



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 28.Oktober 2009 durch die Vorsitzende B und die weiteren Mitglieder W, G und M über die Berufung der P, vertreten durch Rechtsanwaltskanzlei H, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 13. Juni 2005, Steuernummer, betreffend Rechtsgebühr gemäß §33 TP5 Abs.1 Z1 GebG 1957 nach der am 28.Oktober 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 27. Oktober 2004 hat die Berufungswerberin (Bw), die P., mit der Ö einen Abbau- und Deponievertrag abgeschlossen, wonach die Bw beabsichtigt, auf dem näher dargestellten Grundstück der R natürliche Rohstoffe, insbesondere Sand, Schotter jeder Art und Korngröße, Steine etc. abzubauen und diese Materialien – auch gemeinsam mit zugeführten Materialien – aufzubereiten und zu veredeln, zugeführtes inertes Bodenaushubmaterial/Tunnelausbruchsmaterial und Bauschutt endgültig zu deponieren sowie die Fläche als Manipulations- und Zwischenlagerfläche zu verwenden und die für den Betrieb des Vertragspartners notwendigen und nützlichen Bauwerke und Anlagen auf der Vertragsfläche zu errichten, zu erhalten und zu benützen. Diese Berechtigung wird dem Vertragspartner exklusiv eingeräumt.

Der Vertrag lautet auszugsweise:

"B) Abbau- und Deponievertrag

1. Vertragsgegenstand

1.1. Die Ö. AG gestattet dem Vertragspartner auf Grundstück, natürliche Rohstoffe, insbesondere Sand, Schotter jeder Art und Korngröße, Steine etc. abzubauen und diese Materialien — auch gemeinsam mit zugeführten Materialien — aufzubereiten und zu veredeln, zugeführtes inertes Bodenaushubmaterial/Tunnelausbruchmaterial und Bauschutt endgültig zu deponieren sowie die Fläche als Manipulations- und Zwischenlagerfläche zu verwenden und die für den Betrieb des Vertragspartners notwendigen und nützlichen Bauwerke und Anlagen auf der Vertragsfläche zu errichten, zu erhalten und zu benützen. Diese Berechtigung wird dem Vertragspartner exklusiv eingeräumt.

1.2. Der Vertragsgegenstand ist im beigehefteten Lageplan dargestellt, bezogen auf den Vertragsgegenstand richtet sich die Rechtseinräumung nach den behördlichen Bescheiden.

1.3. Für eine bestimmte Beschaffenheit oder für einen bestimmten Ertrag des Vertragsgegenstandes wird keine Gewähr geleistet. Bis zur Abfuhr bleibt das abgebaute Material im Eigentum der Ö. AG.

1.4. Der Vertragspartner hat den Vertragsgegenstand auf seine Kosten im ersten Vertragsjahr, jedenfalls vor Beginn des Abbaus oder der Deponierung und in der Folge bei jeder Flächenänderung des Vertragsgegenstandes innerhalb von jeweils 4 Wochen ab Durchführung der Änderung vermessen zu lassen. Eine Kopie des jeweiligen Vermessungsplanes ist der Ö. AG innerhalb von 4 Wochen nach dessen Fertigstellung ohne Aufforderung und kostenlos zu übergeben.

2. Dauer

2.1. Dieser Vertrag wird mit Wirksamkeit ab seiner Unterfertigung bis 31.12.2029 abgeschlossen.

2.2. Dieser Vertrag wird unter der auflösenden Bedingung geschlossen, dass binnen 3 Jahren ab Unterfertigung die für den Abbau und die Deponie erforderlichen öffentlich rechtlichen Bewilligungen rechtskräftig vorliegen.

2.3. Die Ö. AG kann den Vertrag insbesondere dann beenden, wenn der Vertragspartner

2.3.1. Material ohne Abrechnung abbaut und abführt oder zuführt und deponiert;

2.3.2. seinen Verpflichtungen gemäß Punkt 3. oder Punkt 4. trotz zweimaliger eingeschriebener Mahnung, die letzte eigenhändig zu Handen eines Geschäftsführers, mit Nachfristsetzung von jeweils einem Monat nicht nachkommt;

2.3.3. Maßnahmen setzt, die eine Kontrolle gemäß 9.1. erschweren;

2.3.4. ohne schriftliche Zustimmung der Ö. AG Nutzungen vornimmt, die nicht gestattet wurden, sofern trotz zweimaliger Aufforderung, die letzte eingeschrieben zu eigenen Handen des Geschäftsführers, die vertragswidrige Nutzung nicht binnen 1 Monat ab der letzten Aufforderung beendet wird;

2.3.5. ohne Vorliegen der erforderlichen Genehmigungen abbaut, abführt, zuführt oder deponiert.

2.4. Bei Vertragsbeendigung hat der Vertragspartner den Vertragsgegenstand in ordentlichem Zustand und nach Wahl der Ö. AG entweder geräumt zurückzustellen oder die darauf errichteten Baulichkeiten und Anlagen lastenfrei ins Eigentum der Ö. AG zu übertragen. In diesem Fall hat die Ö. AG zwei Dritteln des im Zeitpunkt der Rückstellung noch vorhandenen Bauwertes zu ersetzen, wobei dieser im Streitfall von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen festzusetzen ist. Die Kosten dafür sind von beiden Vertragspartnern je zur Hälfte zu tragen.

3. Entgelt

3.1. Der Vertragspartner hat folgende Entgelte (netto) zu leisten:

3.1.1. für abgebautes und abgeführttes oder am Ort verwertetes Material einen Bruchzins pro Tonne von € 0,95

3.1.2. für zugeführtes und endgültig deponiertes Material einen Deponiezins wie folgt:

3.1.2.1. pro Kubikmeter „fest“ eingebautes inertes Aushubmaterial außer Bauschutt von €1,50 sowie

3.1.2.2. pro Kubikmeter „fest“ eingebautes Bauschuttmaterial von €1,80.

Festgehalten wird, dass sohin ausschließlich umgelagertes, weil nicht verwertbares Material nicht deponiezinspflichtig ist.

3.1.3. ab Vertragsabschluss ein Entschädigung für die Bereitstellung der Flächen pauschal in Höhe jährlich €10.000.--, vor Abbau- oder Deponiebeginn jedoch nur dann, wenn die Fläche durch den Vertragspartner genutzt wird (für Rumpfjahre aliquot).

3.1.4. Ab rechtskräftigem Vorliegen der für den Abbau oder die Deponierung erforderlichen Bewilligungen unabhängig vom tatsächlichen Abbau oder der tatsächlichen Deponierung leistet der Vertragspartner einen jährlichen Mindestbruch- und -deponiezins in der Höhe von insgesamt €95.000,- (für Rumpfjahre, also für nicht voll ausgeschöpfte Vertragsjahre ab dem rechtskräftigen Vorliegen der Behördenbewilligungen, aliquot). Der in einem Jahr nicht verbrauchte Mindestbruch- und -deponiezins kann jeweils in einem Zeitraum von 5 Jahren in die jeweils folgenden Jahre übertragen werden. Unbeschadet dessen ist in jedem Jahr der volle Mindestbruch- und -deponiezins zu entrichten. Am 31. Dezember des 5. Jahres jedes Zeitrahmens verfallen alle bis dahin nicht verbrauchten Mindestbruch- und -deponiezinsen. Der 1. Zeitrahmen von 5 Jahren beginnt am 1. Jänner des Jahres, das jenem Jahr nachfolgt, in dem die Bedingungen für die Verpflichtung zur Zahlung des Mindestbruch- und -deponiezinses vorliegen.

