

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl, über die Beschwerde der Firma bfadr, vertreten durch Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Badstraße 23, 6844 Altach, gegen den Bescheid des Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel, Reichsstraße 154, 6800 Feldkirch, Erf.Nr. xxx, betreffend Grunderwerbsteuer

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Einbringungsvertrag vom 2. September 2011 brachte Herr b den operativen Betrieb seines Einzelunternehmens a in die Beschwerdeführerin ein. Randziffer 4 des Einbringungsvertrages lautet:

„4. Von b zurückbehalten und deshalb ausdrücklich nicht in die [Beschwerdeführerin] eingebracht wird aber der Grund und Boden der Liegenschaften in EZ [...] sowie das zivilrechtliche Eigentum an dem auf dieser Liegenschaft errichteten Gebäude [...].

Aufgrund eines am heutigen Tage abgeschlossenen Miet— und Dienstbarkeitsvertrages wird der [Beschwerdeführerin] mit Sitz in [...], jedoch ein Dienstbarkeitsrecht an dem vorgenannten Betriebsgebäude [...] in der Weise eingeräumt, dass diese wirtschaftliche Eigentümerin der auf der Liegenschaft in EZ [...] errichteten Gebäude [...] im Sinne der Rz 694b Umgründungssteuerrichtlinien 2002 wird und auch der Grund und Boden an die [Beschwerdeführerin] vermietet wird. Von b wird im Zuge der Einbringung somit gemäß § 16 Abs 5 Z 3 Umgründungssteuergesetz lediglich der Grund und Boden der EZ [...] zurückbehalten und wird das auf dieser Liegenschaft errichtete Gebäude durch Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne der RZ 694 b der Umgründungssteuerrichtlinien 2002 durch den heutigen zeitgleichen Abschluss eines Miet- und Dienstbarkeitsvertrages ebenfalls in die [Beschwerdeführerin] eingebracht. Der diesem Einbringungsvertrag beigeschlossene Miet- und Dienstbarkeitsvertrag (Anlage ./2) bildet einen integrierenden Bestandteil für diese Einbringung.“

Der zwischen Herrn b als Vermieter und Dienstbarkeitsverpflichteten einerseits und der Beschwerdeführerin als Mieterin und Dienstbarkeitsberechtigten andererseits abgeschlossene Miet- und Dienstbarkeitsvertrag vom 2. September 2011 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„1. GRUNDBUCHSTAND

1.1. *b ist grundbürgerlicher Eigentümer samt nachfolgend dargestellten Lasten auf der Liegenschaft in EZ [...]*

1.2. *Außer dem grundbürgerlich sichergestellten Wohnungsfruchtgenussrecht sowie eingetragenen Pfandrechte zugunsten der Bank1 ist die Liegenschaft weder bürgerlich noch außerbürgerlich belastet.*

1.3. *Auf der- Liegenschaft EZ [...] ist das Gebäude [...], welches als Betriebsgebäude des b dient, errichtet.*

2. EINBRINGUNG

b bringt sein nichtprotokolliertes Einzelunternehmen samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten mit Wirkung zum Stichtag 31.12.2010 unter Inanspruchnahme der steuerrechtlichen Begünstigungen des Art III Umgründungssteuergesetz in die [Beschwerdeführerin] mit Einbringungsvertrag vom heutigen Tag ein. Zurückbehalten und deshalb ausdrücklich nicht in die [Beschwerdeführerin] eingebracht wird aber der Grund und Boden der Liegenschaften in EZ [...] sowie das zivilrechtliche Eigentum an dem auf dieser Liegenschaft errichteten Gebäude [...] in die [Beschwerdeführerin]. Aufgrund dieses Vertrages wird der [Beschwerdeführerin] mit Sitz in [...], jedoch ein Dienstbarkeitsrecht an dem vorgenannten Betriebsgebäude [...] in der Weise eingeräumt, dass diese wirtschaftliche Eigentümerin der auf der Liegenschaft in EZ [...] errichteten Gebäude [...] im Sinne der RZ 694b Umgründungssteuerrichtlinien 2002 wird.

2.2. Von b wird im Zuge der Einbringung gemäß § 16 Abs 5 Z 3

Umgründungssteuergesetz lediglich der Grund und Boden der EZ [...] zurückbehalten und wird das auf dieser Liegenschaft errichtete Gebäude durch Abschluss dieses Miet— und Dienstbarkeitsvertrages durch Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne der Rz 694 b der Umgründungssteuerfichtlinien 2002 in die [Beschwerdeführerin] im Sinne des Art III Umgründungssteuergesetz eingebracht.

