

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Steuerberater, Straße, Ort gegen den Bescheid des FA GVG vom 14.06.2012, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

U war zivilrechtlicher Alleineigentümer der Liegenschaft ez1, Gebäude und Straße mit einem Einheitswert von 3.188,30 € und Eigentümer von 443/490 Anteilen der Liegenschaft ez2, Gebäude und sonstige Betriebsfläche mit einem anteiligen Einheitswert von 23.061,46 €. Auf diesen Liegenschaften hat U das nicht protokollierte Einzelunternehmen „M“ betrieben, in dessen Bilanz die Gebäude als Anlagevermögen erfasst waren. Dieses Unternehmen sollte nach Umgründungssteuerrecht in die am 19. August 2009 neu gegründete Bf (GmbH), deren einziger Gesellschafter U war, eingebracht werden.

Da sich dabei U die betrieblich genutzten Liegenschaften zivilrechtlich zurückbehalten wollte, wurde der gegenständliche **Dienstbarkeits- und Nutzungsvertrag vom 16. September 2009** zur Verschaffung des „wirtschaftlichen Eigentums“ der GmbH an den betrieblich genutzten Liegenschaften des U wie folgt errichtet:

Herr U räumt bereits jetzt für sich und seine Rechtsnachfolger der GmbH und deren Rechtsnachfolgern an seinen Liegenschaften rückwirkend mit 1. Jänner 2009 auf die Dauer von 10 Jahren entgeltlich und befristet die Dienstbarkeit des alleinigen, unbeschränkten Fruchtgenussrechtes gemäß den Bestimmungen der §§ 509 ff. ABGB ein.

I. Bis zum Ablauf der Nutzungsdauer kommt der GmbH das Recht zu, die vorgenannten Liegenschaften mit Schonung der Substanz ohne jede Einschränkung zu genießen, sohin auch das ausschließliche Recht auf Ausübung der Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse. Herr U verpflichtet sich, sämtlichen Verfügungshandlungen der GmbH betreffend die vorgenannte Liegenschaften zuzustimmen.

Die GmbH ist gemäß §§ 513 ff. ABGB verpflichtet, die Baulichkeiten der Liegenschaften zu erhalten. Sie hat für die Dauer der Ausübung des Fruchtgenussrechtes sämtliche Betriebskosten, Heizkosten und öffentliche Abgaben zu tragen.

Eine grundbücherliche Sicherstellung wird vereinbart.

II. Als Entgelt für die Einräumung dieses Rechtes wird ein Betrag von jährlich 3.000 €, wertgesichert, vereinbart.

III. U verpflichtet sich, die Liegenschaften ohne Zustimmung der GmbH weder zu belasten noch zu veräußern.

Weiters räumt U der GmbH an den betrieblich genutzten Liegenschaften das Vorkaufsrecht im Sinne der Bestimmungen der §§ 1072 ff. ABGB ein.

IV. Bei Erlöschen dieser Dienstbarkeit durch Verzicht des Berechtigten oder durch Zeitablauf verpflichtet sich U der GmbH die betrieblich genutzten Gebäudeteile der betroffenen Liegenschaften mit dem zu diesem Zeitpunkt bestehenden Verkehrswert abzulösen.

Der Schriftenverfasser hat für diesen Vertrag die Gebühr für Dienstbarkeiten gemäß § 33 TP 9 GebG mit 2 % vom Wert des bedungenen Entgeltes in Höhe von 600 € selbst berechnet.

Sodann hat U mit **Einbringungsvertrag vom 28. September 2009** seinen Betrieb rückwirkend zum 31. Dezember 2008 unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG mit allen Aktiven und Passiven lt. Einbringungsbilanz in die GmbH eingebracht. In der Einbringungsbilanz waren unter Sachanlagen Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten ausgewiesen (zB Betriebs- und Geschäftsgebäude auf Eigengrund, Neubau M, Seminarraum ...). Unter Punkt 4. - Anwendung des UmgrStG wird festgestellt, dass der Zweck der Einbringung, nämlich die Erlangung der abgabenbehördlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG, Auslegungsregel ist und zum Einbringungsvermögen *keine Liegenschaften* gehören.

