

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache GmbH, Adr, vertreten durch Fuchshuber Steuerberatung GmbH, Zauneggerstraße 8, 4710 Grieskirchen, gegen den Bescheid des FA GVG vom 14.06.2012, ErfNr. xy, 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) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

HS war Alleineigentümer der Liegenschaft EZ samt dem Gebäude Adr, mit einem Einheitswert zum 1.1.2005 (Wertfortschreibung) von 152.800 Euro. Er hat auf einem Teil dieser Liegenschaft das nicht protokolierte Einzelunternehmen "Parkett- bzw. Bodenverlegung" betrieben.

Am 20. August 2009 wurde die GmbH (GmbH) gegründet.

Um eine rechtliche Trennung der betrieblich und privat genutzten Liegenschaftsteile zu erreichen, wurde die Liegenschaft aufgeteilt und Wohnungseigentum gemäß Nutzwertgutachten vom 31. August 2009 (Top I Wohnung - 354/1055 Anteile, Top II Parketterzeugung - 671/1055 Anteile, Top III Garage - 30/1055 Anteile) begründet. Im Grundbuch ist HS als Eigentümer aller drei Wohnungseigentumseinheiten eingetragen und sohin weiterhin zivilrechtlicher Alleineigentümer der gesamten Liegenschaft. Ebenso ist bewertungsrechtlich weiterhin das gesamte Grundstück dem HS zugerechnet.

Zur Verschaffung des "wirtschaftlichen Eigentums" der GmbH an den betrieblich genutzten Liegenschaftsanteilen wurde der gegenständliche **Dienstbarkeits- und Nutzungsvertrag vom 18. September 2009** wie folgt errichtet und ins Grundbuch eingetragen:

HS räumt darin für sich und seine Rechtsnachfolger der GmbH und deren Rechtsnachfolgern an Top II und Top III rückwirkend mit 1. Jänner 2009 auf die Dauer

von 30 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 Liegenschaftsanteile mit Schonung der Substanz ohne jede Einschränkung zu genießen, sohin auch das ausschließliche Recht auf Ausübung der Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse. Herr HS verpflichtet sich, sämtlichen Verfügungshandlungen der GmbH betreffend die vorgenannten Liegenschaftsanteile zuzustimmen.

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

Eine grundbürgerliche Sicherstellung wird vereinbart.

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

III. Herr HS verpflichtet sich, die betrieblich genutzten Liegenschaftsanteile ohne Zustimmung der GmbH weder zu belasten noch zu veräußern.

Weiters räumt Herr HS der GmbH an den vorgenannten, betrieblich genutzten Liegenschaftsanteilen das Vorkaufsrecht im Sinne der Bestimmungen der §§ 1072 ff. ABGB ein.

IV. Bei Erlöschen dieser Dienstbarkeit durch Verzicht der Berechtigten oder durch Zeitablauf verpflichtet sich Herr HS der GmbH die betrieblich genutzten Gebäudeteile mit dem zu diesem Zeitpunkt bestehenden Verkehrswert abzulösen; die Feststellung der Verkehrswerte hat durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen zu erfolgen.

Der Schriftenverfasser hat für diesen Vertrag die Gebühr für Dienstbarkeiten gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 mit 2 % vom Wert des bedungenen Entgeltes in Höhe von 1.800 Euro selbst berechnet.

Mit **Einbringungsvertrag vom 28. September 2009** hat HS sodann sein Einzelunternehmen nach Umgründungssteuerrecht rückwirkend per 31. Dezember 2008 in die GmbH wie folgt eingebracht.

1. Gegenstand des Einbringungsvertrages ist der Betrieb des HS, zu dem das aus der Einbringungsbilanz zum 31.12.2008 ersichtliche Anlage- und Umlaufvermögen gehört.