3.2. Der Bruchzins und Deponiezins ist jährlich abzurechnen. Der nicht verbrauchte Mindestbruch- und -deponiezins wird dabei angerechnet. Der Vertragspartner hat somit erst dann Bruch- bzw. Deponiezinszahlungen zu leisten, wenn die Summe der Bruchzinse und Deponiezinse den jährlichen Mindestbruch- und -deponiezins zuzüglich allfälliger noch nicht verbrauchter Teile der Mindestbruch- und -deponiezinse früherer Jahre des innerhalb des jeweils gemäß 3.1.4. maßgeblichen Zeitrahmens von 5 Jahren übersteigt. Eine Anrechnung des Mindestbruch - und –deponiezinses mit allfälligen Entgelten gemäß 3.1.3 findet nicht statt....

3.6. Die Entgelte sind spesenfrei und zuzüglich Umsatzsteuer zu bezahlen. Bei Zahlungsverzug werden 10% Verzugszinsen verrechnet. Mahnungen sind kostenpflichtig (€20,-- je Mahnschreiben)...."

Mit dem spruchgegenständlichen Bescheid setzte das Finanzamt A die Gebühr für das Rechtsgeschäft gemäß §33 TP5 Abs.1 Z1 Gebührengesetz 1957 (GebG) mit 17.100,00 Euro vorläufig fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von Euro 1.710.000,00 ausging. Hierbei kam ein jährl. Mindestdeponiezins in Höhe von Euro 95.000,00 zum Ansatz. Die Bewertung ergibt sich aus §15 Abs.1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG), wonach der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht überschreiten darf.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

§ 33 TP5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 umfasste Bestandverträge (1090ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Verbrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhalte. Nach zwischenzeitig gefestigter Rechtsprechung des VwGH seien Abbauverträge nur dann als gebührenpflichtige Bestandverträge zu werten, wenn das Entgelt nach Zeitspanne unabhängig von der Menge des abzulagernden Materials bestimmt werde; ein gebührenfreier Kauf – (Lieferungs-)vertrag liege vor, wenn das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials berechnet werde.

So führt der VwGH in seiner Entscheidung vom 17.02.1983, 82/15/0046, zum Beispiel aus, ob ein Abbauvertrag als Kauf- (Lieferungs-)vertrag oder als gebührenpflichtiger Bestandvertrag zu qualifizieren sei, hänge davon ab, ob das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials berechnet oder ob es nach der Zeitspanne, unabhängig von der gewonnenen Menge bestimmt werde. Der Kaufvertrag über Abbaumaterial werde auch nicht dadurch gebührenpflichtig, dass das Mindestentgelt unabhängig von der gewonnenen Abbaumenge nach der Zeitspanne berechnet werde. Weiters habe der OGH in seiner Entscheidung vom 08.11.1989, 88/13/0101, beispielsweise ausgeführt, es liege kein Bestandvertrag vor, sondern ein Kauf einer beweglichen Sache (Liefervertrag), wenn aus einer Quelle auf fremdem Grund (Mineralwasser) Wasser entnommen werden dürfe und das Entgelt hierfür nach der entnommenen Wassermenge berechnet werde. Entsprechendes müsse selbstredend auch für den Abbau von Mineralien gelten, wie dies eben auch unter oben angeführter Judikatur bereits mehrfach entschieden worden sei.

Unter Punkt 3 des gegenständlichen Abbau- und Deponievertrages vom 27.10.2004 sei festgehalten:

"3.1. der Vertragspartner hat folgende Entgelte (netto) zu leisten:

3.1.1. für abgebautes und abgeführttes oder am Ort verwertetes Material einen Bruchzins pro Tonne von € 0,95,

3.1.2. für zugeführtes und endgültig deponiertes Material einen Deponiezins wie folgt:

3.1.2.1. pro m³ „fest“ eingebautes Aushubmaterial außer Bauschutt von € 1,50 sowie

3.1.2.2. pro m³ „fest“ eingebautes Bauschuttmaterial von € 1,80.“

Wie aus diesen Vertragsbestimmungen eindeutig hervorgehe, richte sich das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials und nicht nach einer Zeitdauer unabhängig von der gewonnenen Menge. Es sei somit nicht vom Vorliegen eines Bestandvertrages auszugehen, sondern vom Kauf einer beweglichen Sache (Liefervertrag).

Auch das unter 3.1.1.3 enthaltene Vertragelement, welches "eine Entschädigung für die Bereitstellung der Fläche pauschal in Höhe von jährlich € 10.000,00, vor Abbau- oder Deponiebeginn jedoch nur dann, wenn die Fläche durch den Vertragspartner genutzt wird ..." vorsehe, vermöge daran nichts zu ändern. Überwiege ein Vertragselement derart wesentlich, dass die von anderen Vertragstypen hinzutretenden Elemente völlig zurücktreten, so sei das Rechtsgeschäft nach diesem überwiegenden Typus zu behandeln. Hinsichtlich des Elementes "überwiegen" habe der VwGH in seiner Entscheidung vom 28.06.1995, 94/16/0045, 0104 ausgesprochen:

"...dass ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, hat zur Folge, dass er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden "rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck" zu beurteilen ist." Der Vertrag mit anderstypischen Neben- pflichten sei gebührenrechtlich ausschließlich nach dem Hauptvertrag zu beurteilen. So auch in der VwGH Entscheidung 82/15/0046:

"Stellt in einem Abbauvertrag die Menge des gewonnenen Materials die grundlegende Berechnungsart dar, so kann aus einer Vertragsbestimmung, wonach ohne Rücksicht auf die tatsächliche Höhe der Entnahme der Entlehrer während einer bestimmten Zeitspanne den jeweiligen Gegenwerter einer bestimmten Menge zu bezahlen hat, nicht abgeleitet werden, dass sich im vorliegenden Fall das Entgelt nach der Zeitdauer unabhängig von der Menge des gewonnenen Materials bestimmt." Zu eben dieser Entscheidung "Der Kaufvertrag über Abbaumaterial wird auch nicht dadurch gebührenpflichtig, dass das Mindestentgelt unabhängig von der gewonnenen Abbaumenge nach der Zeitdauer berechnet wird."

Zum einen stelle die unter Punkt 3.1.3 des gegenständlichen Vertrages normierte "pauschale Entschädigungspflicht" lediglich eine Nebenabrede dar und handle es sich dabei zudem um einen völlig untergeordneten Vertragsteil (nämlich würde sich ein jährlicher Mietzins von €0,60 pro m² errechnen). Unzweifelhaft stehe auch nicht die Nutzung der bereitgestellten Fläche

sondern der Erwerb und die Gewinnung von Material im Vordergrund, worin auch der - jedenfalls überwiegende – "rechtliche bzw. wirtschaftliche Zweck" des gegenständlichen Vertrages liege. Eine separate Vergebührungsfolge dieser Nebenleistung komme sohin ebenso wenig in Betracht.

Die Berufungsverwerberin stellt sohin den Antrag, der Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid zur Gänze aufzuheben.

Mit Schreiben vom 15.9.2005 wurde das Berufungsvorbringen noch erweitert wie folgt:

Wie bereits ausgeführt, würden gemäß ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Abbauverträge dann nicht der Gebührenpflicht des Bestandsvertrages unterstellt, wenn eine Bezahlung pro Tonne bzw. pro m³, also nach Mengeneinheit erfolge, da dann der Vertrag gebührenrechtlich als Kaufvertrag anzusehen sei.

Wesentlich sei also, dass das Eigentum am abgebauten Material gegen Entgelt welches sich nach der Menge (und nicht nach der Dauer der Nutzung) richte, übertragen werde.

Nichts anderes gelte aber für den Deponievertrag.

