

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der BF, ADR, vertreten durch Lattenmayer, Luks & Enzinger Rechtsanwälte GmbH, Mahlerstraße 11, 1010 Wien, über die Beschwerden gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel

- 1) vom 14.12.2015, ErfNr. 1
- 2) vom 24.05.2016, ErfNr. 2
- 3) vom 06.07.2016, ErfNr. 3
- 4) vom 06.07.2016, ErfNr. 4
- 5) vom 06.07.2016, ErfNr. 5
- 6) vom 06.07.2016, ErfNr. 6

jeweils betreffend Gebühren gemäß § 33 TP 9 GebG zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf und Sachverhalt

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FA) legte dem BFG insgesamt 6 Bescheidbeschwerden der BF (kurz Bf. oder "Benutzer") gegen folgende Bescheide, mit denen jeweils für mit der X (kurz X AG) abgeschlossene "Einzelverträge" eine Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG festgesetzt worden war, zur Entscheidung vor:

Gz. BFG	Bescheiddatum	ErfNr.	Vertragsdatum
1. RV/7101565/2016	14.12.2015	1	29.10.2015
2. RV/7106501/2016	24.05.2016	2	08.03.2016
3. RV/7100662/2017	06.07.2016	3	16.03.2016
4. RV/7100663/2017	06.07.2016	4	05.11.2015
5. RV/7100664/2017	06.07.2016	5	17.11.2015

6. RV/7100665/2017	06.07.2016	6	14.10.2015
--------------------	------------	---	------------

Vertragsgegenstand der sog. "Einzelverträge" ist jeweils die "Aufrüstung gemäß Pkt 2.2.2. des Rahmenvertrages mit LTE-Technik oder im Sinne von 2.1. des Rahmenvertrages gleichwertiger Technik" an bestimmten Standorten.

Im Punkt 2. des "Einzelvertrages" wurde jeweils festgehalten, dass der Vertrag im Sinne des in der Präambel angeführten Rahmenvertrages auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird.

Die Höhe des jeweiligen jährlichen Entgelts wurde jeweils in Punkt 3. des Einzelvertrages unter Hinweis auf Pkt. 4. des Rahmenvertrages festgehalten.

Der Rahmenvertrag vom 28.2.2012 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"1. Präambel:

1.1. Die X AG und der Benutzer haben die Errichtung von Telekommunikationsanlagen auf Grundflächen und Gebäuden der X AG sowie der Y zunächst mit Rahmenvertrag vom 24.6.1997 samt 1. Nachtrag vom 21.2.2002 (kurz 1. Rahmenvertrag) und sodann mit Rahmenvertrag vom 30.4.2002 samt 1. Nachtrag vom 9.9.2008 (kurz 2. Rahmenvertrag) geregelt und auf der Basis dieser Rahmenverträge zahlreiche Einzelverträge abgeschlossen. Da der zuletzt gültige 2. Rahmenvertrag am 30.4.2012 abläuft sowie aufgrund des Umstandes, dass der Benutzer in Zukunft auch vom 1. und 2. Rahmenvertrag nicht umfasste LTE-Telekommunikationsanlagen errichten möchte, ist der Abschluss dieses neuen Rahmenvertrages erforderlich.

1.2 Klarstellend wird festgehalten, dass bestehende Telekommunikationsanlagen mit GSM- und UMTS-Netz-Technik, die aufgrund von auf der Basis der bisherigen Rahmenverträge abgeschlossenen Einzelverträgen errichtet wurden, von diesem neuen Rahmenvertrag nicht erfasst werden; für diese alten Telekommunikationsanlagen gelten die bisherigen Verträge weiter. Das gilt jedoch nur solange, bis diese alten Telekommunikationsanlagen auf Techniken aufgerüstet werden, die von der bisherigen vertraglichen Regelung nicht umfasst sind, was insbesondere bei der Aufrüstung von auf Basis des 1. Rahmenvertrags errichteten Anlagen auf UMTS bzw. von auf Basis des 1. und 2. Rahmenvertrags errichteten Anlagen auf LTE oder auf eine gleichwertige Nachfolge-Technik von LTE der Fall ist. Bei einer derartigen Aufrüstung ist ein neuer Einzelvertrag für die alte Telekommunikationsanlage auf der Basis dieses Rahmenvertrages abzuschließen. Damit endet die Gültigkeit des alten Einzelvertrages und es gelten für die gesamte Telekommunikationsanlage (auch für die allenfalls neben der neuen Technik darauf verbleibende alte GSM- oder UMTS-Technik) die Bestimmungen dieses Rahmenvertrages sowie des auf dessen Basis abgeschlossenen Einzelvertrages (siehe dazu auch 2.2.2. und 2.3.2).

2. Vertragsgegenstände

2.1 Der Benutzer verfügt über eine Konzession zur Erbringung eines reservierten Fernmeldedienstes im digitalen zellularen (GSM, UMTS, LTE) Mobilfunkbereich. Die mit diesem Rahmenvertrag eingeräumten Rechte werden dem Benutzer nur im Rahmen dieser Konzession sowie im Rahmen allfälliger neuer Konzessionen für mit LTE, insbesondere im Hinblick auf die mögliche Übertragungsmenge und - Geschwindigkeit, technisch gleichwertige Netze eingeräumt. Die Errichtung von Telekommunikationsanlagen für im Vergleich zu LTE technisch höherwertige Netze ist von diesem Rahmenvertrag nicht umfasst.