2. Einbringung

b bringt sein nichtprotokolliertes Einzelunternehmen samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten mit Wirkung zum Stichtag 31.12.2010 unter Inanspruchnahme der steuerrechtlichen Begünstigungen des Art III Umgründungssteuergesetz in die [Beschwerdeführerin] mit Einbringungsvertrag vom heutigen Tag ein. Zurückbehalten und deshalb ausdrücklich nicht in die [...] eingebracht wird aber der Grund und Boden der Liegenschaften in EZ [...] sowie das zivilrechtliche Eigentum an dem auf dieser Liegenschaft errichteten Gebäude [...] in die [...]. Aufgrund dieses Vertrages wird der [Beschwerdeführerin] mit Sitz in [...], jedoch ein Dienstbarkeitsrecht an dem vorgenannten

Betriebsgebäude [...] in der Weise eingeräumt, dass diese wirtschaftliche Eigentümerin der auf der Liegenschaft in EZ [...] errichteten Gebäude [...] im Sinne der RZ 694b Umgründungssteuerrichtlinien 2002 wird.

2.2. Von b wird im Zuge der Einbringung gemäß § 16 Abs 5 Z 3

Umgründungssteuergesetz lediglich der Grund und Boden der EZ [...] zurückbehalten und wird das auf dieser Liegenschaft errichtete Gebäude durch Abschluss dieses Miet — und Dienstbarkeitsvertrages durch Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne der R2694 b der Umgründungssteuerfichtlinien 2002 in die [...] im Sinne des Art III Umgründungssteuergesetz eingebracht.

2.3. Sollten sich allfällige Auslegungsschwierigkeiten dieses Vertrages ergeben und sich nicht sämtliche Regelungen zweifelsfrei aus dieser Vereinbarung sowie aus dem Einbringungsvertrag ergeben, so sind für die Auslegung die Grundsätze der RZ 694 und 694b der Umgründungssteuerrichtlinien 2002 heranzuziehen. Aufgrund dieses Vertrages soll deshalb der [Beschwerdeführerin] als Dienstbarkeitsberechtigte und Mieterin das uneingeschränkte Nutzungsrecht über die gesamte Restnutzungsdauer des Gebäudes zukommen und verpflichtet sich b im Rahmen des Vertrages sämtliche Verfügungshandlungen der [Beschwerdeführerin] hinsichtlich des Betriebsgebäudes zuzustimmen und wird für den Fall der Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums einer dem Angemessenheitsgrundsatz entsprechende Ablöse zugunsten der [Beschwerdeführerin] hiermit ausdrücklich vereinbart.

3. DIENSTBARKEITSEINRÄUMUNG

3.1. b [...] räumt hiermit mit Rechtswirksamkeit für sich und seine Rechtsnachfolger im zivilrechtlichen Eigentum an der Liegenschaft in EZ [...] der [Beschwerdeführerin] die unentgeltliche und uneingeschränkte Dienstbarkeit des Nutzungsrechtes (Fruchtgenussrecht) an den auf der Liegenschaft in [...] befindlichen Gebäude [...] (nachfolgend auch kurz Dienstbarkeitsgegenstand genannt) nach Maßgabe der nachfolgenden Bestimmungen ein.

3.2. Das Dienstbarkeitsrecht steht der Dienstbarkeitsberechtigten bereits rückwirkend ab dem 02.01.2011 zu und wird für eine Restnutzungsdauer des Gebäudes von 25 Jahren begründet und erlischt damit mit dem Ablauf des 31.12.2035. Dieser Zeitraum entspricht der Restnutzungsdauer des Dienstbarkeitsgegenstandes.

3.3. Die Dienstbarkeitsberechtigte ist in der Art ihrer Nutzung des Dienstbarkeitsgegenstandes in keiner Weise beschränkt (uneingeschränktes Nutzungsrecht). Der jeweilige zivilrechtliche Eigentümer des Dienstbarkeitsgegenstandes ist verpflichtet, sämtliche Verfügungshandlungen der Dienstbarkeitsberechtigten den Dienstbarkeitsgegenstand betreffend zuzustimmen und die erforderlichen Erklärung und/oder-Unterschriften in der notwendigen Form zu leisten und den von der Dienstbarkeitsberechtigten beabsichtigten Verfügungshandlungen zu entsprechen.

