

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., X., über die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19. September 2014, Erf.Nr. x/x betreffend

1) Aufhebung gemäß § 299 BAO und

2) Rechtsgebühr

zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2) Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Rechtsgebühr 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

Am 18. Dezember 2013 wurde zwischen der Bf., der Beschwerdeführerin, als Nutzungsberechtigter und Herrn Dr. G.E. als Grundeigentümer folgender Nutzungsvertrag abgeschlossen:

### „I. Präambel“

*Die Nutzungsberechtigte beabsichtigt, im Gemeindegebiet A. einen Windpark zu errichten und zu betreiben. Herr Dr. G.E. ist bucherlicher Eigentümer der unter Punkt II. näher umschriebenen Liegenschaft, die von der Nutzungsberechtigten als Einfahrtstrompete und/oder Ausweiche für den Windpark benötigt wird. Auf Grundlage und gemäß den*

*Bedingungen dieses Vertrages wird daher der Nutzungsberchtigten das Nutzungsrecht an den unter Punkt II. näher dargestellten Flächen eingeräumt.*

## *II. Vertragsgegenstand*

*Den Gegenstand dieses Vertrages bildet das Grundstück Nr. 1 EZ 2 KG B..*

## *III. Umfang der Benützung*

- 1. Der Grundeigentümer gestattet der Nutzungsberchtigten auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft die Errichtung und den Betrieb einer Einfahrtstrompete und/oder Ausweiche sowie das Befahren dieser Flächen mit Fahrzeugen jeder Art (auch Schwer- und Sondertransporte).*
- 2. Die Nutzungsberchtigte ist zum Rückbau der Einfahrtstrompete/Ausweiche nach Errichtung des Windparks verpflichtet.*
- 3. Die Nutzungsberchtigte ist zur Wiedererrichtung der allenfalls bereits rückgebauten Einfahrtstrompete und/oder Ausweiche während der gesamten Dauer des Betriebes des Windparks - maximal jedoch für die Dauer von 22 Jahren ab Unterfertigung dieses Vertrages - berechtigt, wobei bei Wiedererrichtung allerdings neuerlich das unter Punkt IV. vereinbarte Entgelt zu leisten ist. Dieses Entgelt ist nach dem Verbraucherpreisindex (VPI) 2010 wertgesichert, wobei als Basis der Wert im Monat des Abschlusses dieses Vertrages heranzuziehen ist, und ist binnen zwei Wochen nach Beginn der Bautätigkeiten zur Wiedererrichtung und Rechnungslegung durch den Grundeigentümer zur Zahlung fällig. Auch eine wieder errichtete Einfahrtstrompete/Ausweiche ist im Anschluss an die Nutzung wieder rückzubauen.*

## *IV. Entgelt*

*Für die Einräumung der Rechte aus diesem Vertrag erhält der Grundeigentümer ein einmaliges Entgelt in der Höhe von insgesamt EUR 2.000,- (zweitausend) exkl. Umsatzsteuer, welches binnen zwei Wochen nach Rechnungslegung durch den Grundeigentümer nach beidseitiger Unterfertigung des Nutzungsvertrages auf das vom Grundeigentümer bekannt zu gegebene Konto überwiesen wird. Damit sind sämtliche Ansprüche des Grundeigentümers aus diesem Vertrag abgegolten. Der vereinbarte Betrag hängt nicht von der Dauer des Betriebes des Windparks ab. Rückforderungen des Betrages von Seiten der Nutzungsberchtigten sind somit nicht möglich.*

*Kostenersatz für Flurschäden, Wiederherstellung von Wegen und Zufahrten, sowie Rekultivierungsbeiträge, für etwaige bei laufenden Instandsetzungsarbeiten verursachte Schäden, sind in diesem Betrag nicht enthalten und werden dem Grundeigentümer gemäß Pkt. V. gesondert vergütet.*

## *V. Pflichten/Haftungen der Nutzungsberchtigten*

*Sollten durch Maßnahmen gemäß III., insbesondere durch das Betreten oder Befahren des Grundstückes außerhalb der Flächen der Einfahrtstrompeten und/oder Ausweichen*

*Flurschäden entstehen, so verpflichtet sich die Nutzungsberechtigte, diese nach den Sätzen der Niederösterreichischen Landeslandwirtschaftskammer abzugelten.*

#### **VI. Pflichten des Grundeigentümers**

*Der Grundeigentümer wird alles unterlassen, was eine Beschädigung oder Störung der Anlage zur Folge haben könnte.*

