

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 17.11.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.10.2015, ERFNR x betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Gebührenanzeige - Urkundeninhalt

Am 13.8.2015 wurde ein zwischen der Firma (Beschwerdeführerin) und der AG (AG1) und der Republik Österreich vertreten durch die AG1 Vertrag vom 21.7.2015 über die Errichtung von Super (Windenergieanlagen) dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FA) unter der ErfNr. x angezeigt.

Die Vertragsurkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*„1. Präambel **Gegenstand dieses Vertragessind die unter der 1.1. aufgezählten Grundstücke. Die AG1 ist gemäß Bundesforstegesetz 1996 an dieses Grundstücken fruchtgenussberechtigt und verwaltet diese für die Republik. Die AG1 gestattet dem Pächter auf den aufgezählten Grundstücken bis zu 14 Windenergieanlagen samt den zugehörigen Fundamenten, Trafostationen, Schaltanlagen, Erdungsanlagen und sonstigen dazugehörigen technischen Anlagenteilen (Windenergieanlagen) zu errichten, zu erhalten und zu betreiben. Unter Erhaltung fällt auch der Austausch der bestehenden durch neue Windenergieanlagen.***

Weiters gestattet die AG1 dem Pächter, auf den besagten Grundstücken die für die Ableitung der erzeugten elektrischen Energie und den Betrieb der Windenergieanlagen erforderlichen Leitungen mit einer Trassenlänge von ca. 11.000 m in einer Tiefe von zumindest 1 m zu verlegen, zu erhalten und zu benützen.

Weiters gestattet die AG1 gemäß Punkt 2.2 dem Pächter, auf den Grundstücken Zufahrtsstraßen zu den Windenergieanlagen zu errichten und zu benützen. Die

Mitbenützung bereits bestehender Straßen wird ebenfalls gestattet. Die Benützung des Vertragsgegenstandes zu anderen als zur Windenergienutzung ist von diesem Vertrag nicht umfasst. 3.1. Superädifikat: Sämtliche Windenergieanlagen werden in der erklärten Absicht errichtet, dass diese nicht stets auf den vertragsgegenständlichen Grundstücken bleiben sollen. Sie werden sohin nicht Bestandteil oder Zugehör der Grundflächen, sondern vielmehr Gegenstand selbstständigen Eigentums des Pächters Superädifikat gemäß § 435 ABGB).

4. **Nutzungsbedingungen:** Die Schlägerung, Ausformung, und Lieferung des Holzes bis zur nächsten LKW-befahrbaren Straße erfolgt nach Wahl der AG1. Nach Beendigung der Bauarbeiten sind vom Pächter nach Wahl der AG1 Bau- und Flurschäden zu beseitigen oder nach den Sätzen der Landwirtschaftskammer zu ersetzen. Leitungen müssen in einer Tiefe von zumindest 1 m so verlegt werden, dass die Bewirtschaftung durch die AG1 nicht beeinträchtigt wird. Die AG1 ist berechtigt, die dem Pächter zur Errichtung der Windenergieanlagen verpachteten Grundflächen selbst insbesondere land- und forstwirtschaftlich zu nutzen oder einem Dritten zur Nutzung zu überlassen, sofern die vertragsgegenständlichen Rechte des Pächters dadurch nicht beeinträchtigt werden. Die Erhaltung aller Straßen erfolgt durch die AG1.

7. **Dauer:** Der Vertrag wird bis zum 31.12.2047 abgeschlossen. Der Pächter kann diesen Vertrag unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalenderjahres aufkündigen. Für die AG1 ist dieser Vertrag unkündbar. Bei Vertragsbeendigung hat der Pächter den Vertragsgegenstand geräumt und in den ursprünglichen Zustand versetzt zurückzustellen.

8. **Entgelt für die AG1:** Die jährlichen Entgelte betragen für jede Windenergieanlage mit einer Erntefläche von kleiner als 8.000 m² 2,2% des im jeweiligen Jahr erzielten Umsatzerlöses, mindestens aber EUR 5.000 je auf dieser Windenergieanlage installierter Megawatt-Leistung und für jede Windenergieanlage mit einer Erntefläche von größer als 8.000 m² 2,5% des im jeweiligen Jahr erzielten Umsatzerlöses, mindestens aber EUR 6.000 je auf dieser Windenergieanlage installierter Megawatt-Leistung. Die jährlichen Entgelte sind für jede Windenergieanlage gesondert zu berechnen. Zum Umsatzerlös zählen neben den reinen Stromerlösen auch Versicherungsentschädigungen aus dem Titel der Betriebsunterbrechung bzw. des Produktionsentgangs sowie etwaige Zahlungen des Herstellers der Windenergieanlagen aus dem Titel der Verfügbarkeitsgarantie. Das jährliche Entgelt für die interne Windparkverkabelung beträgt EUR 0,17 je lfm Trasse, jenes für die Leitung zur Ableitung der erzeugten elektrischen Energie, das sind die Leitungen nach der Übergabestation, EUR 0,50 je lfm Trasse. Zur Abrechnung der umsatzabhängigen Entgelte wird der Pächter der AG1 bis Ende Februar des Folgejahres jeweils den Umsatzerlös des Vorjahres, gesondert je Windenergieanlage, bekannt geben. Die Entgelte sind spesenfrei und zuzüglich USt nach ordnungsgemäßer Rechnungslegung zu bezahlen.