3.4. Die für den Dienstbarkeitsgegenstand zu entrichtenden öffentlichen Abgaben, Steuern, Gebühren und Betriebskosten sind vollumfänglich von der

Dienstbarkeitsberechtigten als wirtschaftliche Eigentümerin zu entrichten. Gleiches gilt für die Kosten der Erhaltung des Dienstbarkeitsgegenstandes im Inneren sowie im Äußen. Die Dienstbarkeitsbererechtigte verpflichtet sich, den Dienstbarkeitsgegenstand auf ihre Kosten während der gesamten Dauer des Dienstbarkeitsreches gegen elementare Ereignisse ausreichend versichert zu halten und ordnungsgemäß zu erhalten. Die Dienstbarkeitsberechtigte übernimmt auch die Rückzahlung sämtlicher zugunsten der Bank1 ob der Liegenschaft in [...] einverleibten Pfandrechte, da sämtliche Kredite für diese Pfandrechte zur Herstellung und Instandhaltung des Betriebsgebäudes verwendet wurden und deshalb die Dienstbarkeitsberechtigte als wirtschaftliche Eigentümerin dieses Betriebsgebäudes auch sämtliche darauf lastenden Schulden alleine zu tilgen hat.

3.5. Für den Fall, dass die Dienstbarkeitsberechtigte ihre Dienstbarkeit sowie ihr damit verbundenes wirtschaftliches Eigentum am Dienstbarkeitsgegenstand aufgibt, ist dieser vom jeweiligen zivilrechtlichen Eigentümer der Liegenschaft in EZ [...] eine Ablöse in Höhe des Verkehrswertes des Dienstbarkeitsgegenstandes zu bezahlen. Mangels Einigung über diesen Verkehrswert ist dieser von einem Sachverständigen für das Bau- und/oder Immobilienwesen (der im Streitfalle vom Präsidenten des Landesgerichtes c zu bestimmen ist) zum Zeitpunkt der Aufgabe der Dienstbarkeitsrechte und des damit verbundenen wirtschaftlichen Eigentums durch die Dienstbarkeitsberechtigte zu ermitteln und für alle Beteiligten verbindlich festzustellen. Diese Ablösesumme wird binnen 3 (in Worten: drei) Monaten nach Feststehen der Ablösesumme zur Zahlung an die Dienstbarkeitsberechtigte fällig. Im Falle des Zahlungsverzuges sind Verzugszinsen in Höhe von 4% p.a. zu leisten. Auf den zu bezahlenden Verkehrswert sind die auf der Liegenschaft allenfalls noch haftenden Pfandrechte oder aushaftenden Lasten zugunsten des Betriebsgebäudes, welche vom zivilrechtlichen Eigentümer zu übernehmen sind, abzuziehen. Diese Regelung gilt sinngemäß im Falle des Erlöschens des vertragsgegenständlichen Dienstbarkeitsrechtes durch Zeitablauf. Sollte die betroffene Liegenschaft im Zeitpunkt des Erlöschens des vertragsgegenständlichen Dienstbarkeitsrechtes im Eigentum mehrerer und/oder verschiedener Personen/Gesellschaften stehen, ist die Ablöse von den Eigentümern entsprechend ihrer Miteigentumsquoten an der Liegenschaft zu leisten. Bei Erlöschen des Dienstbarkeitsrechtes fällt das wirtschaftliche Eigentum am Dienstbarkeitsgegenstand dem zivilrechtlichen Eigentümer zu, wobei auf die zu bezahlende Ablöse gemäß dieser Vereinbarung verwiesen wird.

3.6. Eine Veräußerung und Belastung des mittels dieses Vertrages eingeräumten wirtschaftlichen Eigentums am Dienstbarkeitsgegenstand ist durch die Dienstbarkeitsberechtigte auch ohne Zustimmung des jeweiligen Dienstbarkeitsverpflichteten zulässig, wobei die Dienstbarkeitsberechtigte im Falle der Belastung auf das bestehende zivilrechtliche Eigentum ebenso hinzuweisen hat wie auf diesen Miet- und Dienstbarkeitsvertrag. Im Falle der Veräußerung des wirtschaftlichen Eigentums tritt der Erwerber in den gegenständlichen Miet— und Dienstbarkeitsvertrag anstelle der bisherigen Dienstbarkeitsberechtigten mit denselben Rechten und Pflichten ein.

3.7. Die Vertragsparteien halten ausdrücklich fest, dass der Grund und Boden der Liegenschaft EZ [...] nicht Gegenstand des vertragsgegenständlichen Dienstbarkeitsrechtes zugunsten der Dienstbarkeitsberechtigten eingeräumten wirtschaftlichen Eigentums ist und verbleibt der Grund und Boden der Liegenschaft somit sowohl im zivilrechtlichen wie auch wirtschaftlichen Eigentum des Dienstbarkeitsverpflichteten. Betreffend der Nutzung des Grund und Bodens des Vertragsgegenständlichen Grund und Bodens durch die Dienstbarkeitsberechtigte wird auf den nachfolgenden Punkt 4. (Einräumung des Mietrechtes) verwiesen.