#### **VII. Sonstiges**

- 1. Die Nutzungsberechtigte ist befugt, sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag auf Dritte zu übertragen. Die wiederholte Weitergabe der Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag ist zulässig. In diesem Falle ist der Grundeigentümer zur Unterfertigung einer Vertragsurkunde zugunsten dieses Rechtsnachfolgers verpflichtet, wobei die Nutzungsberechtigte jedoch sämtliche Kosten, die in Zusammenhang mit einer solchen neuerlichen Vertragsunterfertigung stehen (einschließlich der Kosten der notariellen Unterfertigung), zu tragen hat.*
- 2. Der Grundeigentümer verpflichtet sich, diesen Nutzungsvertrag ebenfalls auf Rechtsnachfolger im Eigentum der vertragsgegenständlichen Liegenschaft zu übertragen.*
- 3. Die voraussichtliche Lage der Einfahrtstrompeten und/oder Ausweichen ergibt sich aus der angeschlossenen Planbeilage (Anlage ./1), wobei eine kleinräumige Änderung der Lage aufgrund behördlicher Vorgaben und/oder wirtschaftlicher oder technischer Notwendigkeiten bereits jetzt gestattet wird. Derzeit ist für die Einfahrtstrompete T 12a eine Flächeninanspruchnahme von 361 m<sup>2</sup> sowie für die Einfahrtstrompete T11 eine Flächeninanspruchnahme von 333 m<sup>2</sup> vorgesehen. Soweit die Flächenmehrinanspruchnahme diese 361 m<sup>2</sup> bzw. 333 m<sup>2</sup> übersteigt, ist diese zwar ebenfalls gestattet, jedoch ist für die zusätzliche Flächeninanspruchnahme ein zusätzliches Entgelt von EUR 6 (sechs)/m<sup>2</sup> zu leisten.*
- 4. Änderungen und Ergänzungen dieser Vereinbarung bedürfen der Schriftform.*
- 5. Alle mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren, mit Ausnahme der rechtsfreundlichen Beratung des Grundeigentümers, trägt die Nutzungsberechtigte.*

#### **VIII. Ausfertigungen**

*Dieser Vertrag wird in zwei Ausfertigungen errichtet, sodass jede Partei eine Ausfertigung erhält.“*

Für diesen Vertrag wurde der Beschwerdeführerin vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Bescheid vom 23. Juni 2014 zunächst die Gebühr gemäß § 33 TP 5 GebG in der Höhe von € 20,-- vorgeschrieben. Dieser Bescheid wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Bescheid vom 19. September 2014 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Dieser Bescheid enthält folgende Begründung:

*„Die Aufhebung erfolgt, da sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist.*

*Das Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) war der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) und Billigkeit zu geben.“*

Ebenfalls am 19. September 2014 wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gegenüber der Beschwerdeführerin ein Bescheid erlassen, mit welchem für diesen Vertrag die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG in der Höhe von € 40,-- vorgeschrieben wurde.

In der gegen die beiden Bescheide vom 19. September 2014 eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht:

*„Mit Bescheid vom 23. Juni 2014 hat das Finanzamt die Gebühr für den zugrundeliegenden Nutzungsvertrag nach § 33 TP 5 GebG in Höhe von 1% der Bemessungsgrundlage mit EUR 20,- festgesetzt.*

*Mit Bescheid vom 19. September 2014 wurde der ursprüngliche Bescheid vom 23. Juni 2014 mit der Begründung aufgehoben, dass „sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist“ und dass dem „Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben war“. Ebenfalls am 19. September 2014 wurde daraufhin ein neuer Gebührenbescheid für gegenständlichen Nutzungsvertrag ausgestellt, mit dem die Gebühr nach § 33 TP 9 GebG in Höhe von 2% der Bemessungsgrundlage mit EUR 40,- festgesetzt wurde.*

*Bei gegenständlichem am 18. Dezember 2013 mit Herrn G.E. abgeschlossen Nutzungsvertrag handelt es sich eindeutig um einen Bestandvertrag, für den die Gebühr nach § 33 TP 5 Geb vorzuschreiben ist. Der Umstand, dass diese Grundstücksfläche für die Errichtung eines Windparks genutzt wird, macht den Vertrag nicht zu einem Dienstbarkeitsvertrag. Es handelt sich um eine rein schuldrechtliche Vereinbarung zur Grundstücksnutzung zwischen einem Grundeigentümer und einem Nutzungsberichtigten, die dem Nutzungsberichtigten keinerlei dingliche Rechte einräumt. Die Vereinbarung enthält keine Aufsandungserklärung und wird nicht ins Grundbuch eingetragen. Im Gegenteil, der Grundeigentümer verpflichtet sich sogar ausdrücklich, den Nutzungsvertrag auf Rechtsnachfolger im Eigentum der vertragsgegenständlichen Liegenschaft zu übertragen. Diese Vertragsbestimmung, die bei einem Dienstbarkeitsvertrag völlig überflüssig wäre, ist ein klarer Hinweis darauf, dass es die Intention der Vertragsparteien war, einen schuldrechtlichen Bestandvertrag und keinen Dienstbarkeitsvertrag abzuschließen.*

