

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-AG, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16.6.2015, ErfNr, betreffend Rechtsgebühr zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Die X-AG (= Beschwerdeführerin, Bf) hat mit Herrn G , Alleineigentümer (im Folgenden kurz: "Eigentümer") der Liegenschaft in

EZ1 , bestehend ua. aus den Gst1 , Gst2 und Gst3 , am 17./24.3.2015 einen Dienstbarkeitsvertrag abgeschlossen.

Zum Zwecke der geplanten "*Sanierung und Erweiterung der bestehenden Pistenfläche XY und die Errichtung der Schneeanlage im Bereich X-Bach*" (siehe auch § 2) räumt der Eigentümer unter Vertragspunkt **§ 3** der Bf **nachfolgende Dienstbarkeiten ein:**

**a)** *Recht der Verlegung, Vermarkung, Erhaltung und Erneuerung von Kabeln, Mittelspannungskabeln, Luftleitungen und sonstigen Leitungen, samt der damit verbundenen Geländeverschwendungen, auf einer Länge von 14 m gemäß der einen integrierenden Bestandteil dieser Urkunde bildenden planlichen Darstellung ... auf Gst3 , verlaufend ...*

**b)** *Recht der Verlegung, Vermarkung, Erhaltung und Erneuerung von Kabeln, Mittelspannungskabeln, Luftleitungen und sonstigen Leitungen, samt der damit verbundenen Geländeverschwendungen, auf einer Länge von 976 m gemäß ... auf Gst1 , ... verlaufend ...*

**c)** *Recht der Verlegung, Vermarkung, Erhaltung und Erneuerung von Kabeln, Mittelspannungskabeln, Luftleitungen und sonstigen Leitungen, samt der damit*

verbundenen Geländeverschwendungen, auf einer Länge von 30 m gemäß ... auf Gst2 , verlaufend ...

- d) Recht der Errichtung, Instandhaltung und Nutzung eines Bodenschachtes für die Beschneiungsanlage im nordwestlichen Bereich des Grundstückes Gst3 ...
- e) Recht der Errichtung, Instandhaltung und Nutzung von 17 Bodenschächten für die Beschneiungsanlage auf Grundstück Gst1 entlang des Leitungsgrabens gemäß Punkt b)
- f) Recht der Errichtung, Instandhaltung und Nutzung von einem Bodenschacht für die Beschneiungsanlage auf Grundstück Gst2 entlang des Leitungsgrabens gemäß Punkt c)
- g) Recht der Errichtung , Erhaltung und Nutzung einer Pistenfläche und Beschneiung dieser Fläche, samt der zugehörigen Nebeneinrichtungen wie Markierung, Sicherungszäune und dergleichen im Ausmaß von 400m<sup>2</sup>, gemäß ... auf Grundstück Gst3 , verlaufend ...
- h) Recht der Errichtung , Erhaltung und Nutzung einer Pistenfläche und Beschneiung dieser Fläche, samt der zugehörigen Nebeneinrichtungen wie Markierung, Sicherungszäune und dergleichen im Ausmaß von 40.600 m<sup>2</sup>, gemäß ... auf Grundstück Gst1 , ... verlaufend ...
- i) Gestattung der Verlegung und Nutzung des Zufahrtsweges ... mit einer Fläche von 556 m<sup>2</sup> im nördlichen Bereich des Grundstückes Gst3 , ... verlaufend ...
- j) Gestattung der Verlegung und Nutzung des Zufahrtsweges ... mit einer Fläche von 126 m<sup>2</sup> im nördlichen Bereich des Grundstückes Gst1 ... gemäß ...
- k) Der Eigentümer gestattet ... auf Grundstück Gst1 ... die bestehende Verrohrung um etwa 15 m zu verlängern und die Führung der Piste " XY " über diese Verrohrung zu verlegen, damit eine Verbreiterung derselben vorgenommen werden kann ...

Diese Dienstbarkeiten werden mit Ausnahme der Punkte i) und j) grundbücherlich sichergestellt."

Unter Vertragspunkt "§ 5 Sonstiges" wurde ua. vereinbart, für den Eigentümer einen Fäkalikanal zu errichten, wobei sich dieser an den Kosten mit € 15.000 beteiligt, welcher Betrag von der einmaligen Entschädigung in Abzug gebracht werden wird. Zudem wurde unter § 6 ua. ein grundbücherlich sicherzustellendes Geh- und Fahrrecht zu dem zu errichtenden Skiweg auf Gst3 eingeräumt.