Unter der Bedingung des Abschlusses entsprechender Einzelverträge (siehe beigeheftete Vorlage) und mit den in Pkt. 2.1. näher dargestellten Einschränkungen räumt die X AG dem Benutzer das Recht ein,

2.2.1. auf den im Punkt 1. des jeweiligen Einzelvertrages näher bezeichneten Grundflächen und Gebäuden auf eigene Kosten Telekommunikationsanlagen mit der erforderlichen Tragkonstruktion, einschließlich Antennenanlagen und sofern notwendig samt Richtfunkanlagen neu zu installieren, zu betreiben, zu unterhalten, sowie dem aktuellen Stand der Technik entsprechend zu ändern und zu erneuern. Das Abänderungsrecht umfasst insbesondere den unentgeltlichen Umbau bestehender Antennenanlagen (z.B. Omni- auf Sektorantennen), sowie deren Umrüstung (z.B. GSM 900 Mhz auf 1800 Mhz oder 900/1800 Mhz auf UMTS) bzw. die zusätzliche Montage von 1800 Mhz-Antennen. Die Telekommunikationsanlagen dienen dem Betrieb von Telekommunikationsdiensten und umfassen die dafür benötigten technischen Anlagen, Geräte, Anschlüsse und Kabel. Die X AG verpflichtet sich diesbezüglich, die Verlegung aller dafür notwendigen Kabel und Leitungen und insbesondere auch damit verbundene Grabungsarbeiten zu dulden.

2.2.2. Telekommunikationsanlagen, die bereits aufgrund von auf der Basis des 1. und 2. Rahmenvertrages abgeschlossenen Einzelverträgen errichtet wurden, auf die von diesem Rahmenvertrag umfassten Techniken (somit insbesondere auf UMTS und LTE) aufzurüsten.

2.2.3. auf den in Pkt. 1. des jeweiligen Einzelvertrages näher bezeichneten Grundflächen Zuleitungen zu eigenen Telekommunikationsanlagen, die sich nicht auf Grundflächen und Gebäuden der X AG bzw. der Y befinden, zu errichten.

2.2.4. über die in Pkt. 1. des jeweiligen Einzelvertrages näher bezeichneten Straßen zu eigenen Telekommunikationsanlagen, die sich nicht auf Grundflächen und Gebäuden der X AG bzw. der Y befinden, nach Maßgabe von Pkt. 7. zuzufahren.

[...]

2.4 Den auf der Basis dieses Rahmenvertrages abgeschlossenen Einzelverträgen ist jeweils eine Planskizze beizuhalten, in dem der jeweilige Vertragsgegenstand einschließlich Strom- und Fernmeldekabel dargestellt ist. Die jeweils erforderlichen Bau- und Adaptierungsmaßnahmen, die auf Kosten des Benutzers durchzuführen sind, sind in den Einzelverträgen kurz zu beschreiben.

2.5 Allenfalls erforderliche Stromzähler werden vom Benutzer auf eigene Kosten fachgerecht installiert, erhalten und betrieben und die Stromkosten direkt mit dem jeweiligen Energieversorgungsunternehmen abgerechnet.

2.6 Die Benützung darf nur zum vertraglichen Zweck erfolgen. Jede Veränderung der Art der Benützung ist ohne ausdrückliche schriftliche Zustimmung der X AG unzulässig.

2.7 Die X AG gewährt dem Benutzer sowie seinen Beauftragten nach Maßgabe der Möglichkeiten vor Ort jederzeit Zugang zu allen Teilen der Telekommunikationsanlagen.

3. Dauer

3.1 Dieser Rahmenvertrag wird mit Gültigkeit vom 1.1.2012 bis zum 31.12.2016 abgeschlossen. Der Bestand der auf der Basis dieses Rahmenvertrages abgeschlossenen Einzelverträge bleibt hiervon unberührt.

3.2 Der 2. Rahmenvertrag wird mit Beginn der Gültigkeit dieses Rahmenvertrags einvernehmlich aufgehoben.

3.3 Der Abschuss des jeweiligen Einzelvertrages erfolgt auf unbestimmte Zeit, beginnend mit dem Monatsersten, der der beiderseitigen Unterfertigung des jeweiligen Einzelvertrages vorausgeht.

3.4 Der jeweilige Einzelvertrag erlischt automatisch, wenn nicht binnen 18 Monaten ab Vertragsabschluss mit den Bauarbeiten für die Errichtung bzw. die Umrüstung der Telekommunikationsanlage begonnen wird.

3.5 Beiden Vertragsteilen steht das Recht zu, den jeweiligen Einzelvertrag mit halbjähriger Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalenderjahres aufzukündigen. Die X AG verzichtet jedoch auf ihr diesbezügliches Kündigungsrecht bis 30.6.2032.

3.6 Bei Beendigung des jeweiligen Einzelvertrages ist der darin bezeichnete Vertragsgegenstand von Baulichkeiten und sonstigen Anlagen, welche vom Benutzer aufgrund des jeweiligen Einzelvertrages errichtet worden sind, geräumt, in einen ordentlichen Zustand zurückversetzt, zu übergeben. Allfällige behördliche Vorschreibungen in diesem Zusammenhang sind vom Benutzer zu erfüllen.

4. Entgelt

Das jährliche Entgelt beträgt

[...]

...