*Wir begehren daher die Qualifikation des gegenständlichen Nutzungsvertrags als Bestandvertrag im Sinne des § 33 TP 5 GebG und folglich die Festsetzung der Gebühr in Höhe von 1% der Bemessungsgrundlage mit EUR 20,- (= EUR 2.000,- \* 1%) bzw. die Aufhebung der beiden Bescheide vom 19. September 2014.*

*Auch nach mehrmaliger Nachfrage beim Finanzamt konnte für uns nicht in nachvollziehbarer Art und Weise geklärt werden, warum der ursprüngliche (korrekte) Bescheid durch einen neuen (unrichtigen) Bescheid ersetzt. Da wir aufgrund der im Vorfeld geführten Gespräche nicht davon ausgehen können, dass sich das*

*Finanzamt unserer Rechtsansicht anschließen kann, stellen wir den Antrag, keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen.“*

## Erwägungen

### 1) Aufhebung gemäß § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 299 Abs. 2 BAO).

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei unrichtiger Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 299, Tz 9-13).

Bei der Bescheidaufhebung von Amts wegen legt die Abgabenbehörde im Zusammenhang mit der Erlassung des Aufhebungsbescheides fest, aus welchen Gründen sie den Bescheid als inhaltlich rechtswidrig ansieht. Die Sache, über die in der Beschwerde gegen einen Aufhebungsbescheid zu entscheiden ist, wird sohin durch das Finanzamt im Rahmen der Erlassung des Aufhebungsbescheides festgelegt (vgl. VwGH 28.10.2014, 2012/13/0116).

Mit dem vorliegenden Bescheid gemäß § 299 BAO hat die Abgabenbehörde den Bescheid, mit dem für den Nutzungsvertrag eine Bestandvertragsgebühr gemäß § 33 TP 5 Abs. 1 Z. 1 GebG vorgeschrieben wurde, aufgehoben, weil die Abgabenbehörde diese Vorschreibung als nicht richtig erkannt hat. Diesbezüglich bestand bei der Abgabenbehörde Gewissheit über die Unrichtigkeit dieses Bescheides. Die Abgabenbehörde kam zu dem Ergebnis, dass der gegenständliche Nutzungsvertrag nicht einer Gebühr für Bestandverträge im Sinne des § 33 TP 5 GebG unterliegt, sondern der Gebühr für Dienstbarkeiten im Sinne des § 33 TP 9 GebG. Warum die erste Vorschreibung, die Gegenstand der Aufhebung war, tatsächlich unrichtig war, kann den weiteren Ausführungen zur Rechtsgebühr im Einzelnen entnommen werden. Da sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erwies, war die Abgabenbehörde zur Aufhebung des Bescheides nach § 299 BAO berechtigt.

### 2) Rechtsgebühr

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

Nach § 472 ABGB wird durch das Recht der Dienstbarkeit ein Eigentümer (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.

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.

Ein Bestandvertrag besteht in der Überlassung des Gebrauchs einer unverbrauchbaren Sache oder deren Teile gegen Entgelt auf „gewisse Zeit“ (Würth in Rummel, ABGB, Rz 1 zu § 1092). 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.

Aus der in § 33 TP 5 Abs. 1 GebG enthaltenen Erweiterung des gebührenpflichtigen Tatbestandes auf „sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält“ folgt, dass auch gemischte Verträge, die nach der zivilrechtlichen Begriffsbestimmung nicht zu den Bestandverträgen zählen, bei denen aber die Überlassung einer Bestandsache für eine bestimmte oder bestimmbare Zeit gegen Entgelt den Vertragsgegenstand darstellen, der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG unterliegen.

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. Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. 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 5.3.1990, 89/15/0014).

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.

Die Bezeichnung des Vertrages als Nutzungsvertrag gibt keinen Aufschluss darüber, ob das diesem Vertrag zugrunde liegende Rechtsgeschäft unter der Tarifpost 5 oder

der Tarifpost 9 des § 33 GebG einzureihen ist. Ebenso wenig kann aus dem einmaligen Entgelt für die Einräumung der Rechte in der Höhe von € 2.000,-- ein Schluss gezogen werden, unter welche Tarifpost dieser Vertrag einzuordnen ist.

