

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Kastner & Schatz Steuerberater Wirtschaftsprüfer Unternehmensberater, Wiener Straße 5, 3340 Waidhofen an der Ybbs, über die Beschwerde vom 23.3.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 09.03.2012, betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2009 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

I.1. Umsatzsteuer 2009 (Beträge in Euro)	Bemessungs- grundlage	Umsatzsteuer
Steuerbarer Umsatz:	701.776,12	
Eigenverbrauch:	1.478,77	
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, Leistungen und Eigenverbrauch:	703.254,89	
davon zum Normalsteuersatz zu versteuern:	699.725,95	139.945,19
davon zum ermäßigten Steuersatz (10%) zu versteuern:	3.528,94	352,89
Gesamtbetrag der Vorsteuern:		-71.227,70
Die Umsatzsteuer wird festgesetzt mit		69.070,38

I.2. Einkommensteuer 2009

Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Gesamtbetrag der Einkünfte: 15.525,88 Euro, abzüglich Sonderausgaben von 930 Euro ergibt ein steuerpflichtiges Einkommen von 14.595,88 Euro. Die Einkommensteuer davon gemäß § 33 Abs 1 EStG beträgt 1.312,50 Euro.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer beim Beschwerdeführer (Bf) durchgeführten Betriebsprüfung war strittig, ob die Voraussetzungen des Art III UmgrStG für eine Betriebseinbringung vorliegen, oder ob das von der aufnehmenden GmbH an den Einbringenden monatlich zu leistende Entgelt für die Einräumung einer Dienstbarkeit eine schädliche Gegenleistung darstellt.

Das Bundesfinanzgericht hat nach Vorlage der Akten und Zurückziehung der Anträge auf Entscheidung des Senates (§ 272 Abs 2 Z 1 BAO) und Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs 1 Z 1 BAO) über die Beschwerde erwogen:

Unstrittiger Sachverhalt ist, dass der Bf seinen Betrieb in eine GmbH eingebracht hat. Dabei wurde die Betriebsliegenschaft gemäß § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten, das wirtschaftliche Eigentum an den Betriebsgebäuden jedoch eingebracht. Diese Einbringung der Betriebsgebäude erfolgte, indem der GmbH eine Dienstbarkeit wie folgt eingeräumt wurde: Das uneingeschränkte Nutzungsrecht der GmbH am gesamten Grundstück samt der darauf befindlichen Garage und den Räumen des Bürogebäudes, welche in der beigezeichneten Mappenskizze gelb gekennzeichnet sind, wird bis zum 31.12.2040 vereinbart. Für den Fall der Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums wird eine angemessene Ablöse zu Gunsten der GmbH vereinbart. Der zivilrechtliche Eigentümer [der Bf] stimmt sämtlichen Verfügungshandlungen des wirtschaftlichen Eigentümers [der GmbH] zu. Die Wohneinheiten samt dem Recht, Pkw auf der Liegenschaft abzustellen, verbleiben in der alleinigen Verfügungsmacht des Bf. Die Dienstbarkeit wird im C-Blatt der Liegenschaft eingetragen. Als Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit wird ein monatliches Entgelt von 1.100 Euro vereinbart.

Nach Ansicht des BMF (UmgrStR 2002 Rz 694b) ist eine derartige Beschränkung des Einbringungsvermögens auf die Betriebsgebäude unter folgenden Voraussetzungen zulässig: Abschluss eines grundbücherlich eingetragenen Dienstbarkeitsvertrages des Einbringenden mit der übernehmenden Körperschaft; Vorliegen des uneingeschränkten Nutzungsrechtes der übernehmenden Körperschaft zumindest über die gesamte Restnutzungsdauer des Gebäudes; Festlegen einer Verpflichtung des zivilrechtlichen Eigentümers, bei sämtlichen Verfügungshandlungen zuzustimmen; Vereinbarung einer dem Angemessenheitsgrundsatz entsprechenden Ablöse zugunsten der übernehmenden Körperschaft für den Fall der Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums.