Das zu deponierende Material werde auf der Deponiefläche endgültig abgelagert, dies entspreche dem Wesen der Deponie und auch den anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen (Abfallwirtschaftsgesetz, Deponieverordnung). Daraus folge aber, dass mit dem Einbau der Deponierende sein Eigentum übertrage/aufgabe, das Deponiematerial Bestandteil der Hauptsache (Grund und Boden) werde, sodass bereits aufgrund des Gesetzes das Eigentum an Deponiematerial auf den Grundeigentümer übergehe (superficies solo cedit). Zum gleichen Ergebnis komme man, wenn man die Rechtsregeln des ABGB über die Vermengung/Vermischung anwende. Der Grundeigentümer sei ja nach Ablauf des Deponievertrages bzw. hinsichtlich vorzeitig rückgestellter Deponieflächen fei, mit seinem Eigentum (Grund und Boden samt Deponiematerial) zu verfahren, wie er wolle. So könne er diese Flächen (öffentliche rechtliche Bewilligungen natürlich vorausgesetzt) etwa bebauen oder wiederum aufforsten. Der Deponierende habe sohin weder während der Laufzeit des Vertrages (etwa hinsichtlich vorzeitig rückgestellter Flächen) und schon gar nicht nach Ablauf des Vertrages die Berechtigung, das Deponiematerial wiederum zu entnehmen und anderweitig zu verwerten, auch wenn in späterer Folge ein solches wirtschaftliches Interesse eintreten würde (etwa Wandlung von zu deponierendem Abfall in Wertstoffe aufgrund von neuen Technologien, welche derartige Stoffe verwertbar machen würden). Selbstredend sei der Grundeigentümer deswegen auch nicht verpflichtet, etwa errichtete Baulichkeiten oder

aber Bestockungen wieder um zu entfernen, um dem Deponierenden die Entnahme des Materials zu gestatten. Es sei also auch beim Deponievertrag das kaufvertragswesentliche Element der Eigentumsübertragung wesenseigentlich.

Dem Kaufvertrag sei weiter wesentlich, dass die Sache gegen Entgelt ausgetauscht werde, wobei das Geld die Funktion habe, die Wertverschiebung, welche durch die Übergabe der Sache entstehe, auszugleichen. Sind beide Vertragsparteien subjektiv der Meinung, dass der Wert als ausgeglichen anzusehen sei, sei der marktwirtschaftlich angemessene Preis gefunden.

Der Deponiezins erfülle keine andere Funktion, auch wenn derjenige, welcher die Sache übergebe, den Deponiezins noch (dazu) zahle. Dies resultiere nämlich lediglich daher, dass die Sache einen negativen Wert habe (nicht verwertbares Deponiematerial verursache ja lediglich Kosten), sodass zum Ausgleich der Wertverschiebung, welche durch die Übergabe der Sache entstehe, ein "negativer Kaufpreis" bezahlt werden müsse, damit der Käufer" die "Kaufsache mit negativem Wert" übernehme. Funktional handle es sich also beim Deponiezins um nichts anderes als um einen Kaufpreis, welcher jedoch negativ und deswegen vom Deponierenden zu bezahlen sei.

Auch von der Interessenslage her unterscheide sich der Deponievertrag wesentlich vom Bestandvertrag. Während es dem Bestandvertrag wesentlich sei, um dort eigene Sachen zu lagern, zu bearbeiten oder ähnliches damit zu machen, wobei die zu bearbeitenden Sachen in seinem Eigentum blieben und von ihm jederzeit aufgrund seines Eigentumsrechtes wiederum entnommen werden könnten, sei dem Deponievertrag wesentlich, dass der Deponierende das Deponiematerial endgültig entsorge, in das Eigentum und die Verantwortung des Grundeigentümers übertrage und keinerlei Ansprüche mehr auf das Deponiematerial erheben könne. Es bestehe eben die Typizität des (negativen) Kaufvertrages.

Betreffend die Mengenaufteilung wurde ausgeführt, dass es sich bei den Verträgen Grundbuch xy um topographisch bewaldete aufsteigende Flächen handle, welche jedoch nicht nur abgebaut, sondern wiederum auch aufgeschüttet werden könnten, da diese Flächen nicht in ebener Fläche zurückzustellen seien. Erfahrungsgemäß stünden hier Abbaumengen und Deponiemengen im Verhältnis von 3xAbbaumenge ist 1xDeponiemenge, dies aufgrund nachstehender technischer Zusammenhänge:

Zum einen lasse sich nämlich auch bei der selbstverständlich vorzunehmenden mechanischen Verdichtungen nicht jener Verdichtungsgrad erreichen, welcher die natürliche Setzung erreiche, zum anderen würden bescheidmäßig aber auch maximal zulässige Böschungswinkel

vorgeschrieben, welche wesentlich weniger steil seien, als natürliche Böschungswinkel, sodass sich das Deponievolumen gegenüber dem Abbauvolumen wesentlich verkleinere, da wesentlich weniger steil aufgeschüttet werden könne, als das Rohmaterial derzeit natürlich geschichtet liege.

Eine genauere Bezifferung des Anteils von Abbaumaterial und Deponiematerial sei derzeit nicht möglich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.10.2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, die Bemessungsgrundlage wurde jedoch auf 720.000,00 Euro vermindert. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien setzte die Gebühr für das Rechtsgeschäft gemäß §33 TP5 Abs.1 Z1 Gebührengesetz 1957 (GebG) mit 7.200,00 Euro vorläufig fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von Euro 720.000,00 ausging. Hierbei kamen ein jährl. Deponiezins (geschätzt mit 1/3 des Mindestdeponiezinses inkl. Ust) in Höhe von Euro 38.000,00 sowie das Entgelt für die Flächenbereitstellung in Höhe von Euro 12.000,00 (Entgelt inkl. USt) zum Ansatz. Die Bewertung ergibt sich aus §15 Abs.1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG), wonach der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht überschreiten darf, sowie aus §33 TP5 Abs.3 GebG, wonach bei unbestimmter Vertragsdauer die wiederkehrenden Leistungen mit dem Dreifachen des Jahreswertes zu bewerten sind.

Das Finanzamt begründete, bei einem Abbauvertrag richte sich das Interesse des Abbauberechtigten auf den Erwerb der Mineralien. Gegenstand des Vertrages sei nicht der Gebrauch, sondern der Verbrauch der zur Nutzung überlassenen Sache. Werde das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials berechnet, liege ein Kaufvertrag vor. Der Abbauberechtigte erwerbe vom Grundeigentümer die Mineralien gegen Entgelt.

Anders verhalte es sich jedoch bei einem Deponievertrag. Hier werde dem Berechtigten das Recht eingeräumt, das im Eigentum des Vertragspartners stehende Grundstück für Zwecke der Deponierung zu benützen. Es werde also ein Gebrauchsrecht eingeräumt. Der Berechtigte zahle das Entgelt nicht für den "Ankauf" des Bodenaushubmaterials, sondern für die Nutzung der Liegenschaft. Es erfolge kein Austausch des Aushubmaterials gegen Geld. Gerade für einen Kaufvertrag wäre es aber begriffsnotwendig, dass sich die Vertragspartner zum Austausch einer Sache gegen Geld verpflichten. Der Kaufvertrag als Veräußerungsvertrag ziele auf Änderung der eigentumsrechtlichen Zuordnung einer Sache ab. Eine Umdeutung des dem bekämpften Bescheid zu Grunde liegenden Rechtsgeschäftes in einen Kauf sei daher nicht möglich, gehe doch das Eigentum am Grundstück nicht auf den Berufungswerber über. Dieser sei lediglich berechtigt, auf dem Grundstück Aushubmaterial zu lagern.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wird entgegnet, der 1. Instanz der Abgabenbehörde sei zwar darin zu folgen, dass durch die Verwirklichung des Vertragszweckes die Berufungswerberin selbstverständlich nicht Eigentümerin des Grundstückes werde. Diesbezüglich läge ja ein grunderwerbssteuerpflichtiger Vorgang vor, solches sei jedoch von den Vertragsparteien nicht beabsichtigt.