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).

Der Grundeigentümer gestattet der Beschwerdeführerin auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft die Errichtung und den Betrieb einer Einfahrtstrompete und/oder Ausweiche sowie das Befahren dieser Flächen mit Fahrzeugen jeder Art (auch Schwer- und Sondertransporte). Nach Errichtung des Windparks ist die Beschwerdeführerin zum Rückbau dieser Einfahrtstrompete/Ausweiche verpflichtet (Punkt III. des Vertrages). Die Grundstücksflächen werden von der Beschwerdeführerin als Einfahrtstrompete/Ausweiche für den Windpark, der von ihr im Gemeindegebiet A. errichtet und betrieben wird, benötigt.

Der Grundstückseigentümer gestattet die Errichtung und den Betrieb einer Einfahrtstrompete/Ausweiche sowie das Befahren dieser Flächen mit Fahrzeugen. Laut Punkt VI. des Vertrages wird der Grundeigentümer alles unterlassen, was eine Beschädigung oder Störung der Anlage zur Folge haben könnte. Die Errichtung der Einfahrtstrompete/Ausweiche erfolgt durch die Beschwerdeführerin. Dass der Eigentümer nicht zu einem aktiven Tun, sondern nur zu einem Dulden oder Unterlassen verpflichtet ist, ist charakteristisch für eine Dienstbarkeit. Wenn die Hauptpflicht des Eigentümers des belasteten Grundstücks, so wie im gegenständlichen Fall, in einer Duldung oder Unterlassung besteht, liegt eine Dienstbarkeit vor.

Aus der Art des Rechtsgeschäftes und seines spezifischen Regelungsinhaltes ergibt sich, dass der Vertragswille auf die Erzielung eines Erfolges gerichtet ist, der auch sonst typischerweise mit Verträgen über Dienstbarkeiten verbunden ist. Auf Grund der Art der Belastung der dienenden Grundstücksflächen ist diese in der Natur erkennbar. Schon die Ausgestaltung dafür, dass die Grundstücksflächen auch von Schwer- und Sondertransporten befahren werden können, hat zur Folge, dass die Belastung der dienenden Grundstücke in der Natur erkennbar ist.

Die Beschwerdeführerin bringt in der Beschwerde vor, dass die Vereinbarung keine Aufsandungserklärung enthält und nicht ins Grundbuch eingetragen wird. Dem ist entgegen zu halten, dass der Umstand, dass eine Verbücherung des eingeräumten Rechtes im Vertrag nicht enthalten ist, dem nicht entgegen steht, 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, da 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 (vgl. Petrasch in Rummel, ABGB, Rz 2 zu § 481). Diese offenkundige Dienstbarkeit ist in der Natur erkennbar. Außerdem verpflichtet sich der Grundeigentümer, diesen Nutzungsvertrag auf Rechtsnachfolger im Eigentum der vertragsgegenständlichen Liegenschaft zu übertragen. Somit ist die Beschwerdeführerin als Inhaberin eines gültigen Titels gegenüber jedem Dritten, trotz Nichtverbücherung ihres Rechtes, geschützt (vgl. VwGH 17.2.1986, 84/15/0056).

Der Gebührentatbestand des § 33 TP 9 GebG setzt den Erwerb der Dienstbarkeit durch Einverleibung im Grundbuch nicht voraus. Bei der gebührenrechtlichen Behandlung einer vertraglich eingeräumten Dienstbarkeit kommt es also auf die Verbücherung nicht an (Fellner, aaO, Rz 13 zu § 33 TP 9 GebG mit Verweis auf VwGH 5.3.1990, 89/15/0014 und VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053).

Der gegenständliche Vertrag wurde als „Nutzungsvertrag“ bezeichnet, laut Punkt „I. Präambel“ des Vertrages wird der „Nutzungsberechtigten“ ein „Nutzungsrecht“ an bestimmten Flächen eingeräumt. Diese Wortwahl ist typisch für Verträge, mit denen eine persönliche Dienstbarkeit eingeräumt werden soll. Demgemäß stellt der vorliegende Vertrag sowohl auf Grund der Wortwahl als auch des Vertragszweckes eine Dienstbarkeit dar.

Die Vorschreibung der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG erfolgte daher zu Recht.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht (vgl. VwGH 17.2.1986, 84/15/0056).

Wien, am 31. August 2016