Am 24. Juni 2010 hat die GmbH die weiteren 47/490 Anteile obiger Liegenschaft ez2, von der Eigentümerin SP gekauft.

Das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) hat im Zuge einer Überprüfung (ABNr. xy) den Dienstbarkeits- und Nutzungsvertrag vom 16. September 2009 dahingehend ausgelegt, dass durch diesen die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den betrieblich genutzten Liegenschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG übertragen worden sei. Das GVG hat daher am 14. Juni 2012 einerseits mit Bescheid gemäß § 201 BAO die selbstberechnete Gebühr abgeschrieben und andererseits für den Rechtsvorgang Grunderwerbsteuer (GrESt) mit 3,5 % vom zweifachen Einheitswert in Höhe von 53.099,52 Euro (§ 22 Abs. 5 UmgrStG) mit 1.858,48 Euro festgesetzt.

Dagegen hat die GmbH, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., am 5. Oktober 2012 rechtzeitig Beschwerde erhoben, weil sich aus den Vertragsbedingungen keine über die Rechte eines Bestandnehmers hinausgehende Verwertungsmöglichkeit der GmbH im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG ergäbe.

Das Finanzamt hat die Berufung (=Beschwerde) am 23. Oktober 2012 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Über Vorhalt des BFG hat die Bf. ausgeführt, dass nur die Betriebsgebäude einbringungsgegenständlich gewesen seien, der Grund und Boden sei nicht in der Einbringungsbilanz enthalten gewesen.

Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes, der Grundbuchs- und Firmenbuchauszüge sowie der von der Bf. im Zuge des Beweisverfahrens vorgelegten einbringungsbezogenen Unterlagen erwiesen.

Rechtslage

Gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 sind entgeltlich eingeräumte Dienstbarkeiten mit 2 vH von dem Werte des bedungenen Entgeltes zu vergebühren.

Der GrESt unterliegt zunächst jeder Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes (§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987).

Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 unterliegen der GrESt auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Nach § 2 Abs. 2 GrEStG stehen den Grundstücken gleich:

1. Baurechte,
2. Gebäude auf fremdem Boden.

Artikel III UmGrStG - Einbringung

Eine Einbringung gemäß § 12 UmGrStG liegt vor, wenn Vermögen (ein Betrieb) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird.

Nach § 16 Abs. 5 Z 3 UmGrStG können bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einschließlich mit ihnen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital und vorhandene Verbindlichkeiten zurückbehalten werden.

Werden auf Grund einer Einbringung nach § 12 Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des GrEStG 1987 verwirklicht, so ist gemäß § 22 Abs. 5 UmGrStG die GrESt vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen.

Erwägungen

U ist unzweifelhaft zivilrechtlicher Eigentümer der genannten betrieblich genutzten Liegenschaften und als solcher im Grundbuch eingetragen.

Strittig ist, ob der gegenständliche Dienstbarkeits- und Nutzungsvertrag als sonstiger Rechtsvorgang, mit dem der Bf. die Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 eingeräumt wird, zu beurteilen ist.

Grundsätzlich ist die Überlassung der Nutzung eines Grundstückes im Wege der Bestellung eines Fruchtgenussrechtes für sich alleine grunderwerbsteuerlich noch nicht relevant.

Anerkannter Zweck des § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 ist es, jene Grundstücksumsätze zu erfassen, die den Tatbeständen des Abs. 1 dieser Bestimmung so nahe kommen, dass sie es ermöglichen, sich den Wert der Grundstücke für eigene Rechnung nutzbar zu machen.

Siehe zu diesem Thema Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern II, GrESt, § 1 GrEStG 1987 samt Judikaturzitaten).

(Rz 246) § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 hat einen selbständigen und - gegenüber den Tatbeständen in Abs. 1 - subsidiären (Ersatz)Tatbestand zum Inhalt. Es sollen jene Fälle erfasst werden, in denen der "Veräußerer" dem "Erwerber" in Bezug auf das Grundstück Einwirkungsmöglichkeiten gewährt, die einerseits über die Einwirkungsmöglichkeiten eines Bestandnehmers hinausgehen, andererseits aber nicht die Befugnisse erreichen, die dem Eigentümer des Grundstückes zustehen. Der rechtserheblichen Tatsache des Bestehens der Möglichkeit zur Verwertung eines Grundstückes auf eigene Rechnung kann nur die Bedeutung zukommen, **eine andere (Verwertungs-)Macht als ein bloß Besitzberechtigter und Nutzungsberechtigter** ausüben zu können.