Nicht zuzustimmen sei der Abgabenbehörde 1. Instanz dahingehend, dass eine Benützung des Grundstückes vorliege, wodurch ein (gebührenrechtlicher) Bestandvertrag abgeschlossen würde. Vertragstypisches Element sei nicht die Benutzung des Grundstückes, sondern vielmehr die Überlassung der Sache zur Entsorgung.

Die Abgabenbehörde 1. Instanz verkenne, dass sehr wohl ein Eigentumsübergang an der Sache (nicht am Grundstück!) stattfinde. Die Berufungswerberin werde durch das gegenständliche Rechtsgeschäft berechtigt, das näher bestimmte Deponiematerial auf der Vertragsfläche *endgültig zu deponieren*. Sofern man diesen Vorgang nicht ohnedies als Verbindung von verschiedenen Sachen zur gemeinsamen Sache ansehe, erfolge jedenfalls gemäß dem Grundsatz des §297 ABGB (superficio solo cedit) mit Einbau des Deponiematerials der Eigentumserwerb durch den Grundeigentümer.

Dies entspreche auch dem Vertragswillen, zumal nach Beendigung der Deponiearbeiten die Vertragsfläche in ordentlichem Zustand gemäß dem Vertrag zurückzustellen sei und keinerlei Recht bestehe, das Deponiematerial später wieder abzuholen.

Ebenfalls werde als vertragstypisches Element ein "Kaufpreis" bezahlt. Da jedoch das Deponiematerial einen *negativen Wert* habe, und der Kaufpreis seinem Wesenzweck nach nichts anderes bedeute, als dass die Wertverschiebung durch Übergabe der Sache zwischen Käufer und Verkäufer ausgeglichen werde, sei bei diesem kauftypischen Geschäft ein *negativer Kaufpreis* zu bezahlen, da derjenige, der die Sache ins Eigentum übernehme eben noch ein Entgelt zusätzlich erhalte, um die Entsorgung durchführen zu können.

Hieraus erhelle eindeutig, dass es sich um ein "kauftypisches" und nicht um ein "bestandtypisches" Geschäft handle, welches nicht der Gebührenpflicht des Bestandvertrages unterliege. Wäre die Rechtsansicht der Erstbehörde richtig, müsste man ja zudem jede einzelne Müllentsorgung auf eine *öffentliche oder private Mülldeponie* der Gebührenpflicht des § 33 TP 5 Abs. 1 Ziffer 1 Gebührengesetz 1957 unterstellen. Bei Eigengrund des Mülldeponiebetreibers würde ein (gebührenrechtlicher) Bestandvertrag, bei Fremdgrund ein (gebührenrechtlicher) Unterbestandvertrag abgeschlossen.

Die Analogie sei zwingend:

Sowohl beim Müll als auch beim Deponiematerial handle es sich um "bewegliche Sachen", derer sich der Besitzer entledigen wolle (vgl. die Legaldefinition des § 2 Abfallwirtschaftsgesetz)

Sowohl der Müll als auch das Deponiematerial würden *zur Entsorgung übergeben, eingebaut und dauernd in der Deponie belassen* wobei es keinen vertragstypischen Unterschied machen könne, ob die Behandlung und der Einbau vom Entsorger oder von demjenigen, "der sich der Sache entledigen wolle" vorgenommen wird, die hat lediglich Preisrelevanz.

Es ergebe sich also, dass vertragstypisches Element des Deponievertrages die Übergabe zur Entsorgung, also die Übertragung des Eigentums gegen (negativen) Kaufpreis, sei, sodass Deponieverträge nicht der Gebührenpflicht des § 33 TP 5 Abs. 1 Ziffer 1 Gebührengesetz unterliegen würden.

Der Vollständigkeit halber werde nochmals darauf hingewiesen, dass die weiteren im Vertrag eingeräumten Rechte lediglich Hilfsrechte zur tatsächlichen Durchführung des Einbaues darstellten, sodass auch diese Rechte den Vertrag, welcher ja nach seinem überwiegend typischen Element zu beurteilen sei, nicht der Gebührenpflicht des § 33 TP 5 unterstellen könnten.

Es wird so hin der Antrag gestellt, der Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid zur Gänze aufzuheben, in eventu auszusprechen, dass das angezeigte Rechtsgeschäft keiner Gebührenpflicht unterliege.

Beweis wurde erhoben durch das Vorhalteverfahren sowie durch Internetrechen, insbesondere auf der homepage der Berufungsberberin (www.---.at).

Mit Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung – jeweils vom 19. Mai 2009 – wurden der Sachverhalt und die rechtliche Würdigung der Berufungsberberin und der Amtspartei zur Kenntnis gebracht.

Das Finanzamt hat hiezu am 22. Juni 2009 folgende Stellungnahme abgegeben:

"Der Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG unterliegen neben den luppenreinen Bestandverträgen auch sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält.

Abbauverträge sind im ABGB nicht geregelt. Die rechtliche Beurteilung hat daher ausgehend von den Umständen des Einzelfalles zu erfolgen.

Im berufungsgegenständlichen Fall liegt ein Abbau- und Deponievertrag vor. Der Liegenschaftseigentümer gestattet dem BW einerseits den Abbau natürlicher Rohstoffe, räumt ihm aber andererseits das Recht ein, Material endgültig zu deponieren und die Fläche als Manipulations- und Zwischenlagerfläche zu verwenden.

Darüber hinaus werden dem BW im Punkt 6. des Vertrages diverse Rechte eingeräumt.

Als Entgelt wird für abgebautes Material ein Bruchzins pro Tonne Material vereinbart, für deponiertes Material ein Deponiezins pro Kubikmeter Material. Unabhängig vom tatsächlichen Abbau oder der tatsächlichen Deponierung ist vom BW ein jährlicher Mindestbruch- und Deponiezins zu zahlen.

Für die Bereitstellung der Fläche wird ein jährlicher Pauschalbetrag vereinbart. Mit diesem Pauschalbetrag ist auch das Entgelt für die im Punkt 6 vereinbarte Rechtseinräumung abgegolten.

Der VwGH bejaht in seinem Erkenntnis vom 23.6.1971, 0099/71, die Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 5 GebG, wenn die Überlassung eines Mineralvorkommens gegen Bezahlung eines fixen, von der Menge des abgebauten Materials unabhängigen Bestandzinses erfolgt. Ein Kaufvertrag liegt hingegen dann vor, wenn die Bezahlung sich nach der Menge des abgebauten Materials richtet.

Entgegen der vom BW vertretenen Rechtsansicht liegt aber im konkreten Fall kein Kaufvertrag vor. Ein solcher wäre dann gegeben, wenn der Liegenschaftseigentümer dem BW für das deponierte Material etwas zahlen würde. Dies ist aber der Urkunde nicht zu entnehmen. Im Gegenteil. Der BW zahlt an den Eigentümer der Liegenschaft ein Entgelt dafür, dass er auf dem Grundstück Material deponieren darf. Der BW deponiert und zahlt dafür. Ein Leistungsaustausch, wie dies bei einem Kaufvertrag gegeben ist, liegt also nicht vor.

Es liegt auch kein Liefervertrag vor, erhält doch nicht der Lieferant das Entgelt, sondern der Empfänger der Lieferung.

Im Abbau- und Deponievertrag wird dem BW eine Grundfläche zum Gebrauch überlassen, nämlich auf dem Grundstück Material endgültig zu deponieren, die Grundflächen als Manipulations- und Zwischenlagerflächen zu nutzen. Weiters wurden dem BW im Punkt 6. des Vertrages diverse Rechte eingeräumt. Die Bereitstellung der Grundfläche für eben diese Zwecke sowie die Vereinbarung eines Mindestbruch- und -deponiezinses sprechen nach Ansicht des Finanzamtes für einen gemäß § 33 TP 5 GebG gebührenpflichtigen Bestandvertrag.