11. **Sonstiges:** Der Pächter ist berechtigt, diesen Vertrag auf Rechtsnachfolger im Eigentum der WEA zu übertragen. Der Pächter räumt der AG1 an allen

Windenergieanlagen ein Vorkaufsrecht gemäß § 1072 ABGB für sämtliche Veräußerungsarten ein."

Mit Bescheid vom 27.10.2015 wurde vom Finanzamt eine Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG in Höhe von EUR 30.240 vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt: Mindestentgelt pro Anlage (EUR 5.000) pro Jahr X 14 (Anlagen) X Dauer (18-fach gemäß § 15 Abs. 2 BewG) zuzüglich Umsatzsteuer ergibt EUR 1.512.000.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wendet die Beschwerdeführerin ein, dass es sich bei dem vorliegenden Vertrag um keinen Dienstbarkeits- sondern um einen Bestandvertrag handeln würde. Für eine Dienstbarkeit wären Titel (Vertrag) und Modus (Einverleibung im Grundbuch) notwendig. Im Vertrag sei keine Rede von einer Dienstbarkeit, noch sei die Verbücherung des Vertrages vorgesehen. Mit dem zu beurteilenden Vertrag sei der Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit gestattet. Die im Vertragspunkt 3.3 vorgesehene Einreihung des Vertrages in die Urkundensammlung diene der Ersichtlichmachung des Bestehens eines Superädifikats und stelle keine Einverleibung einer Dienstbarkeit dar.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.11.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Aus dem Vertragsgegenstand ergebe sich, dass die "gepachteten" Grundstücke der Errichtung, der Erhaltung, der Betreibung sowie der Verlegung von Windenergieanlagen, Fundamenten und Leitungen dienen. In den Vertragspunkten 4 und 5 seien die Rechte und Pflichten des Pächters und des Verpächters geregelt worden. Der Verpächter habe die vertragsgegenständlichen Verpflichtungen an einen allfälligen Rechtsnachfolger zu überbinden, den Bestand und Betrieb der Anlage zu dulden und alles zu unterlassen, was eine Beschädigung der Anlage oder Beeinträchtigung des Betriebes zur Folge haben könnte. Bei Dienstbarkeiten sei der Eigentümer einer Sache zu einem Dulden oder Unterlassen verpflichtet. Enthält ein einheitlicher Vertrag Elemente aus verschiedenen Vertragstypen, sei dieser nach dem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde ausgeführt, dass sich in keiner Vertragsstelle eine Bestimmung finden würde, wonach die vertragsgegenständlichen Verpflichtungen an einen allfälligen Rechtsnachfolger zu überbinden seien. In den Vertragspunkten 4 und 5 gehe es um die Überbindung von Verpflichtungen aus diesem Vertrag auf andere Pächter, die die in Bestand gegebenen Flächen (z.B. als Viehweide) nutzen würden. Eine Überbindungsverpflichtung auf allfällige Rechtsnachfolger sei auch eine in Bestandverträgen übliche Vereinbarung. Gleiches gelte für die Verpflichtung der Verpächterin, nichts zu unternehmen, was den Windanlagen Schaden zufüge bzw. eine Beeinträchtigung des Betriebes zur Folge hätte. Diese Verpflichtung würde sich bereits aus dem Gesetz ergeben. Auch ein Bestandgeber dürfe auf der Bestandsfläche errichtete Baulichkeiten nicht beschädigen oder deren Funktion beeinträchtigen. Auch diese Bestimmung mache aus einem Bestandrecht keine Dienstbarkeit. Für das Vorliegen des dinglichen Rechts einer Dienstbarkeit sei entscheidend, ob der Vertrag verbüchert

werde. Nur durch die Einverleibung im Grundbuch könne ein dingliches Recht entstehen. Im konkreten Fall sei dies jedoch nicht vorgesehen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im gegenständlichen Beschwerdefall steht in Streit, ob das in Rede stehende Rechtsgeschäft der Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 9 GebG oder der Gebühr nach § 33 TP 5 GebG unterliegt.

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

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). Für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes zu einem Gebührentatbestand sind das Gesamtbild und nicht einzelne Sachverhaltselemente maßgebend (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz9 zu § 15 GebG mit Judikaturhinweisen).

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 Vertrag über die Errichtung von Super Windenergieanlagen gibt noch keinen Aufschluss darüber, ob das diesem Vertrag zugrunde liegende Rechtsgeschäft unter Tarifpost 5 oder Tarifpost 9 des § 33 GebG einzureihen ist.

