenden Mietvertrages zur Folge, dass nach § 17 Abs. 2 GebG 1957 - bis zum Gegenbeweis - der Tatbestand vermutet wird, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat - im Beschwerdefall daher, dass auch die Verpflichtung nach § 11 dritter Satz des gegenständlichen Mietvertrages in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist."

Im gegenständlichen Fall enthält der Vertragspunkt 8.5 eine Beschreibung, welche Schäden durch die abzuschließende Betriebshaftpflichtversicherung abgedeckt werden sollen. Die Versicherung soll gewährleisten, dass dem NG alle Schäden, die durch den Ein- und Ausbau oder den Betrieb der Anlage – aus wessen Verschulden (ausgenommen dem des NG und der diesem zuzurechnenden Personen) auch immer - entstehen, ersetzt werden. Durch die ausdrücklich vereinbarte Verschuldensunabhängigkeit wird somit sichergestellt, dass der NG auch Schäden ersetzt bekommt, für die er keine gesetzlichen Schadenersatzansprüche gegenüber der Bf. geltend machen könnte. Es sind daher die jährlichen Versicherungskosten pro Windkraftanlage von € 170,00 zuzüglich 11% Versicherungssteuer, somit insgesamt € 188,70, dem nach Punkt 4.1 zu leistendem Entgelt hinzuzurechnen.

Endgültige Höhe der Bemessungsgrundlage

Gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Es war daher durch das Verwaltungsgericht im gegenständlichen Fall zu überprüfen, ob nach wie vor eine Ungewissheit vorliegt und gegebenenfalls die vorläufige Festsetzung auf eine endgültige Festsetzung abzuändern.

Nach § 17 Abs. 3 BewG 1955 ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zu Grunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Dabei können auch Umstände zugrunde gelegt werden, die nach der Entstehung der Steuerschuld sichtbar werden (zB tatsächliche Geschäftsergebnisse), dies allerdings unter der Voraussetzung, dass diese Umstände im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld voraussehbar waren (vgl. dazu VwGH 16.6.1965, 2368/64).

Es entspricht dem Gesetz, wenn die Abgabenbehörden der Gebührenbemessung nicht die in der Vergangenheit gelegenen Umsätze des Verpächters zugrunde legen, sondern die erst lange nach Abschluss des Pachtvertrages einsetzenden Umsätze der Pächterin. Hat im Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Gebührenbescheides das Pachtverhältnis noch gar nicht begonnen hatte, besteht in diesem Zeitpunkt eine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO, die die Erlassung eines vorläufigen Bescheides erforderlich macht (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239).

Zweck der Vorschrift des § 17 Abs. 3 BewG ist es, einen Durchschnittswert zu finden, der als Grundlage einer Vervielfachung iSd § 16 BewG zu dienen vermag. (vgl. VwGH 13.9.1989, 88/13/0107).

Durch eine Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG, die nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes jedenfalls erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld liegende Umstände berücksichtigen soll, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfasst werden. Es ist daher rechtlich unbedenklich, wenn bei der Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG die dem Berechtigten nach dem Bewertungstichtag zugekommenen Nutzungen oder Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. ua. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239, VwGH 29.1.1997, 96/16/0084).

Da mittlerweile feststeht, wie groß die Fläche ist, die von der Bf. dauerhaft in Anspruch genommen wird und auch die Höhe der durchschnittlichen Nebenleistungen ermittelbar ist, ist der angefochtene Bescheid insofern abzuändern als die Gebühr ausgehend von folgender Bemessungsgrundlage festgesetzt wird:

Jährliches Entgelt lt. Punkt 4.1	€ 2.500,00	
20% Umsatzsteuer	€ 500,00	
Energiekosten	€ 610,00	
Versicherungskosten	€ 188,70	
Summe	3.798,70	x 9 = € 34.188,30

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

V. Zur 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 oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geklärt ist, dass die Umsatzsteuer bei der Ermittlung der Gebührenbemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn die Überwälzung

der Umsatzsteuer beurkundet ist. Ebenso konnte die Frage der Einbeziehung von Nebenleistungen an Hand der ständigen Judikatur des VwGH erfolgen (vgl. ua. VwGH 25.10.2006, 2006/16/0112 und VwGH 12.11.1997, 97/16/0063 mit weiteren Nachweisen).

Wien, am 12. November 2018