Das gegenständliche Rechtsgeschäft enthält aber auch Elemente einer Dienstbarkeit. Auf Grund der Art der Belastung des dienenden Grundstückes ist diese in der Natur erkennbar. Trotz Nichtverbücherung ist der Inhaber des gültigen Titels in seinem Recht Dritten gegenüber geschützt, lassen doch die sichtbaren Vorgänge auf dem dienenden Grundstück das Bestehen einer Dienstbarkeit erahnen und vermuten.

Die Duldung der dauernden Deponierung von Material auf dem dienenden Grundstück ist als typisches Merkmal einer Dienstbarkeit anzusehen.

Die entgeltliche Einräumung des Rechtes, auf dem Grundstück Material endgültig zu deponieren, ist als Dienstbarkeit zu sehen und löst die Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 9 GebG aus.

Nach dem Inhalt des zu beurteilenden Vertrages liegt eine Dienstbarkeit vor, wird doch das Recht auf Einlagerung auf einem fremden Grundstück auf Dauer erworben. Nicht die

vorübergehende bestandweise Nutzung ist Vertragsgegenstand, sondern die dauernde Dulding der Einlagerung der Materialien."

Das Finanzamt beantragt die Abweisung der Berufung in eventu die Einordnung des Rechtsgeschäftes als Dienstbarkeit.

Die Bw hat nach erfolgter Fristverlängerung mit Schreiben vom 15. Juli 2009 ausgeführt:

"Die Abbaumengen bzw. Deponiemengen können dem UFS immer noch nicht bekannt gegeben werden, da sie aufgrund nachstehenden Zusammenhangen noch nicht feststehen.

Mit Bescheid der Bundesministerin X, Geschäftszahl - wurde der Y die Genehmigung zum Bau und Betrieb des Z erteilt.

Mit Teilbescheid Geschäftszahl -- wurde der Y vom Landeshauptmann von a die abfallwirtschaftliche Genehmigung zur Errichtung und zum Betrieb der Bodenaushubdeponie s erteilt. Dieser Bescheid ist infolge Berufung nicht rechtskräftig.

Das Projektgebiet gemäß dem zu beurteilenden Vertrag liegt in dem Gebiet, für welches der Y die abfallwirtschaftliche Genehmigung zum Betrieb der Bodenaushubdeponie s erteilt wurde.

Im Rahmen des UVP-Verfahrens wurde durch Sachverständige festgestellt, dass es als sinnvoll angesehen wird, unterhalb der Deponie s die verwertbaren mineralischen Rohstoffe zu entnehmen, bevor seitens der Y die Schüttung vorgenommen wird.

Es wird deshalb angestrebt, nachstehende Gesamteinigung zu verhandeln und vorbehaltlich der vertraglichen Gesamteinigung und der Erlangung der erforderlichen, öffentlich rechtlichen Genehmigungen zum Ausgleich aller Interessen nachstehende Vorgehensweise umzusetzen.

Zunächst wird durch die Berufungswerberin der verwertbare mineralische Rohstoff abgebaut und entnommen dies grundsätzlich auf Grundlage des bestehenden Vertrages (wobei allenfalls Adaptionen noch notwendig sind, welche allerdings gebührenrechtlich irrelevant sein werden), das dadurch entstehende Abbauloch wird sodann durch die Y verfüllt, wobei hier nach derzeitigem Projektstand seitens der Y 843.300 m³ Tunnelausbruchmaterial eingefüllt werden.

Diese Menge wird seitens der Y auf jeden Fall deponiert, zumal die Y hier ja Enteignungsrechte besitzen würde, würden die Grundeigentümerin oder aber die Abbauberechtigte nicht zustimmen. Sofern das Projekt wie angedacht nicht umgesetzt werden kann, erfolgt deswegen die Deponierung durch die Y auf der derzeitigen Oberfläche, sofern zu dem Zeitpunkt, zu dem die Y die Deponiefläche benötigt, der Abbau nicht vollständig erfolgt ist, muss der Abbau eingestellt werden und deponiert dann die Y. eben teilweise in Verfüllung des Abbauloches, teilweise auf der bestehenden Oberfläche.

Im Hinblick auf diese Unwägbarkeiten kann die Menge des tatsächlich möglichen Abbaues nicht abgeschätzt werden, da lediglich das Zeitfenster für den Abbau zur Verfügung steht, bis die Y die Fläche für ihre Deponie benötigt. Auch die Dauer dieses Zeitfensters ist derzeit noch ungeklärt.

Ebenfalls kann die Menge einer allenfalls für die Berufungswerberin trotz obiger Umstände noch möglichen Wiederverfüllung/Deponie nicht abgeschätzt werden, da diese Menge naturgemäß davon abhängt, ob die Y überhaupt deponiert, was wiederum davon ab hängt, ob der Z. bzw. auch nur der Erkundungsstollen verwirklicht wird. Nach derzeitigem Stand soll ja die Verwirklichung - zumindest des Erkundungsstollen - erfolgen, so dass dann das

Deponievolumen von circa 834.300 m³ von der Y verfüllt werden wird. Ob darüber hinaus noch eine weitere Deponierung durch die Berufungswerberin erfolgen kann, ist derzeit noch vollständig ungeklärt. Letztendlich ist aber auch noch ungeklärt, ob überhaupt ein Abbau stattfinden kann, zumal die vertragliche Einigung zwar weitgehend verhandelt, jedoch noch nicht abgeschlossen ist, auch die behördlichen Bewilligungen stehen noch aus.

Eingangs sei an dieser Stelle nochmals die herrschende Rechtsprechung zitiert: Über wiegt ein Vertragselement derart wesentlich, dass die von anderen Vertragstypen hin zutretenden Elemente völlig zurücktreten, so ist das Rechtsgeschäft nach diesem überwiegenden Typus zu behandeln. Hinsichtlich des Elementes „überwiegen“ sprach der VwGH in seiner Entscheidung aus: „... dass ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, hat zur Folge, dass er gebühren- rechtlich nach seinem überwiegenden „rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen ist.“

In weiterer Folge bringt die Bw Ausführungen zur rechtlichen Einordnung des Vertrages vor, welche zu dem Ergebnis führen, dass der gegenständliche Vertrag seinen rechtlichen und wirtschaftlichen Zweck im Abbau findet, welcher eindeutig als nicht gebührenpflichtiger Kaufvertrag zu beurteilen sei.

Die Bw führt u. a. aus, die Deponierung diene hier nicht primär dem Zweck, Materialüberschüsse einer endgültigen Entsorgung zuzuführen, vielmehr sei die Wiederverfüllung des Abbauloches öffentlich rechtliche Voraussetzung für die Gewinnung des Materials, also den Hauptzweck des Vertrages.

Jedes Abbauloch stelle verständlicherweise einen entsprechend gravierenden Eingriff in die Umwelt dar, so dass es für die Durchführung des Abbaues nicht nur einer Genehmigung nach dem Mineralrohstoffgesetz, sondern auch eine Genehmigung nach dem (Tiroler) Naturschutzgesetz (vgl. § 6 lit b leg. cit) bedürfe. Eine Genehmigung nach dieser gesetzlichen Bestimmung sei aber nur dann zu erlangen, wenn die Interessen des Naturschutzes nicht beeinträchtigt würden (dies scheide bei einem Abbau aus) oder aber andere öffentliche Interessen das öffentliche Interesse am Naturschutz überwiegen würden (§29 Abs. 1 leg. cit.). Um diese Voraussetzung erfüllen zu können, sei es erforderlich, die Eingriffe in die Natur so gering wie möglich zu halten und so weit als möglich wiederum zu beseitigen.