Vertragspunkt § 7 lautet auszugsweise:

"Entschädigung Geländeverschwendungen und Grabungsarbeiten

Für die Geländeverschwendungen und Grabungsarbeiten leistet die ... (Bf) nachfolgende einmalige Schadenersatzzahlungen an den Eigentümer:

Geländeverschwendungen	12.000 m <sup>2</sup> x € 1,20	€ 14.400,00
Schneileitungsgraben	1.020 m x € 2,87	€ 2.927,40
Zwischensumme		€ 17.327,40

<i>abzüglich Selbstbeteiligung Fäkalkanal gemäß § 5</i>		- € 15.000,00
<i>Summe</i>		€ 2.327,40

...."

Unter § 8 wird für die dauernde Inanspruchnahme der Liegenschaft des Eigentümers - für Schneischächte, Pistenfläche und Beschneiungsfläche - als jährliche Gegenleistung der Betrag von gesamt € 7.279,17 vereinbart; darüber hinaus erhält der Eigentümer jährlich zwei Jahreskarten für sich und seine Angehörigen, bewertet mit gesamt € 420. Sämtliche im Vertrag angesetzte Entschädigungszahlungen verstehen sich als Nettobeträge (§ 9).

Die eingeräumten Dienstbarkeiten gelten auf die Bestandsdauer der von der Bf betriebenen Piste (§ 10).

Sämtliche mit dem Vertrag entstehende Kosten, Abgaben und Gebühren trägt die Bf (§ 12).

Das Finanzamt hat daraufhin der Bf mit Bescheid vom 16.6.2015, StrNr , gemäß § 33 TP 9 Gebührengesetz 1957 (GebG), BGBI 1957/267 idgF, die Rechtsgebühr mit 2 % von € 99.722,44, sohin in Höhe von € 1.994,45 vorgeschrieben. Begründend wurde zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage (= Wert des bedungenen Entgeltes) ausgeführt:  
*"... jährl. Entschädigung € 7.279,17 x 9 gem. § 15 (2) BewG = € 65.512,53 + Umsatzsteuer gem. § 26 GebG € 13.102,51 + einmalige Entschädigung € 17.327,40 + jährl. Liftkarten € 3.780 = € 99.722,44."*

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde, diese ausdrücklich gerichtet nur gegen den Teil des Bescheides betreffend die einmalige Entschädigung in Höhe von € 17.327,40, wird eingewendet:

Die Einmalzahlung sei keine Gegenleistung für die eingeräumte Dienstbarkeit und gebühre für die einzeln aufgeschlüsselte Geländeverschmutzung und den Schneileitungsgraben. Verwiesen werde auf Rz 674 der Gebührenrichtlinien (GebR), wonach bei Verträgen auf unbestimmte Dauer einmalige Leistungen nur dann in die Bemessung einzubeziehen seien, wenn sie für eine längere Nutzungsdauer als drei Jahre bestimmt wären und ein aliquoter Rückforderungsanspruch des Bestandnehmers bei vorzeitiger Vertragsbeendigung bestehen würde. Genau dieser Fall liege hier nicht vor. Die Baumaßnahmen seien nicht zur Erlangung der eingeräumten Dienstbarkeit erforderlich. Die Dienstbarkeit der Pistenbenutzung bestehe unabhängig von der Beschneiungsanlage. Bei vorzeitiger Vertragsbeendigung stehe dem Bestandnehmer = Bf gegenüber dem Eigentümer in keiner Weise ein Rückforderungsanspruch zu.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde dahin begründet, dass Bemessungsgrundlage für die Gebühr nach § 33 TP 9 GebG der Wert des bedungenen Entgelts sei. Entgelt sei alles, was der Dienstbarkeitsberechtigte aufwenden muss, um in den Genuss der Sache zu kommen und könne in Einmaleistungen als auch in wiederkehrenden Leistungen bestehen. Laut Rz 673 GebR seien Einmaleistungen (bei

Bestandverträgen) in voller Höhe in die Bemessung einzubeziehen, wenn sie – wie hier – bei vorzeitiger Vertragsauflösung nicht rückzahlbar seien.

Im Vorlageantrag wird vorgebracht, es handle sich bei der Einmalzahlung um Leistungen, die nicht mit der Erlangung der Dienstbarkeit in Zusammenhang stünden, sondern losgelöst zu betrachten seien. Die unter § 7 des Vertrages vereinbarten Beträge würden dem Eigentümer schadenersatzrechtlich zufließen und auch dann zustehen, wenn auf dem betr. Grundstück keine Dienstbarkeiten eingeräumt würden.

## Über die Beschwerde wurde erwogen.

**1.** Gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, von dem Werte des bedungenen Entgeltes einer Rechtsgeschäftsgebühr von 2 v. H.