4.5 Vorausbezahlte Entgelte werden nur bei einer Vertragsbeendigung gemäß § 1117 ABGB rückerstattet.

5. Nutzungsbedingungen

5.1 Die Bestimmungen des § 418 ABGB finden auf diesen Rahmenvertrag sowie die Einzelverträge keine Anwendung.

5.2 Für allfällige auf den Vertragsgegenständen errichtete Baulichkeiten und Anlagen trifft den Benutzer die volle Bauwerkshaftung. Der Benutzer hat diese Baulichkeiten und Anlagen auf seine Kosten in einem sicheren Zustand zu erhalten.

5.3 Die X AG erwirbt an den vom Benutzer eingebrachten Gegenständen keinerlei Eigentum. Die Telekommunikationsanlagen sind nur zu einem vorübergehenden Zweck bestimmt.

5.4 Für eine besondere Beschaffenheit der Vertragsgegenstände leistet die X AG keine Gewähr. Erforderliche Behördengenehmigungen hat der Benutzer auf eigene Kosten einzuholen und zu erfüllen.

5.5 Der Benutzer hat auf eigene Kosten die Beseitigung des von ihm oder seinen Beauftragten auf den Vertragsgegenständen oder angrenzenden Besitz der X AG bzw. der Y verursachten oder abgelagerten Unrats und Abfalls gesetzeskonform durchzuführen. Bei Unterlassen ist die X AG berechtigt, diese Maßnahmen selbst durchzuführen und dem Benutzer die dabei aufgelaufenen Kosten zu verrechnen. Der Benutzer hat diese Kosten binnen 2 Wochen ab Vorschreibung zu bezahlen. Pkt. 4.3. gilt sinngemäß.

5.6 Für werterhaltende bzw. wertvermehrende Aufwendungen an den Vertragsgegenständen gebührt dem Benutzer bei Beendigung bzw. Auflösung eines Einzelvertrages nur insoweit eine Vergütung, als dies schriftlich vereinbart wurde.

5.7 Die X AG wird im Rahmen des wirtschaftlich Vertretbaren bemüht sein, alles zu unterlassen, was an Störungen und Beeinträchtigungen des Betriebes der Telekommunikationsanlagen führen kann. Sie wird allfällige Veranlassungen, die zu einer Störung führen könnten, dem Benutzer so rechtzeitig anzeigen, dass dieser Gegenmaßnahmen, allerdings auf seine Kosten, ergreifen kann. Der Benutzer hingegen verpflichtet sich, Änderungen an den Vertragsgegenständen zuzustimmen, sofern sie den technischen Betrieb nicht beeinflussen. Insbesondere wird er allfällige Leitungen auf seine Kosten verlegen, wenn dies wegen der Errichtung einer forstlichen Wegerschließung durch die X AG erforderlich ist und eine andere Erschließung nicht oder nur mit höheren Kosten realisiert werden kann, was von der X AG nachzuweisen ist. Die X AG hat dies dem Benutzer schriftlich mindestens 6 Monate im Vorhinein mitzuteilen.

5.8 Die X AG hat jederzeit Zutritt zu den Vertragsgegenständen. Für den Fall, dass Vertragsgegenstände (z.B. wegen der Errichtung eines Zaunes) nicht frei zugänglich sind, ist vorher das Einvernehmen mit dem Benutzer herzustellen.

...

7. Straßenbenützung

7.1 Der Benutzer darf zu den Vertragsgegenständen auf den im Einzelvertrag vereinbarten Strecken mit Fahrzeugen bis zu einem Gesamtgewicht von 38 t zufahren; Gewichtsbeschränkungen, insbesondere bei Brücken, sind zu beachten.

...

8. Unterbestandgabe, Rechtsnachfolge

8.1 Die Unterbestandgabe eines Vertragsgegenstandes ist nur unter der Bedingung gestattet, dass eine vertragliche Regelung über die Mitbenützung des jeweiligen Vertragsgegenstandes zwischen dem jeweiligen Unterbestandnehmer und der X AG besteht.

8.2. Die X AG verpflichtet sich, diesen Rahmenvertrag sowie die Einzelverträge auf allfällige Rechtsnachfolger im Eigentum des jeweiligen Vertragsgegenstandes zu überbinden.

...

10. Kosten, Steuern, Abgaben und Gebühren

10.1. Der Benutzer hat der X AG sämtliche auf die Vertragsgegenstände entfallenden Steuern, Abgaben sowie Beiträge, die auf dem Einheitswert beruhen, binnen 14 Tagen nach Vorschreibung zu ersetzen.

10.2. Sämtliche mit diesem Rahmenvertrag sowie den Einzelverträgen verbundene Kosten, Abgaben und Gebühren hat der Benutzer zu tragen.

..."

Strittig ist in allen Beschwerdeverfahren, ob es sich beim jeweils auf Grundlage des Rahmenvertrages abgeschlossenen "Einzelvertrag" um die entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit iSd § 33 TP 9 GebG oder um einen Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG handelt. Unstrittig ist sowohl die Höhe des jeweiligen jährlichen Entgelts als auch die Vertragsdauer.

Beschwerdevorbringen

Die Bf. führte in den Beschwerden jeweils aus, dass sie von der X AG eine bestimmte Nutzfläche zur Errichtung und Betrieb einer Telekommunikationsanlage auf unbestimmte Zeit miete. Mit dem jeweiligen Einzelvertrag sei basierend auf dem aktuellen Rahmenvertrag (kurz RV) der Anmietungszweck um die Errichtung und den Betrieb von LTE-Technologie erweitert worden.