Diese Ansicht wird vom erkennenden Richter geteilt, entsprechen die aufgezählten Kriterien doch jenen, die zum Übergang wirtschaftlichen Eigentums erforderlich sind: Eine vom Zivilrecht abweichende Zurechnung von Wirtschaftsgütern kommt nur dann

in Betracht, wenn einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer die tatsächliche Verfügungsgewalt zusteht (VwGH 23.11.1987, 87/14/68) und der zivilrechtliche Eigentümer auf Dauer und wirksam von dieser Verfügungsmacht ausgeschlossen ist (VwGH 12.2.1986, 84/13/34). Ein dauerhafter Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers ist dann bewirkt, wenn er den Zeitraum der wirtschaftlich möglichen Nutzung umfasst (*Stoll*, BAO, 286), oder wenn der Bestandnehmer den Gegenstand bis zur Substanzerschöpfung nutzen darf (BFH 22.7.1960, BStBl 1960 III, 420; VwGH 17.4.1989, 88/15/0097; *Torggler*, ÖStZ 1972, 77). Bei Grundstücken hingegen kann wegen ihrer unbegrenzten Nutzbarkeit einem auch auf Lebenszeit eingeräumten Fruchtgenuss- oder Vorkaufsrecht keine Bedeutung zukommen. Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums kommt besonderes Gewicht auch der Frage zu, wem die Chance von Wertsteigerungen, wem das Risiko von Wertminderungen zukommt (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123).

Durch die Verpflichtung des Bf, sämtlichen Verfügungshandlungen der GmbH zuzustimmen, steht ihr die tatsächliche Verfügungsgewalt zu. Die angemessene Vergütung im Aufgabefall des wirtschaftlichen Eigentums stellt sicher, dass Wertänderungen der GmbH zugute kommen. Die Beschränkung mit 2040 bewirkt, dass zwar die Betriebsgebäude ins wirtschaftliche Eigentum der GmbH übergehen, weil der Nutzungszeitraum die Nutzungsdauer abdeckt, der Grund und Boden jedoch beim Bf verbleibt.

Laut Einbringungsvertrag wird das monatliche Entgelt von 1.100 Euro für die Einräumung der Dienstbarkeit gewährt. Nach eindeutigen Parteiwillen (des Bf und der GmbH als Vertragspartner, wie in der Beschwerde vorgebracht) und wahrem wirtschaftlichem Gehalt stellt dieses Entgelt die (nach den der Beschwerde beigegebenen Vergleichsunterlagen) fremdübliche Miete für die Nutzung des nackten Grundstückes dar, das im Eigentum des Bf verblieben ist. Die Betriebsgebäude sind ohne Gewährung neuer Anteile (§ 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG) und ohne weitere Gegenleistung (§ 19 Abs 1 UmgrStG) in die GmbH eingebracht worden. Ein Nutzungsentgelt für Wirtschaftsgüter, die ohnehin im wirtschaftlichen Eigentum der GmbH stehen, wäre sinnwidrig, kann dem Vertrag nicht entnommen werden und fände im vereinbarten (Miet-)Entgelt keine Deckung.

Die belangte Behörde geht offenbar davon aus, dass die Vertragsformulierung nicht auf „Entgelt für die Einräumung dieser Dienstbarkeit“ sondern „Entgelt für die Miete des Grundstückes“ o.ä. hätte lauten müssen. Dem wäre entgegenzuhalten, dass auch eine falsche Benennung nicht schadet, sondern der übereinstimmend erklärte Parteiwille selbst einem abweichenden Wortlaut vorgeht (§ 914 ABGB, vgl. OGH 27.8.1981, 6 Ob 704/81 samt Folge-Rsp, RS0017839).

Die Voraussetzungen des Art III UmgrStG sind somit erfüllt, die vom Finanzamt angenommene Aufdeckung stiller Reserven erfolgte zu Unrecht. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind daher um 420.666,62 Euro und der zum Normaltarif steuerpflichtige Umsatz um 335.290,33 Euro zu vermindern.

Die Revision ist unzulässig, weil zu den Voraussetzungen wirtschaftlichen Eigentums eine eindeutige VwGH-Rechtsprechung besteht, in deren Rahmen das hg. Erkenntnis liegt und die Auslegung des Einbringungsvertrages eine Frage der Beweiswürdigung und damit des Sachverhaltes ist und somit keine Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG darstellt.

Wien, am 26. August 2014