Es ergebe sich also aus den öffentlich-rechtlichen Vorschriften, dass die Wiederverfüllung notwendige Voraussetzung sei, um überhaupt alle erforderlichen Genehmigungen für den Abbau, also die Gewinnung mineralischer Rohstoffe, erlangen zu können. Aufgrund des Kumulationsprinzips seien selbstverständlich alle erforderlichen öffentlich rechtlichen Bewilligungen einzuholen, bevor mit dem Abbau begonnen werden könne.

Deshalb werde österreichweit auch die Wiederverfüllung des Abbauloches nicht nach den Bestimmungen des AWG bewilligt, sondern vielmehr im Rahmen des

Gewinnungsbetriebsplans/Abschlussbetriebsplans gemäß dem Mineralrohstoffgesetz vorgeschrieben.

Aus dem Vorgesagten erhelle, dass der Bereich Abbau den Hauptzweck des gegenständlichen Vertrages bilde, während die Wiederverfüllung lediglich eine Voraussetzung zur Ermöglichung des Hauptzweckes, nämlich des Abbaues, darstelle.

Der gegenständliche Vertrag finde seinen rechtlichen und - vor allem auch - wirtschaftlichen Zweck im Abbau welcher eindeutig als nicht gebühren pflichtiger Kaufvertrag zu beurteilen sei.

Im Zuge der Berufungsverhandlung wurde dargelegt, dass der Abbau sowohl mengenmäßig als auch hinsichtlich seiner wirtschaftlichen Bedeutung im Vordergrund steht. Es wird regelmäßig mehr abgebaut als wiederverfüllt. Die abgebauten Materialien – Schotter bzw. Lockergestein – finden in der Regel als Betonrohstoff und technisches Schüttmaterial bzw. ganz allgemein in der Bauwirtschaft als Baurohstoff Verwendung.

Hinsichtlich der Entgeltsberechnung wurde in der Berufungsverhandlung ausgeführt, es handle sich um eine rein mengenbezogene Entgeltsberechnung. Der im Vertrag ausbedungene Mindestzins hat lediglich Sanktionsfunktion. Dadurch soll vermieden werden, dass eine Abbaufäche über Jahre blockiert und zur Vorratshaltung genutzt wird, entwickelte Projekte hingegen nicht umgesetzt werden. Der jährliche Mindestzins ist in jedem Fall zu zahlen. Findet bis zum Vertragsende kein Abbau statt, so verfällt dieser Mindestzins. An Hand eines Beispiels wurde dargelegt, dass die Bw damit gerechnet hat, weit über dem Mindestzins abzubauen.

Im Übrigen wird auf die Niederschrift zur Berufungsverhandlung hingewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw bringt in ihrer ergänzenden Stellungnahme vor, dass das Projektgebiet gemäß dem zu beurteilenden Vertrag in dem Gebiet liegt, für welches der Y die abfallwirtschaftsrechtliche Genehmigung zum Betrieb der Bodenaushubdeponie s erteilt wurde. Im Rahmen des UVP-Verfahrens sei durch Sachverständige festgestellt worden, dass es als sinnvoll angesehen werde, unterhalb der Deponie s die verwertbaren mineralischen Rohstoffe zu entnehmen, bevor seitens der Y die Schüttung vorgenommen werde.

Ob darüber hinaus noch eine weitere Deponierung durch die Berufungswerberin erfolgen könne, sei derzeit noch vollständig ungeklärt. Letztendlich sei auch noch ungeklärt, ob überhaupt ein Abbau stattfinden könne, zumal die vertragliche Einigung zwar weitgehend

verhandelt, jedoch noch nicht abgeschlossen sei, auch die behördlichen Bewilligungen stünden noch aus.

Dazu ist vorweg auf §17 Abs.5 GebG hinzuweisen, wonach die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht aufheben.

Nach § 17 Abs. 1 erster Satz GebG unterliegt das Rechtsgeschäft so, wie es beurkundet ist, der Gebühr. Gegen den eindeutigen Urkundeninhalt ist lediglich der Beweis zulässig, dass das beurkundete Rechtsgeschäft im Zeitpunkt der Urkundenerrichtung nicht (gültig) zustande gekommen ist (vgl. VwGH 6.10.1991, [90/15/0019](#)).

Nach dem in § 17 Abs. 1 GebG festgelegten Urkundenprinzip ist allein der Inhalt der Urkunde für die Festsetzung der Rechtsgebühr maßgebend. Das Rechtsgeschäft unterliegt also der Gebühr, wie es beurkundet ist. Der Gebührenfestsetzung können damit andere als die in der Urkunde festgehaltenen Umstände nicht zugrunde gelegt werden, mögen auch die anderen Umstände den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen. Dies ist auch unter dem Aspekt zu sehen, dass eine Urkunde nur Beweis über das schafft, was in ihr beurkundet ist (vgl. VwGH 11.9.1980, [2909/79](#)). Infolge der Bestimmung des § 17 Abs. 1 GebG ist auch die Frage, welchen rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck die Verträge verfolgen, an Hand des Urkundeninhaltes zu bestimmen.

Dabei knüpft das Gebührengesetz 1957 in Ansehung des Abschlusses von Rechtsgeschäften an das Vertragsrecht des bürgerlichen Rechts an (VwGH vom 30. Jänner 1978, 1633/76).

Das Gesetz umschreibt die Gebührentatbestände des § 33 GebG im Allgemeinen mit Begriffen des Zivilrechtes. Für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher im Allgemeinen deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend (VwGH vom 5. März 1990, [89/15/0014](#)).

Zur Auslegung von Verträgen bestimmt § 914 ABGB, dass dabei nicht an dem buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften ist, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen ist, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht.

Für die Rechtsnatur ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (VwGH 28.6.1995, [94/16/0045](#)). Unter der gemäß § 914 ABGB zu erforschenden Absicht der Parteien ist daher bürgerlich-rechtlich nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jede

der vertragschließenden Parteien redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss (vgl. Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz, §15, Rz8, samt Judikaturzitaten).

Wie oben unter "**B) Abbau- und Deponievertrag, 1. Vertragsgegenstand**" zitiert, gestattet die Ö. AG dem Vertragspartner *unter einem* auf dem vertragsgegenständlichen Grundstück natürliche Rohstoffe, insbesondere Sand, Schotter jeder Art und Korngröße, Steine etc. abzubauen und diese Materialien - auch gemeinsam mit zugeführten Materialien - aufzubereiten und zu veredeln, zugeführtes inertes Bodenaushubmaterial/Tunnelausbruchsmaterial und Bauschutt endgültig zu deponieren sowie die Fläche als Manipulations- und Zwischenlagerfläche zu verwenden und die für den Betrieb des Vertragspartners notwendigen und nützlichen Bauwerke und Anlagen auf der Vertragsfläche zu errichten, zu erhalten und zu benützen.

Wie die Bw unter Punkt 8.1 ihrer Stellungnahme vom 15.7.2009 ausführt, diene die Deponierung hier nicht primär dem Zweck, Materialüberschüsse einer endgültigen Entsorgung zuzuführen, vielmehr sei die Wiederverfüllung des Abbauloches öffentlich rechtliche Voraussetzung für die Gewinnung des Materials, also den Hauptzweck des Vertrages. Es ergebe sich aus den öffentlich-rechtlichen Vorschriften, dass die Wiederverfüllung notwendige Voraussetzung sei, um überhaupt alle erforderlichen Genehmigungen für den Abbau, also die Gewinnung mineralischer Rohstoffe, erlangen zu können. Aufgrund des Kumulationsprinzips seien selbstverständlich alle erforderlichen öffentlich rechtlichen Bewilligungen einzuholen, bevor mit dem Abbau begonnen werden könne. Die Wiederverfüllung des Abbauloches werde im Rahmen des Gewinnungsbetriebsplanes/Abschlussbetriebsplanes nach dem Mineralrohstoffgesetz vorgeschrieben.