Der Rahmenvertrag regle in seiner Präambel sowie in seinen Punkten 2.2.2 die entgeltliche Gebrauchsüberlassung von Grundstücken und Gebäuden zur Errichtung und Betrieb einer Telekommunikationsanlage, die GSM, UMTS und LTE fähig sei. Auch verweise der RV auf die beiden vorangegangenen RV, die ausdrücklich die Gebrauchsüberlassung gegenständlicher Flächen bzw Gebäude zu einem bestimmten Zweck regeln. Die entgeltliche Gebrauchsüberlassung einer Sache sei das Wesen eines Bestandvertrages gemäß §§ 1090 ff ABGB. Wobei im Konkreten die in Bestand gegebene Sache (Grundfläche) sich ohne weitere Bearbeitung zur Errichtung und Betrieb einer im Eigentum des Bf. stehenden Telekommunikationsanlage gebrauchen lässt. Es könne daher hier von einem Mietvertrag über eine bestimmte Fläche zur bestimmten

Zweckverfolgung (insbesondere die Errichtung eines Superädifikats) auf unbefristete Zeit ausgegangen werden.

Begründung der abweisenden Beschwerdevorentscheidungen

Das Finanzamt hielt dem in den abweisenden Beschwerdevorentscheidungen entgegen, dass nach § 472 ABGB durch das Recht der Dienstbarkeit ein Eigentümer verbunden werde, zum Vorteil eines andern in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen. Es sei ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht. Dienstbarkeiten unterliegen der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG in Höhe von 2 % vom Wert des bedungenen Entgelts. Im Einzelvertrag in Verbindung mit dem Rahmenvertrag vom 02.02.2012 räume die X AG der Bf. das Recht ein, auf der Grundfläche/Gebäude am Standort ... auf eigene Kosten die Telekommunikationsanlage, die bereits auf Grund von auf Basis des 1. und 2. Rahmenvertrages abgeschlossenen Einzelverträgen errichtet wurden, mit LTE Technik oder gleichwertiger Technik aufzurüsten. Der Vertrag stelle einen Dienstbarkeitsvertrag dar, der der Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG unterliege.

Vorlageanträge

In den Vorlageanträgen führte die Bf. ergänzend aus, dass die Verträge aus folgenden Gründen als Bestandverträge gemäß § 1090 ff ABGB zu qualifizieren seien:

"1. Das Gesetz umschreibt die Gebührentatbestände des § 33 GebG im Allgemeinen mit Begriffen des Zivilrechts. Für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher im Allgemeinen deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend. Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist gebührenrechtlich nach seinem überwiegend rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur eines Vertrages ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkung des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (RdW 1988, 88).

Sowohl dem Rahmenvertrag vom 2.2.2012, als auch dem gegenständlichen Einzelvertrag vom ... liegt der rechtliche bzw. wirtschaftliche Zweck und die Absicht der Parteien zu Grunde, die Grundflächen und Gebäuden der X AG im Sinne einer vordefinierten und genau bezeichneten Erwerbsgelegenheit zu nützen. Dabei handelt es sich bei den Grundflächen und Gebäuden der X AG jedenfalls um taugliche Pachtobjekte, die geeignet sind, durch Installation der entsprechenden Telekommunikationsanlagen, einschließlich Antennenanlagen und Richtfunkanlagen einen Ertrag zu erwirtschaften.

2. Der wesentliche Unterschied zwischen Dienstbarkeiten und inhaltlich gleichen oder ähnlichen Nutzungsrechten, die auf schuldrechtlichem Vertrag beruhen, insbesondere von Pacht und Miete, ist die Dinglichkeit der Dienstbarkeit (Koziol/Welsberg II, 158). Eine solche Dinglichkeit im Sinne einer Verbücherung eines Rechtes zur Nutzung liegt nachweislich nicht vor. Weder der Rahmenvertrag noch irgendein Einzelvertrag sind im Grundbuch einverleibt.

Beweis: offenes Grundbuch

3. Wesentlich für die Einordnung der Verträge als Bestandvertrag ist der Umfang der dadurch eingeräumten Rechte. Gem. Punkt 2.2.1. des Rahmenvertrages vom 2.2.2012 räumt die X dem Benutzer das Recht ein, auf den jeweiligen im Einzelvertrag näher bezeichneten Grundflächen und Gebäuden auf eigene Kosten Telekommunikationsanlagen zu errichten, zu betreiben und zu erneuern. Eine andere Nutzung wie zB die Untervermietung, die Errichtung von Bauwerken für andere Zwecke, die Umwidmung oder die Fruchtziehung (zB durch Waldnutzung, Ackerbau, etc.) ist definitiv nicht vorgesehen und ausgeschlossen. Dementsprechend steht der Beschwerdeführerin gerade nicht das Recht auf volle Nutzung der Sache zu (vgl. Petrasch in Rummel, ABGB, Rz 1 zu § 509), weshalb eine Qualifikation des Rechtsverhältnisses als Fruchtgenussrecht ausscheiden muss.

In der ausschließlichen Nutzung der installierten Technik zur Durchführung und Erreichung des Unternehmenszweckes der Beschwerdeführerin als Mobilfunkunternehmen liegt sohin eine Nutzung von Flächen bzw. Objekten der Vermieterin unter entgeltlicher Überlassung dieser Sachen zum Gebrauch. Der Zweck dieser Nutzung kann daher nur als Pacht/Miete verstanden werden.