(Rz 247) Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstückes. Der Erwerbsvorgang muss darauf gerichtet sein, dass das Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen übergeht. Ein derartiger **Wechsel in der Zuordnung** ist auch für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2 GrEStG erforderlich, wobei allerdings der Wechsel in der Grundstückszuordnung unterhalb der Ebene eines Eigentümerwechsels stattfindet. Im § 1 Abs. 2 GrEStG wird neben Vorgängen zivilrechtlicher Art (Abs. 1) wirtschaftlichen Vorgängen die gleiche Relevanz beigemessen. **Die Vorschrift soll somit die Besteuerung derjenigen Geschäfte ermöglichen, die nicht auf den Erwerb des Eigentums selbst gerichtet sind, in ihrem wirtschaftlichen Ergebnis dem aber im Wesentlichen gleichkommen.** § 1

Abs. 2 unterwirft der GrESt den Erwerb einer Machtstellung, die das Recht des Eigentümers aushöhlt. Die Machtstellung wird nicht dadurch geschmälert, dass dem Eigentümer einzelne Risiken oder Nachteile seines Eigentums bleiben.

Welche Befugnisse in ihrer Gesamtheit die Verwertungsmöglichkeit ausmachen, bestimmt das GrEStG nicht.

(Rz 249) Die Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG ist sohin von der Verfügungsmacht, welche der zivilrechtliche Eigentumsbegriff verschafft, verschieden.

(Rz 253) Bei der Anwendungsmöglichkeit des § 1 Abs. 2 GrEStG kommt es auf die Umstände des Einzelfalles an.

(Rz 254) Eine allfällige zeitliche Beschränkung bedeutet keine Abschwächung der qualitativen Befugnisse des Ermächtigten.

Lt. der im konkreten Fall zu beurteilenden Vereinbarung räumt U der Bf. die Dienstbarkeit des alleinigen, unbeschränkten Fruchtgenussrechtes an den betrieblich genutzten Liegenschaften gemäß den Bestimmungen der §§ 509 ff. ABGB ein.

Danach ist die Fruchtnießung das Recht eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkungen zu genießen. Dem Nießbraucher stehen anstelle des Eigentümers alle Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse zu, wobei ihm die Pflicht zur sorgsamsten ökonomischen Wirtschaftsführung („als guter Haushälter“) auferlegt ist. Er darf aber nicht über die Sache rechtlich verfügen oder deren Zweckbestimmung oder Bewirtschaftungsart ändern. Nach Ende des Fruchtgenusses ist die Sache zurückzustellen. Dem Eigentümer stehen jene Befugnisse zu, deren Ausübung das Recht des Fruchtnießers nicht beeinträchtigt, wie zB die Veräußerung oder eine Belastung der Liegenschaft.

Der Umfang des Nießbrauchs richtet sich aber nach der vertraglichen Vereinbarung. Die Stellung des Fruchtnießers kann daher hinter dem gesetzlichen Modell zurückbleiben oder sehr weit jener des Eigentümers angenähert werden (Kletecka/Schauer, ABGB-ON, § 509, Rz. 16).

Der GrESt ist ein starres Urkundenprinzip fremd, vielmehr ist für die Besteuerung der tatsächliche Erwerbsvorgang maßgebend. Getrennt abgeschlossene Verträge sind daher als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. In diesem Sinn gilt es neben dem - ausdrücklich integrierten - Dienstbarkeits- und Nutzungsvertrag vom 16. September 2009 auch **auf den Einbringungsvertrag vom 28. September 2009 Bedacht zu nehmen.**

Einbringungsverträge sind nach gefestigter Rechtsanschauung grundsätzlich Erwerbsvorgänge iSd. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG, wenn sich im eingebrachten Vermögen Liegenschaften befinden. Bei einer Einbringung muss auf die übernehmende GmbH der "Betrieb" als funktionsfähige Einheit übergehen. Alle wesentlichen Aktiva, die für die Führung des Betriebes notwendig sind, das ist auch die betrieblich genutzte Liegenschaft, sind somit grundsätzlich Teil des einzubringenden Vermögens.