Das Verdeutlicht den Urkundeninhalt dahingehend, dass Abbau und Deponie für sich alleine gesehen keinen Sinn machen würden und als Einzelverträge wohl nicht abgeschlossen worden wären. Vertraglich sind Abbau und Deponierung so miteinander verflochten, dass sie als eine Einheit anzusehen sind.

Der Berufungswerberin ist dahingehend zu folgen, dass der Abbau das gleiche rechtliche Schicksal teilen muss wie die Deponie.

Wenn ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält, ist er gebührenrechtlich nach seinem *überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck* zu beurteilen.

Der Geschäftszweck war, wie ausgeführt, die Gewinnung des Materials als Hauptzweck des Vertrages. Schon in der Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes vom 15.9.2005 hat die Bw das Verhältnis von Abbauvolumen zu Deponievolumen mit einem Verhältnis von 3x Abbaumenge ist 1x Deponiemenge dargestellt.

Auch anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung hat die Bw ausführlich dargestellt, dass der überwiegende Vertragszweck sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich gesehen im Abbau liegt, die Deponierung ist hingegen von untergeordneter Bedeutung.

Die Abgabenbehörde erster Instanz geht in ihrem Bescheid von einem Bestandvertrag gemäß §33 TP5 Abs.1 Gebührengesetz 1957 (GebG) aus. Gemäß §33 TP5 Abs.1 Z1 GebG unterliegen Bestandverträge (§§1090ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, im Allgemeinen einer Gebühr von 1 v.H. nach dem Wert.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes umfasst §33 TP5 Abs.1 GebG die "lupenreinen" Bestandverträge im Sinne der §§1090 ff ABGB und Verträge, die sich ihrem Wesen nach "als eine Art Bestandvertrag" darstellen, d.h. Verträge, die zwar von den Regeln der §§1090 ff ABGB abweichen, aber auf Grund von für Bestandverträge charakteristischen Merkmalen noch als "Bestandverträge" im weiteren Sinne anzusprechen sind. Weder als Bestandverträge im Sinne der §§1090 ff ABGB noch als "sonstige Verträge" im Sinn des §33 TP5 Abs.1 GebG können Vereinbarungen gewertet werden, die ihrem Wesen nach einer anderen Art von Rechtsgeschäft entsprechen, das entweder einer anderen Tarifpost des §33 GebG unterliegt oder das von dem auf bestimmte Rechtsgeschäftstypen abgestellten Tarif des §33 GebG überhaupt nicht erfasst wird. Ob ein Bestandvertrag oder ein sonstiger Vertrag im Sinne des §33 TP5 GebG vorliegt, ist nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu prüfen (vgl. ua. VwGH 24.3.1994, [92/16/0129](#)).

Eine eindeutige Zuordnung eines Deponievertrages, wie auch eines Abbauvertrages zu einem zivilrechtlichen Vertragstyp ist nicht möglich.

Der UFS hat in seiner Entscheidung vom 9.9.2008, UFSG RV/0556-G/05, folgendes ausgeführt:

"Nach herrschender Ansicht handelt es sich bei dem im ABGB nicht geregelten Abbauvertrag um ein gemischtes Dauerschuldverhältnis, das Elemente des Kaufs und des Pachtvertrags enthält. Für die rechtliche Qualifikation eines gesetzlich nicht geregelten atypischen Vertragsverhältnisses kommt es nicht auf die von den Parteien gewählte Bezeichnung, sondern auf den Inhalt des Vertragsverhältnisses an, den die Parteien entsprechend dem Grundsatz der Privatautonomie entsprechend gestalten können. Haben die Parteien - wie im vorliegenden Fall - die Berechnung des Entgelts grundsätzlich nach der Menge des

abgebauten Materials vereinbart, überwiegen die Elemente des Kaufs (1 Ob 614/93 = RIS-Justiz RS0020429 mwN; RIS-Justiz RS0011127, RS0020433).

Das kaufrechtliche Element beim Abbauvertrag ist aber auch darin zu sehen, dass sich das Gewinnungsrecht nicht auf den bloßen Gebrauch der Sache beschränkt, sondern darüber hinaus auch den teilweisen Verbrauch der Sache gestattet und die Ausbeutung der vorhandenen Bodenschätze zum Substanzverzehr führt (Binder in Schwimann, ABGB3 § 1090 Rz 68 mwN, Koziol-Welser 7 I 325, vgl auch Wahle in Klang 2 IV/2 13 ff und Bydlinski ebendort 132 ff oder Klang in Klang 2 V, 19).

Durch einen Abbauvertrag erhält der Vertragspartner des Grundeigentümers für die Dauer des Vertragsverhältnisses die volle Herrschaft über den zum Abbau bestimmten Boden und der Eigentümer hat die Benützung des Bodens zu Zwecken der Gewinnung der vorhandenen Abbauprodukte zu gestatten (Ehrenzweig II/1 404). In diesem Sinn kommt daher dem Vertragspartner des Grundeigentümers eine ähnliche Stellung wie einem Bestandnehmer oder auch einem Fruchtnießer zu.).

Die im konkreten Fall zu lösende Frage geht in die Richtung, ob das von den Parteien begründete Vertragsverhältnis seiner Natur nach den Bestimmungen des Gesetzes über Bestandverträge zu unterstellen ist, ob es also unter die Vertragstype "Bestandvertrag" einzuordnen ist;

Was nun diese Frage anlangt, so ist der Oberste Gerichtshof der Überzeugung, dass Verträge, mit welchen dem Berechtigten gegen Bezahlung eines Entgeltes das Recht auf Gewinnung von Steinen, Schotter und Sand auf bestimmte oder unbestimmte Zeit vom Grundeigentümer überlassen wird, ihrer Natur nach nicht den Bestandverträgen zugezählt werden können.

Dass Abbauverträge auf längere Zeit, oft auf viele Jahre hinaus, geschlossen werden, haben sie auch mit anderen Verträgen als Bestandverträgen gemein. Dass dem Übernehmer soviel an Stein, Marmor usw., wie er innerhalb der Vertragsdauer gewinnt, überlassen wird, dass er die volle Herrschaft über den zum Abbau bestimmten Boden erlangt, dass seine Tätigkeit die gesamte Produktion erfasst und dass der Eigentümer bloß die Benützung des Bodens zu dulden hat, ist nicht nur für Bestandrechte, sondern für alle Nutzungsrechte an Grund und Boden charakteristisch, wie es Bergberechtigungen oder Dienstbarkeiten sein können. Nur wenn die bestimmungsgemäße Ausbeute wirklich als Frucht" angesehen werden könnte, könnten Abbauverträge schlechtweg als Pachtverträge angesehen werden. Der Hinweis Ehrenzweigs auf § 511 ABGB. reicht zur Begründung seiner Auffassung, dass es sich bei der Ausbeute um Früchte im Rechtssinne handle, nicht aus. Denn das Recht auf Gewinnung von Mineralien ist geradezu auf Verminderung der Substanz des Bodens gerichtet. Was der Berechtigte an gebrochenen Steinen u. dgl. gewinnt, geht der Substanz verloren.