Hat eine der Gebühr nach der Größe des Geldwertes unterliegende Schrift (Urkunde) mehrere einzelne Leistungen zum Inhalt oder werden in einem und demselben Rechtsgeschäft verschiedene Leistungen oder eine Hauptleistung und Nebenleistungen bedungen, so ist die Gebühr gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 GebG 1957 in dem Betrage zu entrichten, der sich aus der Summe der Gebühren für alle einzelnen Leistungen ergibt.

**2.** An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall der zwischen der Bf und dem Grundstückseigentümer G am 17./24.3.2015 abgeschlossene Dienstbarkeitsvertrag mit dem oben auszugsweise wiedergegebenen Inhalt zugrunde.

**3.** Im gegenständlichen Beschwerdefall steht außer Streit, dass das in Rede stehende Rechtsgeschäft der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 9 GebG unterliegt. Strittig ist allein, ob das Finanzamt die in § 7 des Vertrages vereinbarte, einmalig zu leistende Entschädigung für "Geländeverschmutzung und Grabungsarbeiten" (€ 17.327,40) zu Recht in die angesetzte Bemessungsgrundlage einbezogen hat.

Die Bf bestreitet dies mit den in der Beschwerde und im Vorlageantrag vorgetragenen Argumenten.

**4.** Vorerst ist festzuhalten, dass durch den Einleitungssatz des § 3 des Vertrages die Absicht der Vertragsparteien klargestellt wurde, dass zwecks Sanierung und Erweiterung der bestehenden Pistenfläche "XY" sowie Neuerrichtung einer Schneeanlage (Beschneiungsanlage) im Bereich X-Bach die unter lit. a) bis k) angeführten Dienstbarkeitsrechte eingeräumt werden.

Nach dem darin ausgedrückten Willen der Vertragsparteien handelt es sich um ein einheitliches Rechtsgeschäft, das seiner Natur nach als eine umfangreiche Festlegung wechselseitiger Rechte und Pflichten eine Aufzählung verschiedenster Leistungen und Gegenleistungen enthält. Die miteinander zusammenhängenden Bestandteile dieses Vertragswerkes über die Einräumung des Titels von Dienstbarkeiten zum vorgenannten Zwecke sind somit als Einheit zu betrachten, wobei die einzelnen bedungenen Leistungen

für die Einräumung der Dienstbarkeit gemäß § 19 Abs. 1 GebG zusammenzurechnen sind.

**5.** Nach § 33 TP 9 GebG ist die Gebühr vom Wert des bedungenen Entgeltes zu bemessen. Für die Gebührenbemessung ist somit der Wert der Gegenleistung, die für die Einräumung der Dienstbarkeiten versprochen wird, maßgebend.

Im Beschwerdefall bestand nach dem klaren Vertragswortlaut die Gegenleistung bzw. "Entschädigungszahlung" (laut § 9) für die Einräumung der Dienstbarkeiten zum Einen aus der Einmalzahlung gemäß § 7 (betr. Geländevertiefung und Grabungsarbeiten) und zum Anderen aus einer fortlaufend jährlichen Leistung (für die dauernde Inanspruchnahme der Liegenschaft), dies hinsichtlich jeweils bestimmter Laufmeter oder Grundstücksflächen. Am vereinbarten Gesamt-Entgeltcharakter ändert der Einwand nichts, dass die einmaligen Zahlungen als Entschädigung für Geländevertiefung und Grabungsarbeiten erfolgten, denn die im kausalen Zusammenhang mit der Sanierung und Erweiterung der Piste "XY" samt Neuerrichtung einer Schneeanlage eingeräumten Dienstbarkeitsrechte dienten geradezu dem Zweck, dass als deren Folge auf der Liegenschaft des G sämtliche dafür notwendigen Arbeiten überhaupt durchgeführt und die damit naturgemäß einhergehenden Beeinträchtigungen vom Grundeigentümer auch zugelassen wurden. In diesem Zusammenhang ist für die Gebührenbemessung der Einwand völlig unerheblich, dass – laut Vorlageantrag – die einmalige Entschädigungszahlung auch zustehen würde, wenn auf dem Grundstück keine Dienstbarkeiten eingeräumt würden. Allein entscheidend ist nämlich der Umstand, dass unbestritten mit dem gültigen Vertragsabschluss die sämtlichen in § 3 lit. a) bis lit. k) dieser Urkunde niedergelegten Rechtsgeschäfte (Einräumung der entsprechenden Dienstbarkeiten zu dem genannten Vertragszweck) *tatsächlich zu Stande gekommen sind*. Nach dem ausdrücklichen, aus dem Vertrag hervorkommenden Willen der Vertragsparteien bestand die Gegenleistung für die Einräumung dieser Dienstbarkeitsrechte insgesamt darin, dass die Bf sämtliche in §§ 7 und 8 festgelegten jährlichen und einmaligen Zahlungen entrichtet. An diesem Entgeltcharakter ändert auch der Einwand nichts, dass es sich bei der Einmalzahlung um eine Schadenersatzleistung handle. Dieses Vorbringen lässt den Umstand außer Acht, dass nach dem in den Vertragsbestimmungen schlüssig zum Ausdruck gebrachten Willen der Vertragsparteien durch die vereinbarte Einräumung der Dienstbarkeitsrechte die Bf rechtlich abgesichert in die Lage versetzt werden sollte, auf dieser Rechtsgrundlage sämtliche im Zuge der Sanierung und Erweiterung der betr. Piste sowie Neuerrichtung einer Beschneiungsanlage notwendigen Arbeiten durchzuführen und die damit einhergehenden Beeinträchtigungen und Eingriffe in das Eigentum des Grundeigentümers in Anspruch zu nehmen. Als Gegenleistung für die (abstellend jeweils auf eine bestimmte Länge bzw. Grundstücksfläche) eingeräumten Dienstbarkeitsrechte und damit keineswegs als Schadenersatz für einen eingetretenen bzw. erwarteten konkret bezifferten Vermögensschaden verpflichtete sich die Bf zur Entrichtung der in § 7 an Hand von Laufmeter und m<sup>2</sup> festgelegten einmaligen Zahlungen. Bezogen auf diese in Frage stehenden einmaligen (Entschädigungs-)Zahlungen lässt sich im Übrigen aus der Zusammensetzung jener Bemessungsgrundlage, welche sachverhaltsmäßig dem VwGH-