Der Grundeigentümer gestattet der Beschwerdeführerin bis zum 31.12.2047 auf den vertragsgegenständlichen Liegenschaften die Errichtung, die Erhaltung und den Betrieb von bis zu 14 Windenergieanlagen samt den dazugehörigen Fundamenten, Trafostationen, Schalt-, und Erdungsanlagen und sonstigen dazugehörigen technischen Anlageteilen. Der Beschwerdeführerin ist es darüber hinaus gestattet, die für die Ableitung der erzeugten elektrischen Energie und den Betrieb der Windenergieanlagen erforderlichen Leitungen zu verlegen, zu erhalten und zu benützen. Auf den aufgezählten Grundstücken ist die Beschwerdeführerin berechtigt, Zufahrtsstraßen zu errichten und zu benützen. Bereits bestehende Straßen dürfen von der Pächterin mitbenützt werden. Bei Vertragsbeendigung hat die Bf. den Vertragsgegenstand geräumt - mit Ausnahme der Betonfundamente - in den ursprünglichen Zustand versetzt zurückzustellen.

Der gegenständliche Vertrag zielt auf die Errichtung und den Betrieb von Windenergieanlagen zur Erzeugung von elektrischer Energie. Aus der Art des Rechtsgeschäftes und seines spezifischen Regelungsinhaltes ergibt sich, dass der Vertragswille auf die Erzielung eines Erfolges gerichtet ist, der 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 auf den Grundstücksflächen Windenergieanlagen errichtet worden sind und die Straßen auch von entsprechenden Transportfahrzeugen durch die Beschwerdeführerin 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 dem Vertragsinhalt eindeutig zu entnehmen sei, dass es sich im konkreten Fall um einen Bestandvertrag handeln würde. Weder sei im Vertrag von einer Dienstbarkeit die Rede noch sei eine Verbücherung des Vertrages vorgesehen. Im Vertrag vom 21.7.2015 sei nicht das dingliche Recht der Dienstbarkeit eingetragen, sondern der Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf gewisse Zeit.

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 der dienenden Grundstücke um eine erkennbare Duldungsverpflichtung und daher um den Fall einer offenkundigen *Dienstbarkeit* handelt, da sichtbare Anlagen und sonstige Einrichtungen auf den dienenden Grundstücken, die von dort aus bei einiger Aufmerksamkeit wahrgenommen werden können, das Bestehen einer *Dienstbarkeit* vermuten lassen (vgl. Petrasch in Rummel, ABGB, Rz2 zu § 481). Diese offenkundige *Dienstbarkeit* ist in der Natur erkennbar. Die AG1 ist berechtigt, die der Bf. zur Errichtung der Windenergieanlagen verpachteten Grundstücke selbst land- und forstwirtschaftlich zu nutzen oder einem Dritten zur Nutzung zu überlassen, sofern die Rechte der Bf. nicht beeinträchtigt werden. Außerdem müssen die vertraglichen Verpflichtungen auf den Dritten überbunden werden. 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).

Gemäß 8.1. und 8.2. des Vertrages hat der Betreiber ein jährliches Entgelt für jede Windenergieanlage und für die Windparkverkabelung zuzüglich Umsatzsteuer zu leisten. Für die AG1 ist dieser Vertrag unkündbar. Nach der Judikatur des VwGH sprechen ein periodisch zu entrichtendes Entgelt und die vertraglich eingeräumten Kündigungsmöglichkeiten allerdings nicht gegen die Qualifikation des Vertrages als Titel zur Erwerbung einer *Dienstbarkeit* (VwGH 5.3.1990, 89/15/0014).

Laut 2.2. des Vertrages wird der Beschwerdeführerin zusätzlich zur Errichtung der Windenergieanlagen die Verlegung der erforderlichen Leitungen für die Ableitung der elektrischen Energie mit einer Transitlenge von ca. 11.000 m gestattet. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist die Verpflichtung zur Duldung des Betriebes und der Instandhaltung von Leitungsanlagen als typischer Inhalt von Leistungsdienstbarkeitsverträgen anzusehen (VwGH 17.02.1986, 84/15/0056).

Gegen einen Bestandvertrag und für eine Dienstbarkeit spricht schließlich die Bestimmung im Vertrag, dass es der Beschwerdeführerin gestattet ist, den Vertrag auf Rechtsnachfolger im Eigentum der WEA zu übertragen.

Auch wenn im Vertragstext von keiner Dienstbarkeit die Rede ist stellt der vorliegende Vertrag auf Grund des Vertragszweckes die Einräumung einer *Dienstbarkeit* dar.

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

Ist die Ungewissheit (gemäß Abs. 1) beseitigt, so ist auf Grund des § 200 Abs. 2 BAO die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

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

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

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

Da der im Durchschnitt der Jahre erzielbare Jahreswert der Leistungen auf Grund der Vertragserrichtung im Juli 2015 und der erst im Anschluss daran errichteten Windenergieanlagen noch nicht ermittelbar ist, ist damit auch die Höhe des Entgelts noch nicht abschließend feststellbar.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit nicht als rechtswidrig. Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 18. September 2018