Dies wird auch deutlich, wenn in den weiteren Punkten dieses Nutzungsrecht konkretisiert und damit gegenüber einer umfänglichen (vollen) Nutzung weiter eingeschränkt wird: Der Beschwerdeführerin wird gestattet zu Telekommunikationsanlagen, die sich nicht auf Grundflächen der X AG befinden, (nur), Anm.) über in Einzelverträgen näher bezeichnete Grundflächen Zuleitungen zu errichten (Punkt 2.2.3.) und zu diesen nur über genau definierte Zufahrtsstraßen zuzufahren.

Bezeichnend für die eingeschränkte Nutzung ist, dass gem. Punkt 2.6. diese nur zum vertraglichen Zweck erfolgen darf. Nicht nur jede andere Art der Nutzung, sondern sogar jede Veränderung der Art der Benutzung ist ohne ausdrückliche schriftliche Zustimmung der X AG unzulässig.

4. Aus Punkt 2.3.1. des Rahmenvertrages vom 2.2.2012 ergibt sich insbesondere, dass durch den gegenständlichen Einzelvertrag die Mitbenützung von Infrastrukturen anderer Mobilfunkbetreiber auf den in den jeweiligen Einzelverträgen näher bezeichneten Grundflächen und Gebäuden durch Unterbestandsnehmer der Einholung einer Zustimmung des jeweiligen Eigentümers der bereits bestehenden Infrastruktur bedarf.

Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass die durch den gegenständlichen Einzelvertrag auf den Grundflächen und Gebäuden der X AG eingeräumten Rechte Dritter wie zB.

a. der Installation, Betreibung und Unterhaltung von Telekommunikationsanlagen, Antennenanlagen und sonstigen Richtfunkanlagen auf eigene Kosten mit der erforderlichen Tragekonstruktion, sowie diese dem aktuellen Stand der Technik entsprechend zu ändern und zu erneuern (Pkt. 2.2.1.),

b. sowie der Errichtung eigener Zuleitungen,

ohne Zustimmung des jeweiligen „Eigentümers“ (=andere Mobilfunkbetreiber) nicht ausgeübt werden könnten und daher von einer effektiven Nutzung von Grundflächen oder Objekten der X AG tatsächlich ausgeschlossen wären.

Damit wird deutlich, dass nicht einmal die Nutzung für die in Punkt 2.2. genannten Zwecke lückenlos seitens des Bestandgebers X AG gewährt wird. Hier von Fruchtgenussrechten im Sinne voller Rechtsausübung durch die Beschwerdeführerin zu sprechen wäre völlig verfehlt.

5. Ergänzend wäre noch auf die Entscheidungen des VwGH vom 28.05.1958, 962/55 Slg 1835 (F) und 20.09.1977, 11/77 Slg 5158 (F) hinzuweisen. Demgemäß muss eine Bestimmung als unselbständiger Bestandteil eines Bestandsvertrages gewertet werden, der auch in gebührenrechtlicher Hinsicht den Regeln über den Bestandsvertrag folgt und demgemäß auch das für die Überlassung von Dienstleistungen geleistete Entgelt nur als Teil des gesamten Entgelts des „Preises“ für die Überlassung des Gebrauchs der Bestandsache angesehen werden kann, wenn in einem Bestandsvertrag die Bestimmung über die Überlassung von Dienstleistungen nach den gegebenen Umständen keinen anderen Zweck hat, als dem Bestandnehmer die bessere und bequemere Benutzung der Bestandsache zu ermöglichen und wenn diese, losgelöst von der mietweisen Überlassung des Gebrauchs dieser Sache, keinen vernünftigen wirtschaftlichen Sinn hätte.

Der verfahrensgegenständliche Einzelvertrag bezweckt aber gerade in Ergänzung zum Rahmenvertrag der Beschwerdeführerin die Nutzung der Anlagen mit LTE-Technologie zu ermöglichen.“

Stellungnahme des FA in den Vorlageberichten

In den Vorlageberichten gab das Finanzamt dazu jeweils folgende Stellungnahme ab:

„Mit Einzelvertrag in Verbindung mit einem Rahmenvertrag räumt die X der BF das Recht ein auf der Grundfläche /Gebäude am Standort ... Telekommunikationsanlagen mit LTE-Technik aufzurüsten.“

Dass der Parteiwille auf die Einräumung einer Dienstbarkeit und nicht auf die Begründung eines Pachtverhältnisses gerichtet war, ergibt sich aus den verschiedensten Vertragspunkten des Einzelvertrages auf Grundlage des Rahmenvertrages.

Es liegt daher ein nach § 33 TP 9 GebG gebührenpflichtiger Vertrag vor.

Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, unterliegen gemäß § 33 TP 9 GebG einer Gebühr. Durch das „Recht der Dienstbarkeit“ wird ein Eigentümer verbunden, zum Vorteil eines anderen, nämlich des Berechtigten, in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden. Der gegenständliche Einzelvertrag wird auf Grundlage des Rahmenvertrages vom 28.2.2012 abgeschlossen. Im Rahmenvertrag räumt die X AG dem Benutzer das Recht ein, Telekommunikationsanlagen neu zu installieren, zu betreiben, zu unterhalten, auf den im Einzelvertrag bezeichneten Grundflächen Zuleitungen zu errichten. Der Gebühr unterliegt nicht erst der Erwerb