Im Falle einer Einbringung nach dem UmgrStG kann allerdings unter bestimmten Voraussetzungen die Betriebsliegenschaft zurückbehalten werden. Der Einbringende kann die gesamte Liegenschaft (Grund und Boden samt Gebäude) oder lediglich den Grund und Boden alleine zurückbehalten. Aufgrund des zivilrechtlichen Grundsatzes *superficies solo cedit* des § 297 ABGB, wonach das Eigentum am Gebäude nicht vom Eigentum am Grund und Boden getrennt werden kann, sind im zweiten Fall nach Umgründungssteuerrecht die Betriebsgebäude entweder durch Bestellung eines Baurechts (UmgrStR Rz. 694a) oder zumindest wirtschaftlich durch einen grundbücherlich eingetragenen Dienstbarkeitsvertrag (UmgrStR Rz. 694b) - über die gesamte Liegenschaft - in das Gesellschaftsvermögen einzubringen.

An dieser Stelle muss auch auf § 2 Abs. 2 Z 2 GrESTG hingewiesen werden, wonach den Grundstücken Gebäude auf fremdem Boden gleichstehen. Der Begriff "Gebäude auf fremdem Boden" ist nicht nach bürgerlichem Recht auszulegen, er ist dem ABGB fremd und deckt sich nicht mit dem Begriff des Gebäudes nach § 297 ABGB. Dieser Begriff ist als eigener steuerlicher Begriff zu verstehen, welcher im GrESTG jedoch nicht näher bestimmt ist. Der GrEST-rechtliche Begriff des "Gebäudes auf fremden Boden" erfasst nicht nur Superädifikate iSd. § 435 ABGB, sondern auch Gebäude, die nach dem Grundsatz "superficies solo cedit" dem Grundeigentümer gehören. Denn auch in Bezug auf ein solches Gebäude kann vom Grundeigentümer dem Erbauer gestattet werden, dieses iSd. § 1 Abs. 2 GrESTG auf eigene Rechnung zu verwerten. Rechtsvorgänge über Gebäude auf fremden Boden unterliegen sohin grundsätzlich der GrEST, unabhängig davon, ob das ABGB sie als Superädifikate (§ 435 ABGB) oder als Bestandteile des Grundstückes (§ 279 ABGB) behandelt (vgl. VwGH 12.12.1985, 85/16/0064, verstärkter Senat).

Gemäß Umgründungssteuerrichtlinien 2002 (UmgrStR), Rz 694b, kann die Einbringung der Betriebsgebäude durch Verschaffung von wirtschaftlichem Eigentum erfolgen, wenn die folgenden vier Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Abschluss eines grundbücherlich eingetragenen Dienstbarkeitsvertrages des Einbringenden mit der GmbH,
2. Vorliegen des uneingeschränkten Nutzungsrechtes der GmbH, zumindest über die gesamte wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Gebäudes,
3. Festlegen einer Verpflichtung des zivilrechtlichen Eigentümers, bei sämtlichen Verfügungs- und Verwertungshandlungen zuzustimmen,
4. Vereinbarung einer angemessenen Ablöse zugunsten der GmbH für den Fall der Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums.

Die Einschränkung des Dienstbarkeitsvertrages nur auf die betrieblich genutzten Gebäudeteile ist - soweit zivilrechtlich zulässig - möglich.

Dadurch soll ein der tatsächlichen Einbringung der Betriebsgebäude wirtschaftlich vergleichbarer Zustand erreicht werden und die Betriebsgebäude können trotz der Zurückbehaltung des zivilrechtlichen Eigentums zu Buchwerten ins wirtschaftliche Eigentum der GmbH übergehen. Eine vom Zivilrecht abweichende Zurechnung von

Wirtschaftsgütern (hier Betriebsgebäude) kommt nämlich nach der Rechtsprechung nur dann in Betracht, wenn einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer die tatsächliche Verfügungsgewalt zusteht und der zivilrechtliche Eigentümer auf Dauer und wirksam von dieser Verfügungsmacht ausgeschlossen ist.