Nicht eine Frucht wird genommen, sondern ein Teil der Substanz selbst. Die Bearbeitung ist nicht auf die Gewinnung von Früchten gerichtet, sondern auf die Herbeiführung einer Verschiebung in der Lage und auf eine Änderung der Verbindung der Substanz mit anderen Teilen. Erst die Verwertung der Mineralien durch Verkauf bringt einen Ertrag. Nicht der Steinbruch bringt Früchte, sondern das damit im Zusammenhange stehende Gewerbe des Handels mit den gebrochenen Mineralien. Klang (2. Aufl. V 19).

Ganz eindeutig zählt nur die Entscheidung SZ. XXIV 77 einen Abbauvertrag den Pachtverträgen zu, und in diesem Falle wohl mit Recht. Mit dem gegenständlichen Vertrag war nämlich der Steinbruch samt Inventar und Maschinen und allen zur Liegenschaft gehörigen Grundstücken der damals Beklagten zum Zwecke der Gewinnung und zum Verkaufe von Schotter und Steinen gegen einen im Vertrag näher bezeichneten Pachtzins überlassen worden. Es war weiters vereinbart gewesen, dass die Beklagte den Betrieb ordnungsgemäß zu führen habe. Offenbar handelte es sich um die Pachtung eines

Unternehmens. Aber auch hier hat der Oberste Gerichtshof nur wegen des Überwiegens der Merkmale eines Bestandvertrages den Vertrag als Pachtvertrag angesehen.

Dass Abbauverträge keine Bestandverträge sind, ist selbst den Entscheidungen zu entnehmen, die davon sprechen, dass sie Bestandverträgen gleichen. Nicht der Gebrauch, sondern der Verbrauch der zur Nutzung überlassenen Sache ist der Gegenstand, auf den vornehmlich die Absicht der Parteien gerichtet ist. Nicht das Bearbeiten des Bestandgegenstandes steht im Vordergrunde, sondern die Ausbeutung der dort vorkommenden Bodenschätze. Der Oberste Gerichtshof trägt daher kein Bedenken, den Entscheidungen zu folgen, die Abbauverträge nicht den Bestandverträgen zuzählen (OGH 19. Oktober 1955 [2 Ob470/55](#))."

Auch in vorliegendem Fall wurde der Bw kein Unternehmen in Bestand gegeben.

In gegenständlichem Vertrag wurde der Bw ausdrücklich gestattet, auf dem einen bestimmten genannten Grundstück natürliche Rohstoffe abzubauen, diese Materialien aufzubereiten und zugeführtes inertes Bodenaushubmaterial/Tunnelaushubmaterial zu deponieren.

Die Berufungswerberin hat sich verpflichtet, für abgebautes und abgeführttes oder am Ort verwertetes Material einen Bruchzins pro Tonne von € 0,95 und für zugeführtes und endgültig deponiertes Material einen Deponiezins pro Kubikmeter "fest" eingebautes inertes Aushubmaterial außer Bauschutt von € 1,50, sowie pro Kubikmeter "fest" eingebautes Bauschuttmaterial von € 1,80 zu bezahlen.

Ab Vertragsabschluss bezahlt die Bw eine Entschädigung für die Bereitstellung der Flächen pauschal in Höhe von jährlich € 10.000,- vor Abbau- oder Deponiebeginn jedoch nur dann, wenn die Fläche durch den Vertragspartner genutzt wird (für Rumpfjahre aliquot), (Punkt 3.1.3 des Vertrages).

Ab rechtskräftigem Vorliegen der für den Abbau oder die Deponierung erforderlichen Bewilligungen leistet die Bw unabhängig vom tatsächlichen Abbau oder der tatsächlichen Deponierung einen jährlichen Mindestbruch- und -deponiezins in Höhe von insgesamt € 95.000- (für Rumpfjahre, also für nicht voll ausgeschöpfte Vertragsjahre ab dem rechtskräftigen Vorliegen der Behördenbewilligungen, aliquot). Der in einem Jahr nicht verbrauchte Mindestbruch- und -deponiezins kann jeweils in einem Zeitrahmen von 5 Jahren in die jeweils folgenden Jahre übertragen werden. Unbeschadet dessen ist in jedem Jahr der volle Mindestbruch- und -deponiezins zu entrichten. Am 31. Dezember des 5. Jahres jedes Zeitrahmens verfallen alle bis dahin nicht verbrauchten Mindestbruch- und -deponiezinsen. Der 1. Zeitrahmen von 5 Jahren beginnt am 1. Jänner des Jahres, das jenem Jahr nachfolgt, in dem die Bedingungen für die Verpflichtung zur Zahlung des Mindestbruch- und -deponiezinses vorliegen (Punkt 3.1.4 des Vertrages).

Der Bruchzins und Deponiezins ist jährlich abzurechnen. Der nicht verbrauchte Mindestbruch- und -deponiezins wird dabei angerechnet. Der Vertragspartner hat somit erst dann Bruch- bzw. Deponiezinszahlungen zu leisten, wenn die Summe der Bruchzinse und Deponiezinse den jährlichen Mindestbruch- und -deponiezins zuzüglich allfälliger noch nicht verbrauchter Teile der Mindestbruch- und -deponiezinse früherer Jahre übersteigt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hängt bei Abbauverträgen die Entscheidung der Frage, ob sie als nicht der Rechtsgebühr unterliegende Kauf-(Lieferungs-) -verträge oder als gebührenpflichtige Bestandverträge im Sinne des § 33 TP 5 GebG zu qualifizieren sind, davon ab, ob das Entgelt nach der Menge des gewonnenen Materials berechnet oder nach der Zeitdauer unabhängig von der gewonnenen Menge bestimmt wird (VwGH vom 17. 2. 1983, [82/15/0046](#), vom 23. 6. 1971, Slg. Nr. 4254/F).

Auch wenn im vorliegenden Fall ein jährlicher gleich bleibender Mindestbruch- und -deponiezins zu leisten ist, ergibt sich aus der abgeschlossenen Vereinbarung, dass die Berechnung des Entgelts nach der Menge des gewonnenen Materials die grundlegende Berechnungsart darstellt. Die Bestimmung des Vertragspunktes 3.1.4 betreffend den Mindestzins ist lediglich subsidiärer Natur. Die Menge des abgebauten (bzw. deponierten) Materials findet nämlich auch bei den gleich bleibenden Zahlungen Berücksichtigung. Sofern in einem Jahr die Menge, welche dem Mindestbetrag entspricht, nicht abgebaut bzw. deponiert werden kann, ist der Fehlbetrag jeweils auf die Folgejahre vorzutragen, dies bis zum Ende der Vertragslaufzeit. Somit ist der Mindestbetrag jedenfalls mit der abgebauten (deponierten) Menge sowie dem Bruch- (Deponie-) zins ins Verhältnis zu setzen. Damit ergibt sich wiederum eine Berechnung nach der Menge. Der Mindestbruch- und -deponiezins ist sozusagen als eine Mindestmenge zu verstehen.

Das zeitliche Element tritt dabei in den Hintergrund. Die Vertragslaufzeit steckt den rechtlichen Rahmen ab, innerhalb dessen der "Verkauf" des Bruchmaterials bzw. die Deponierung stattfinden sollen.

Die Nutzung der Fläche als Manipulations- und Zwischenlagerfläche (Punkt 1.1. des Vertrages) stellt lediglich eine Nebenleistung dar.

Im Hinblick auf die Einheitlichkeit des Vertrages und das Überwiegen der Elemente eines Kaufvertrages sowie der im konkreten Fall untergeordneten Bedeutung der Deponierung im Verhältnis zum Materialabbau ist der zwischen den Parteien bestehende Abbau- und Deponievertrag - ausgehend von den in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen - als

Kaufvertrag und somit nicht als gebührenpflichtiger Bestandvertrag im Sinne des § 33 TP 5
GebG zu qualifizieren.

Der Berufung war daher aus den dargelegten Gründen Folge zu geben.

Wien, am 9. November 2009