einer Dienstbarkeit, also ihre grundbürgerliche Einverleibung, sondern schon die rechtsgeschäftliche Einräumung des Titels zum entgeltlichen Erwerb (VwGH 5.3.1990, 89/15/0014). Bei der gebührenrechtlichen Behandlung einer vertraglich eingeräumten Dienstbarkeit kommt es auf deren Verbücherung nicht an (VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053). Wenn auch im zu beurteilenden Vertrag Abreden enthalten sind, welche häufig in Bestandverträgen zu finden sind, so ergibt sich doch aus der Art des Rechtsgeschäfts und seines spezifischen Regelungsinhalt, dass der wahre Vertragswille auf die Erzielung eines Erfolges - hier den Betrieb von Telekommunikationsdiensten - gerichtet ist, der typischerweise mit Verträgen über Leistungsdienstbarkeiten verbunden ist. Die Vertragspartnerin der Bw. hat sich dafür zum Vorteil der Bw, welche Telekommunikationsdienste gewerbsmäßig anbietet, zu bestimmten Duldungspflichten auf ihrer Liegenschaft verpflichtet. Dem steht auch der Umstand, dass keine vertragliche Verpflichtung zur Verbücherung des eingeräumten Rechtes enthalten ist nicht entgegen, da es sich auf Grund der Art der Belastung des dienenden Grundstückes um eine erkennbare Duldungsverpflichtung und daher um den Fall einer offenkundigen Dienstbarkeit handelt, wenn sichtbare Anlagen auf dem dienenden Grund oder sonstige Einrichtungen und Vorgänge, die von dort aus bei einiger Aufmerksamkeit wahrgenommen werden können, das Bestehen einer Dienstbarkeit vermuten lassen. Die Eigentümerin des dienenden Grundstückes verpflichtete sich unter Punkt 8.2. des Rahmenvertrages den Rahmenvertrag sowie die Einzelverträge auf allfällige Rechtsnachfolger im Eigentum des jeweiligen Vertragsgegenstandes zu überbinden. Somit ist die Bw. als Inhaberin eines gültigen Titels gegenüber jeden Dritten, trotz Nichtverbücherung ihres Rechtes geschützt (vgl. VwGH 17.2.1986, 84/15/0056)."

II. Rechtslage:

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

Gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG unterliegen Bestandverträge (§§ 1090 ff. 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.

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 § 19 Abs. 2 GebG werden mehrere Rechtsgeschäfte, die in einer Schrift beurkundet werden, nach Maßgabe ihres rechtlichen Inhaltes gebührenrechtlich gesondert beurteilt, wenn sie nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind.

III. Erwägungen

Die Gebührentatbestände des § 33 GebG verwenden im Allgemeinen die Begriffe des Zivilrechts. Für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend. Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen oder wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur eines Vertrages 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 (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053, mwN).

Für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes zu einem Gebührentatbestand ist das Gesamtbild und nicht einzelne Sachverhaltselemente maßgebend (vgl. VwGH 18.9.1980, ZI. 51/79, Slg. 5505/F).

Ergibt sich der Charakter eines Vertrages als Mischvertrag, so ist, wenn ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente enthält – dieser gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes zu einem Gebührentatbestand sind das Gesamtbild und nicht einzelne Sachverhaltselemente maßgebend (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 9 zu § 15 GebG mit Judikaturhinweisen).

Nach § 472 ABGB wird durch das Recht der Dienstbarkeit ein Eigentümer (in der Regel einer Liegenschaft) verbunden, zum Vorteil eines anderen, nämlich des Berechtigten, in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder unterlassen. Es ist ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht. Ein Servitut liegt nur vor, wenn die Hauptpflicht des Eigentümers des belasteten Grundstücks in einer Duldung oder Unterlassung besteht, nicht aber bei einer ausschließlichen Verpflichtung zu einer positiven Leistung (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 1 zu § 33 TP 9 GebG unter Hinweis auf OGH 7.10.2011, 5 Ob 154/11 z).

Das bürgerliche Recht unterscheidet zwischen Grunddienstbarkeiten, wenn das Recht der Dienstbarkeit mit dem Besitze eines Grundstückes zu dessen vorteilhafteren oder bequemeren Benützung verknüpft ist (§ 473 ABGB), und persönlichen Dienstbarkeiten. Bei den Grunddienstbarkeiten steht das Recht dem jeweiligen Eigentümer einer bestimmten Liegenschaft (herrschendes Grundstück) zu. Zu den Grunddienstbarkeiten zählen die Hausservituten und die Feldservituten (Fahrtrecht etc).

Als persönliche Servituten kennt das bürgerliche Recht das Gebrauchsrecht, die Fruchtnießung und das Wohnungsrecht. So ist das Recht der Fruchtnießung ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht (§ 472 ABGB).

Unregelmäßige Dienstbarkeiten sind Dienstbarkeiten, die ihrem Inhalt nach Realservituten sind, aber bloß einer bestimmten Person eingeräumt werden (vgl. Fellner, aaO, Rz 3 zu § 33 TP 9 GebG unter Hinweis auf OGH 17.12.1991, 5 Ob 117/91).

Ein Recht der vorübergehenden „Inanspruchnahme“ bestimmter Grundflächen zur Ausführung von Arbeiten an einer Rohrleitung stellt eine Dienstbarkeit iSd § 33 TP 9 GebG dar. Die Auffassung, eine Dienstbarkeit an einem Grundstück sei „schon ihrer Natur nach eine auf Dauer angelegte Berechtigung“, ist unrichtig: Aus § 527 ABGB geht eindeutig hervor, dass eine Servitut auch auf eine beschränkte Zeit eingeräumt werden kann, sodass die Dienstbarkeit durch Zeitablauf zum Erlöschen kommt. Dem Zeitablauf steht dabei etwa eine auflösende Bedingung gleich (VwGH 28.6.1995, 94/16/0045, 94/16/0104).