Entspricht die Übertragung der Betriebsliegenschaft nicht den vorstehend angeführten Voraussetzungen und handelt es sich beim Betriebsgebäude um eine wesentliche Betriebsgrundlage, ist mangels Übertragung/Einräumung eines rechtlich gesicherten Nutzungsrechts am Gebäude eine Anwendungsvoraussetzung des Art. III UmgrStG verletzt!

Wird anlässlich der Einbringung ein Grundstück vom Einbringenden zurückbehalten und der übernehmenden Körperschaft das Baurecht hinsichtlich des Gebäudes eingeräumt, so ist nach der Verwaltungspraxis die GrEST vom zweifachen Einheitswert des gesamten Grundstücks (Grund und Boden sowie Gebäude) zu ermitteln. Dies gilt gleichfalls bei Abschluss eines grundbücherlich eingetragenen Dienstbarkeitsvertrags. Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, § 12 Rz. 41

Außerdem kann auf den Beitrag des Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler im BFG Journal Dezember 2014, Seite 457 (samt Literaturzitate) verwiesen werden, wonach lt. herrschender Ansicht für den Abschluss eines Dienstbarkeitsvertrages die Regelungen zur Einräumung eines Baurechtes analog gelten. Danach stellt die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude durch Einräumung einer Servitut einen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 2 GrESTG dar und unterliegt dieser Erwerbsvorgang gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG der GrEST vom zweifachen Einheitswert des gesamten Grundstücks, also vom Grund und Boden, auf dem das Baurecht eingeräumt wird, sowie dem Gebäudewert.

Wird somit ein zu einem Betriebsvermögen gehörendes Grundstück anlässlich der Einbringung zivilrechtlich zurückbehalten, das auf diesem Grundstück befindliche Gebäude hingegen in die GmbH eingebracht, so unterliegt der Vorgang insgesamt der GrEST. Der Einbringende verpflichtet sich als Sacheinlage einerseits zur Einräumung des Nutzungsrechtes hinsichtlich des Bodens und zur Einbringung des in seinem Eigentum stehenden Gebäudes. Beide Vorgänge sind umgründungsbedingt, so dass hierfür die Bestimmung des § 22 Abs. 5 UmgrStG anwendbar ist.

Im Außenverhältnis bleibt das dingliche Recht des Eigentümers an der ganzen Liegenschaft unverändert, im Innenverhältnis wird aber das Gebäude so behandelt, als ob es zum Gesellschaftsvermögen gehören würde. Die GmbH erwirbt ein Gebäude auf fremden Boden, welches ein (zeitlich begrenztes) Grundbenützungsrecht voraussetzt. Die Einräumung dieses Grundbenützungsrechtes stellt - wie bereits oben ausgeführt - für sich alleine noch keinen GrEST-pflichtigen Vorgang dar. Eine Verwertungsmöglichkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 GrESTG ist für die GmbH erst dann gegeben, wenn ihr nicht nur die Nutzung des Grundstückes zusteht, sondern auch ein Recht an der Substanz (Einbringung quoad sortem).

siehe Arnold, Kommentar zum GrEStG, § 1 Rz. 342

Demgegenüber sieht der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 14. April 2004, GZ RV/0415-I/03, das Tatbestandsmerkmal "Verwertung auf eigene Rechnung" durch jede Art der Verwertungsmöglichkeit erfüllt, *wobei (gleich wie beim Eigentümer) zwei Möglichkeiten der Verwertung bestehen, nämlich die Nutzung und die Veräußerung. Verwertung im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG bedeutet also nicht, dass ein Grundstück auf eigene Rechnung verkauft werden muss.* Der UFS erblickt den Rechtsträgerwechsel im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG in der Übertragung von wirtschaftlichem Eigentum und der Fortführung des Betriebes.

Die Einräumung des Grundbenützungsbereiches stellt aber eine Verwertungsmöglichkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG dar, "wenn der Eigentümer dem Nutzungsberechtigten entweder gestattet, auf dessen Rechnung ein Gebäude zu errichten und zu verwerten, oder diesem ohne Übertragung des Grundstückes die Möglichkeit verschafft, ein bereits errichtetes Gebäude auf eigene Rechnung zu verwerten (BFH 10.3.1970, BStBl II, 1970, 522)".