2. HS bringt seinen Betrieb zur Gänze mit allen zu diesem Betrieb gehörigen Vermögenswerten als Gesamtsache ... unter Anwendung des Artikel III UmgrStG mit allen Aktiven und Passiven in die GmbH ein. *Der beigeschlossene Dienstbarkeits- und Nutzungsvertrag bildet einen integrierenden Bestandteil zu diesem Einbringungsvertrag.*

4. Auf diese Einbringung finden die Vorschriften des Artikel III UmgrStG Anwendung.

Die abgabenrechtlichen Begünstigungen werden in Anspruch genommen. Die Vertragsparteien bestimmen diesen Zweck als Auslegungsregel. Die Parteien stellen den positiven Verkehrswert des eingebrachten Vermögens fest. *Festgestellt wird, dass zum Einbringungsvermögen keine Liegenschaften gehören.*

Unter der Position Sachanlagen, Bauten auf fremden Grund weist die Einbringungsbilanz zum 31.12.2008 Betriebsgebäude (Neubau Sägehalle, Schauraum, Einbau Büro und Garage und Adaptierung Lagerplatz) mit einen Wert von insgesamt 61.656,77 Euro aus. Für diesen Einbringungsvertrag hat der Schriftenverfasser die Abgabenbefreiung gemäß Art. III insbesondere § 22 UmgrStG (Abs. 4) in Anspruch genommen.

Das Finanzamt hat im Zuge einer Überprüfung den Dienstbarkeits- und Nutzungsvertrag vom 18. September 2009 dahingehend ausgelegt, dass durch diesen die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den betrieblich genutzten Liegenschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 auf die GmbH übertragen wurde und daher im Sinne der UmgrStR, Rz. 694b, ein steuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht wurde.

Mit Bescheid vom 14. Juni 2012 hat das Finanzamt sodann für diesen Rechtsvorgang die Grunderwerbsteuer (GrESt) mit 3,5 % vom zweifachen Einheitswert in Höhe von 203.057,44 Euro (§ 22 Abs. 5 UmgrStG) mit 7.107,01 Euro festgesetzt.

Dagegen hat die GmbH, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., am 5. Oktober 2012 rechtzeitig Berufung erhoben, weil HS weiterhin Alleineigentümer der Liegenschaft sei, welche in der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2008 nicht enthalten, sondern im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten worden sei. Der GmbH komme lediglich das Recht auf Ausübung der Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse, jedoch keine Verwertungsmöglichkeit im Sinne des GrEStG zu. Nach Zeitablauf des Fruchtgenussrechtes könne der zivilrechtliche Eigentümer über die Liegenschaften wieder uneingeschränkt verfügen und sämtliche in der Zwischenzeit eingetretenen Wertänderungen fielen dem Eigentümer zu. Im Falle der Veräußerungsabsicht durch HS könne die GmbH wegen des Vorkaufsrechtes die Liegenschaftsanteile zu fremdüblichen Konditionen erwerben. Aus den Vertragsbedingungen ergäbe sich, dass der GmbH keine Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeit zukomme, die über die Rechte eines Bestandnehmers hinausgehe.

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

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.

Über Vorhalt des BFG hat die Bf. dargelegt, dass die vereinbarte Zustimmungspflicht auf Seiten des HS (Punkt I) nur ohnehin zustimmungspflichtige Geschäfte wie zB bauliche Maßnahmen betreffe; bislang habe es solche Verfügungshandlungen noch nicht gegeben, es sei aber eine Investition in das Gebäude erfolgt und zwar die Errichtung eines Carport im Jahr 2009 zu Anschaffungskosten von rund 36.000 Euro. Die Ablöse im Falle des Erlöschen des Nutzungsrechtes (Punkt IV) sei für die der GmbH wirtschaftlich gehörigen Gebäudeteile geboten gewesen und habe eine entgeltliche und fremdübliche Rückübertragung der Gebäudeteile an HS gewährleistet.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt geht aus der Aktenlage und insbesondere den zugrundeliegenden Urkunden (Dienstbarkeits- und Nutzungsvertrag und Einbringungsvertrag) hervor.

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.

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

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 Verkehrsteuern 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 HS der GmbH die Dienstbarkeit des alleinigen, unbeschränkten Fruchtgenussrechtes an den betrieblich genutzten Liegenschaftsanteilen (Parketterzeugung und Garage) 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 sorgsamen 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 18. 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 2002 Rz. 694a) oder zumindest wirtschaftlich durch einen grundbürgerlich eingetragenen Dienstbarkeitsvertrag (UmgrStR 2002 694b) - über die gesamte Liegenschaft - in das Gesellschaftsvermögen einzubringen.