Die den Eigentümer der dienenden Grundstücke betreffenden Duldungs- und Unterlassungsverpflichtungen wie etwa die Duldung der Errichtung, des Bestandes, des Betriebes und der Instandhaltung von Leitungsanlagen, des Begehens und Befahrens des dienstbar gemachten Grundstreifens, des Entfernen von Boden- und Pflanzenhindernissen, des Freihaltens von Bewuchs sowie die dafür zugestandene Art der Entschädigung sind als typischer Inhalt von Leitungsdienstbarkeiten anzusehen (vgl. VwGH 17.2.1986, 84/15/0056).

Nach § 481 ABGB kann das dingliche Recht der Dienstbarkeit an Gegenständen, die in den öffentlichen Büchern eingetragen sind, nur durch die Eintragung in diese erworben werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 21. Dezember 1959, VwSlg. 2145/F, ausgeführt hat, setzt § 33 TP 9 GebG den Erwerb einer Dienstbarkeit durch eine Partei nicht voraus. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung unterliegt schon die entgeltliche Einräumung des Titels zum Erwerb der dort festgesetzten Rechtsgeschäftsgebühr. Dieser Titel kann aber gemäß § 480 ABGB auch durch Vertrag begründet werden. Liegt ein gültiger Rechtstitel zum Erwerb einer Dienstbarkeit vor, dann kann die Einverleibungsbewilligung jederzeit nachgeholt und der Grundeigentümer sogar im Klagewege zur Ausstellung einer solchen Bewilligung verhalten werden. Daraus folgt, dass es bei der gebührenrechtlichen Behandlung einer vertraglich eingeräumten Dienstbarkeit auf deren Verbücherung nicht ankommt (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053).

§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG ordnet an, dass jedenfalls alle Miet- oder Pachtverträge, die nach den Bestimmungen der §§ 1090 ff ABGB zu beurteilen sind, darüber hinaus aber auch jene Verträge, die an sich zwar den Tatbestand des § 1090 ABGB erfüllen, aber in der Literatur oder Rechtsprechung verschiedentlich wegen Nichterfüllung sonstiger Voraussetzungen nicht als Bestandverträge gewertet werden, der Gebühr unterliegen (vgl. die ErläutRV zur Neufassung des § 33 TP 5 GebG durch die Novelle BGBI. Nr. 668/1976, 338 BlgNR XIV. GP 11). Der Bestandvertrag besteht in der Überlassung einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit gegen einen bestimmten Preis. Bei einem Mietvertrag wird die in Bestand gegebene Sache (ohne weitere Bearbeitung) zum

Gebrauch, beim Pachtvertrag zur Benützung "durch Fleiß und Mühe" überlassen (vgl. VwGH 10.05.2010, 2009/16/0316).

Über den Bestandvertrag im Sinne des bürgerlichen Rechts hinaus wird der gebührenrechtliche Tatbestand im Abs. 1 leg. cit. auf sonstige Verträge ausgedehnt, die eine Gebrauchsüberlassung im Sinne des § 1090 ABGB zum Inhalt haben (vgl. die zitierte RV). Als solche sonstigen Verträge sind Verträge anzusehen, die sich ihrem Wesen nach "als eine Art Bestandvertrag" darstellen, daher Verträge, die zwar von den Regeln der §§ 1090 ff ABGB abweichen, die aber auf Grund von für Bestandverträge charakteristischen Merkmalen noch als "Bestandverträge" im weiteren Sinn anzusprechen sind (vgl. VwGH 5.11.2009, 2008/16/0084).

Gemäß § 1096 Abs. 1 ABGB hat ein Vermieter oder Verpächter die Sache dem Bestandnehmer in brauchbarem Zustand zu übergeben und in diesem Zustand zu erhalten, was ein positives Tun indiziert.

Ein Mietvertrag kommt als Konsensualvertrag mit der Einigung darüber zustande, dass ein bestimmter (bestimmbarer) Mietgegenstand gegen einen bestimmten (bestimmbarer) Mietzins auf eine bestimmte (bestimmbare) Zeit zum Gebrauch überlassen werden soll, wobei die Gebrauchsüberlassung auch mit unbestimmtem Endtermin erfolgen kann. Der Gebrauch muss kein ausschließlicher sein, auch die Überlassung der Mitbenützung einer Sache kann Gegenstand eines Mietvertrages sein. Es ist also kein Erfordernis der Miete, dass sich der gemietete Gegenstand im alleinigen unmittelbaren Besitz des Mieters befindet .

Im gegenständlichen Fall enthält der Rahmenvertrag zwar (auch) Formulierungen wie sie für die Einräumung einer Dienstbarkeit typisch sind. So ist im letzten Satz des Punktes 2.2.1 davon die Rede, dass sich die X AG verpflichtet, die Verlegung aller dafür notwendigen Kabel und Leitungen und insbesondere auch damit verbundene Grabungsarbeit "zu dulden". Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass dies nicht den Hauptregelungsinhalt des Vertrages darstellt. Wie aus den vorigen Sätzen des Punktes 2.2.1 deutlich hervorgeht, besteht diese "Duldung" nur hinsichtlich der für den Betrieb der Telekommunikationsanlagen "notwendigen" Kabel und Leitungen und der "damit verbundenen" Grabungsarbeiten. Primärer Zweck der Verträge ist die Überlassung bestimmter, im Eigentum der X AG stehender Grundflächen (die nach Punkt 2.4 des Rahmenvertrages beim jeweiligen Einzelvertrag in einer Planskizze darzustellen sind) zur Benützung durch die Bf., wobei die Bf. berechtigt ist, darauf auf eigene Kosten Telekommunikationsanlagen mit der erforderlichen Tragekonstruktion neu zu installieren, zu betreiben, zu unterhalten, dem aktuellen Stand entsprechend zu ändern und zu erneuern (siehe Punkt 2.2.1) bzw. bestehende Telekommunikationsanlagen (die auf Grund früherer Verträge errichtet wurden) auf bestimmte Techniken umzurüsten (siehe Punkt 2.2.2).