Erkenntnis vom 28.6.1995, 94/16/0045, zugrunde lag, schlüssig ableiten, dass nach der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes keine Bedenken bestehen, wenn als so bezeichnete "Entschädigung" geleistete "einmalige Beträge" in die Bemessungsgrundlage gemäß § 33 TP 9 GebG einbezogen werden.

In der Einbeziehung der einmaligen Zahlungen im Gesamtbetrag von € 17.327,40 in die Bemessungsgrundlage liegt daher keine von der Bf monierte Rechtswidrigkeit des Gebührenbescheides.

**6.** Soweit die Bf unter Verweis auf Rz 674 der Gebührenrichtlinien (GebR) vermeint, die Einmalzahlung sei mangels Rückforderungsanspruch bei vorzeitiger Vertragsauflösung nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, ist dem zunächst entgegen zu halten, dass nach der ständigen RSpR des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062; VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139) Erlässe (so zB auch Richtlinien) der Finanzverwaltung keine subjektiven Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen begründen. Die GebR können deshalb nicht Rechtsgrundlage der Entscheidungsfindung des Bundesfinanzgerichtes sein.

Des Weiteren gilt darauf hinzuweisen, dass die Aliquotierung bestimmter einmaliger Leistungen in Verträgen auf unbestimmte Dauer auf die ausdrückliche gesetzliche Anordnung des § 33 TP 5 Abs. 3 erster Satz GebG gestützt wird und § 33 TP 9 GebG eine solche Regelung nicht enthält.

Zudem wird mit diesem Vorbringen übersehen, dass selbst im Regime des § 33 TP 5 Abs. 3 GebG bei Verträgen auf unbestimmte Dauer einmalige Leistungen letztlich nur dann ihrem Charakter nach als wiederkehrende Bezüge anzusehen und (nur) *anteilmäßig in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind*, wenn sie für eine längere Nutzungsdauer als drei Jahre bestimmt sind und aufgrund des Vertragsinhaltes oder gesetzlicher Vorschrift ein aliquoter Rückforderungsanspruch des Bestandnehmers hinsichtlich der von ihm erbrachten Einmalzahlung im Fall der vorzeitigen Vertragsauflösung besteht (vgl. VwGH 29.4.1985, 84/15/0184).

Da gegenständlich nach dem eigenen Beschwerdevorbringen ein (aliquoter) Rückforderungsanspruch "in keiner Weise" besteht, wäre daher selbst nach Rz 674 GebR die einmalige Leistung jedenfalls in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen (siehe dazu Rz 673 GebR), weshalb der diesbezügliche Verweis ins Leere geht.

**7.** Nach dem Obgesagten kommt daher der Beschwerde keine Berechtigung zu und war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig, war doch mit gegenständlichem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Der Beschwerdepunkt, ob vertraglich für die Einräumung einer Dienstbarkeit vereinbarte einmalige Entschädigungszahlungen gemäß

§ 33 TP 9 GebG zum Wert des bedungenen Entgeltes zählen, ist nämlich durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erk. 28.6.1995, 94/16/0045) ausreichend geklärt. Von dieser VwGH-Judikatur ist das BFG nicht abgewichen.

Innsbruck, am 30. November 2015