Unter Bedachtnahme auf diese rechtlichen Ausführungen ergibt sich somit schlüssig, dass einerseits die gegenständlichen Betriebsgebäude (in der Einbringungsbilanz waren *Betriebs- und Geschäftsgebäude auf Eigengrund* ausgewiesen) als "Gebäude auf fremdem Boden" im Sinne des § 2 Abs. 2 GrEStG entgegen der Aussage in Punkt 4. des Einbringungsvertrages jedenfalls zum Einbringungsvermögen gehört haben. Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums daran im Zuge der Einbringung steht im Einklang mit dem Vertragstext (mit allen Aktiven und Passiven lt. Einbringungsbilanz), der generellen Auslegungsregel lt. Punkt 4. des Einbringungsvertrages und hat dem Willen der Parteien entsprochen, was nicht zuletzt in den Büchern der Bf. durch die Fortführung der bilanziellen Werte seinen Ausdruck gefunden hat. Im übrigen entspricht der gegenständliche Dienstbarkeits- und Nutzungsvertrag den Vorgaben des UmgrStG. Es war auch erklärtes Ziel der Vertragsparteien, den Vorgang im Sinne des UmgrStG auszugestalten und dadurch die davon abhängenden Steuerbegünstigungen zu erlangen. Zusätzlich hat U der Bf. eine - weit über die einem Nutzungsberechtigten sonst zustehende Verfügungsgewalt hinausgehende - Verwertungsbefugnis eingeräumt, indem er sämtlichen Verfügungshandlungen der Bf. zustimmen muss (Punkt I). Außerdem wurde das Eigentumsrecht des U durch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Bf. soweit ausgehöhlt, dass er die positiven Befugnisse seines zivilrechtlichen Eigentums, nämlich Gebrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, in keiner Weise mehr selbständig ausüben kann und der negative Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich der Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, ist durch das Vorkaufsrecht der Bf. eingeschränkt (Punkt III). Besonderes Gewicht kommt in diesem Zusammenhang auch der Frage zu, wem die Chance von Wertsteigerungen, wem das Risiko von Wertminderungen zukommt. Dem ist dadurch Rechnung getragen, dass für den Fall des Erlöschens des Fruchtgenusses eine Ablöse für die Liegenschaft(santeile) zum Verkehrswert vereinbart wurde (Punkt IV). Auch macht die Bf. die Absetzung für Abnutzung wie ein

Eigentümer geltend. Als Indiz für den Wechsel der Zuordnung der Liegenschaften zum Betrieb kann auch angeführt werden, dass im Jahr 2010 die restlichen 47/490 Anteile an der ez2, die Bf. und nicht U als Privatperson gekauft hat. Nicht zuletzt gehört das Fruchtgenussrecht nach § 509 ABGB zu den persönlichen Dienstbarkeiten, berechtigt also bloß den unmittelbar Berechtigten und nicht seine Rechtsnachfolger. Die vertraglichen Regelungen des Dienstbarkeits- und Nutzungsvertrages richten sich hingegen auch an alle Rechtsnachfolger beider Parteien. Diese Regelungen sind insgesamt nur erklärlich, weil U als Liegenschaftseigentümer auch Alleingesellschafter der Bf. ist. Abschließend sei noch bemerkt, dass im Dienstbarkeits- und Nutzungsvertrag selbst als sein Zweck die Verschaffung von wirtschaftlichem Eigentum an den betrieblich genutzten Liegenschaft(santeilen) genannt wird.

Zusammenfassend kommt daher das BFG zu dem Schluss, dass U zum Zwecke der Erlangung der Steuerbegünstigungen des Umgründungssteuerrechtes der Bf. die ihm gehörige, betrieblich genutzte Liegenschaft(santeile) dergestalt übertragen hat, dass die Bf. im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG wirtschaftlich die Möglichkeit erhalten hat, das Betriebsgrundstück samt den Gebäuden im Rahmen des Betriebes auf eigene Rechnung zu verwerten.

Als Bemessungsgrundlage für die GrESt ist in einem solchen Fall der, der Höhe nach unbestrittene, zweifache Einheitswert des Grundstückes (Grund und Boden sowie der Gebäudewert) heranzuziehen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Literatur und Judikatur des VwGH zum Verwertungstatbestand des GrEStG erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 3. März 2015