Dass die Benützung einer bestimmten Grundfläche nur zu einem bestimmten, im Vertrag genau definierten Zweck erfolgen darf, ist durchaus typisch für einen Bestandvertrag.

Auch die Regelungen über eine Unterbestandgabe des Vertragsgegenstandes in Punkt 8.1 des Rahmenvertrages sowie die in Punkt 8.2 des Rahmenvertrages enthaltene vertragliche Verpflichtung der X AG, den Rahmenvertrag sowie die Einzelverträge auf allfällige Rechtsnachfolger zu überbinden, sprechen für das Vorliegen von Bestandverträgen. Bei einer offensichtlichen Leistungsdienstbarkeit würde es keiner vertraglichen Überbindung auf einen allfälligen Rechtsnachfolger bedürfen.

Der Bf. ist zu folgen, dass die Gebrauchsüberlassung bestimmter Flächen zu einem bestimmten Zweck das Wesen eines Bestandvertrages gemäß §§ 1090 ff ABGB ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis VwGH 05.11.2009, 2008/16/0084 ausgesprochen, dass bei einem Vertrag mit dem

- dem Beschwerdeführer gegen Entgelt gestattet wird, eine bestimmte Antennenanlage zur Programmabstrahlung zu benützen und
- der Beschwerdeführer in jeder Hinsicht alleine das Betriebsrisiko trägt, ein lupenreiner Bestandvertrag vorliegt.

Wie die Bf. überzeugend dargetan hat, liegt sowohl dem Rahmenvertrag vom 2.2.2012, als auch dem jeweiligen Einzelvertrag der rechtliche bzw. wirtschaftliche Zweck und die Absicht der Parteien zu Grunde, die Grundflächen und Gebäude der X AG im Sinne einer vordefinierten und genau bezeichneten Erwerbsgelegenheit zu nützen und handelt es sich bei den Grundflächen und Gebäuden der X AG jedenfalls um taugliche Pachtobjekte, die geeignet sind, durch Installation der entsprechenden Telekommunikationsanlagen, einschließlich Antennenanlagen und Richtfunkanlagen einen Ertrag zu erwirtschaften.

Nach dem Gesamtbild der getroffenen Vereinbarungen und dem dargelegten wirtschaftlichen Zweck ist der Bf. zu folgen, dass hier keine Verträge über die Einräumung einer Dienstbarkeit iSd § 33 TP 9 GebG, sondern Bestandverträge iSd § 33 TP 5 GebG vorliegen.

Da es sich bei den nach den einzelnen Tatbeständen des § 33 GebG vorgesehenen Gebühren nicht um eine einzige, einheitliche Abgabe, sondern um jeweils verschiedene Abgaben entsprechend den einzelnen Tatbeständen handelt (vgl. 19.6.1989, 88/15/0138) und Sache iSd § 289 BAO jeweils die Erfassung eines bestimmten Abgabenschuldverhältnisses ist (vgl. VwGH 3.10.1988, 87/15/0145), kommt eine Abänderung der angefochtenen Bescheide, mit dem jeweils eine Gebühr nach § 33 TP 9 GebG festgesetzt wurde, dahingehend, dass nunmehr (erstmals) eine Gebühr nach § 33 TP 5 GebG festgesetzt wird, nicht in Betracht. Es war daher den Beschwerden Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

IV. 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.

Das Revisionsmodell soll sich an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl die ErläutRV zur Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, 1618 BlgNR XXIV. GP 16). Ausgehend davon kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet (vgl VwGH 24.3.2014, Ro 2014/01/0011). Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalles auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl. ua. VwGH 13.9.2016, Ra 2016/16/0077, 28.9.2016, Ra 2016/16/0084, 29.6.2017, Ra 2017/16/0088 und 19.9.2017, Ra 2017/16/0111).

Allein aus dem Umstand, dass sich der Verwaltungsgerichtshof vor dem In-Kraft-Treten der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 bei der Behandlung von Beschwerden auch mit Einzelfragen der Auslegung von Verträgen befasste und hiebei auch zur Bedeutung von Präambeln Stellung nahm (vgl. etwa VwGH 22.6.1987, 86/15/0138), kann nicht darauf geschlossen werden, dass solchen Auslegungsfragen auch noch im Rahmen des Revisionsmodells nach der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 durchwegs grundsätzliche Bedeutung zukäme. Schließlich beurteilt sich die grundsätzliche Bedeutung einer Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht an Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes oder ehemaliger unabhängiger Verwaltungssenate, sondern gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG allein an Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Ra vgl. VwGH 10.09.2018, 2018/16/0119).

Die grundsätzliche Abgrenzung zwischen einem Bestandvertrag iSd § 33 TP 5 GebG und einem Vertrag über die Einräumung einer Dienstbarkeit iSd § 33 TP 9 GebG ist durch die oben zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt und konnte die im Einzelfall getroffenen Vereinbarung an Hand dieser Kriterien rechtlich beurteilt werden, weshalb die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 11. Oktober 2018