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

1. Abschluss eines grundbürgerlich eingetragenen Dienstbarkeitsvertrages des Einbringenden mit der GmbH,
2. Vorliegen des uneingeschränkten Nutzungsrechtes der GmbH, zumindest über die gesamte wirtschaftliche Nutzungsdauer 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.

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 hiefür die Bestimmung des § 22 Abs. 5 UmgrStG anwendbar ist.

Im konkreten Fall entsprechen Einbringungsvertrag, Einbringungsbilanz und der gegenständliche Dienstbarkeits- und Nutzungsvertrag vollständig diesen Vorgaben des UmgrStG. **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.**

Im Außenverhältnis bleibt somit 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 sinngemäß Arnold, Kommentar zum GrEStG, § 1 Rz. 342

Von einer Verwertungsbefugnis im Sinne des GrEStG kann erst gesprochen werden, wenn der Eigentümer dem Nutzungsberichtigten 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).

In diesem Sinn ist aber der gegenständliche Fruchtgenuss vertraglich wesentlich erweitert worden, indem HS sämtlichen Verfügungshandlungen der GmbH betreffend die Liegenschaftsanteile zustimmen muss und umgekehrt bei eigenen Verfügungen über Top II und III durch das Belastungs- und Veräußerungsverbot und das Vorkaufsrecht zugunsten der GmbH behindert ist. Das Eigentumsrecht des HS ist dadurch jedenfalls soweit ausgehöhlt, dass er die positiven Befugnisse seines zivilrechtlichen Eigentums, nämlich Gebrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, in keiner Weise mehr selbständig ausüben kann. Den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, kann die Bf. gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer durch das Vorkaufsrecht geltend machen. Überdies 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.

Insbesondere durch die Zustimmungsverpflichtung des HS gemäß Punkt I kommt der GmbH tatsächlich eine weit über die einem Nutzungsberichtigten sonst zustehende

Verfügungsgewalt hinausgehende Verwertungsbefugnis zu. Wenn die Bf. diese Zustimmungspflicht auf baubehördliche Agenden eingeschränkt sehen will, so steht dem die Auslegungsregel des Einbringungsvertrages Punkt 4. entgegen. Was als Verfügungshandlung anzusehen ist, muss demnach im Hinblick auf die Vorgaben des UmgrStG beurteilt werden. Dem Zweck des UmgrStG nach sind aber alle einem wirtschaftlichen Eigentümer zustehenden Verfügungs- und Verwertungshandlungen inkludiert, also zB auch Belastungen oder Bauführungen, welche über die bloße Substanzerhaltung hinausgehen. Außerdem wird im Dienstbarkeits- und Nutzungsvertrag selbst als sein Zweck die Verschaffung von wirtschaftlichem Eigentum an den betrieblich genutzten Liegenschaftsanteilen genannt.

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 Erlöschen des Fruchtgenusses eine Ablöse für die Liegenschaftsanteile zum Verkehrswert vereinbart wurde. Auch macht die Bf. die Absetzung für Abnutzung wie ein Eigentümer geltend.

Sollte der GmbH nicht das Recht zukommen, von sich aus aktiv den Verkauf der Liegenschaftsanteile zu betreiben, ist auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 14. April 2004, GZ RV/0415-I/03, zu verweisen. Auch in diesem Fall hat der UFS den Rechtsträgerwechsel in der Übertragung von wirtschaftlichem Eigentum und der Fortführung des Betriebes erblickt:

Unter der Verschaffung der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verwertungsmacht ist die Übertragung aller oder einzelner aus dem Eigentumsrecht fließender Machtbefugnisse über ein Grundstück an den Ermächtigten mit Ausnahme des Eigentumsrechtes selbst zu verstehen. Das Tatbestandsmerkmal "Verwertung auf eigene Rechnung" wird 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.

Nicht zuletzt 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

Zusammenfassend kommt das BFG zu dem Schluss, dass HS zum Zwecke der Erlangung der Steuerbegünstigungen des Umgründungssteuerrechtes der Bf. die ihm gehörigen, betrieblich genutzten Liegenschaftsanteile dergestalt übertragen hat, dass die Bf. im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG wirtschaftlich die Möglichkeit erhalten hat, das Betriebsgrundstück 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 7. Jänner 2015