3.8. Die Einräumung dieses Dienstbarkeitsrechtes und die Übertragung des damit verbundenen wirtschaftlichen Eigentums erfolgt im Rahmen der unter Vertragspunkt 2 genannten Einbringung gemäß Art III UmgrStG sowie der RZ 694, 694 b der UmgrStG-RL 2002.

3.9. Das Fruchtgenussrecht gemäß diesem Vertrag wird von der Dienstbarkeitsberechtigten ausdrücklich angenommen und vereinbaren die Vertragsteile die grundbücherliche Sicherstellung dieser unentgeltlichen und uneingeschränkten Dienstbarkeit des Nutzungsrechtes (Fruchtgenussrecht) an dem auf der Liegenschaft in EZ [...] befindlichen Betriebsgebäude.

4. EINRÄMUNG DES MIETRECHTES

4.1. Da sowohl das zivilrechtliche wie auch das wirtschaftliche Eigentum am Grund und Boden der Liegenschaft in EZ [...] beim Dienstbarkeitsverpflichteten verbleibt, vermietet der Dienstbarkeitsverpflichtete hiemit zum Zwecke der Ausübung des mit der vorgenannten Dienstbarkeitseinräumung übertragenen wirtschaftlichen Eigentums am Dienstbarkeitsgegenstand, den gesamten Grund und Boden der Liegenschaft in EZ [...] nach Maßgabe der Bestimmungen der nachfolgenden Absätze an die Dienstbarkeitsberechtigte.

4.2. Das gegenständliche Mietverhältnis wird mit schuldrechtlicher Wirkung zum 01.01.2011 begründet und auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Die Vertragsparteien sind berechtigt, das Mietverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 (in Worten: sechs) Monaten auf den Monatsletzten zu kündigen, jedoch verzichtet der Dienstbarkeitsverpflichtete für die Dauer der Einräumung der Dienstbarkeitsrechte gemäß dem vorherigen Punkt 3. (Dienstbarkeitseinräumung) für die Restnutzungsdauer des Gebäudes ausdrücklich auf die Ausübung des Kündigungsrechtes in der Weise, dass das Mietverhältnis seitens des Dienstbarkeitsverpflichteten frühestens auf den 31.12.2035 (in Worten: einunddreißigster zwölfter zweitausendundfünfunddreißig) gekündigt werden kann.

4.3. Als Mietzins für die Einräumung des Mietrechtes gemäß diesem Vertrag wird ein monatlicher Betrag in Höhe von € 1.000,— (in Worten: Euro eintausend) vereinbart. Die gegenständliche Vermietung erfolgt umsatzsteuerfrei. Der für den Zeitraum 01.01.2011 bis zum Ende des Monats nach Vertragsunterfertigung zu entrichtende Mietzins ist binnen vier Wochen nach Unterfertigung dieses Vertrages, in weiterer Folge jedoch jeweils bis zum

ersten eines jeden Monats im vorhinein zur Zahlung an den Dienstbarkeitsverpflichteten und Vermieter fällig.

4.4 Es wird ausdrücklich Wertbeständigkeit der Forderung (Mietzins) plus Nebenforderungen vereinbart. Als Maß zur Berechnung der Wertbeständigkeit dient der vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarte Verbraucherpreisindex (VPI 2010 = 100) oder ein an seine Stelle tretender Index. Als Bezugsgröße für den Vertrag dient die für den Monat der Vertragsunterzeichnung errechnete Indexzahl. Ein Verzicht auf die Anwendung der Wertsicherung bedarf der Schriftform.

Die Mieterin übernimmt vom Ersten des Monats, an dem der Mietgegenstand übernommen wurde, bis zum Ende des Monats, an dem das Mietverhältnis erlischt, die Bezahlung sämtlicher mit der Benutzung des Mietobjektes verbundenen Betriebskosten, öffentlichen Abgaben, Auslagen aller Art, wie sie vom Vermieter vorgeschrieben werden. Sollten Teile dieser Nebenkosten aus rechtlichen Gründen nicht als Betriebskosten oder sonstige Nebenkosten nach dem geltenden Gesetz gelten, so gelten diese als zusätzlicher Bestandteil des frei vereinbarten Mietzinses. Die Verrechnung der Betriebskosten hat nach Möglichkeit direkt zwischen der Mieterin und dem jeweiligen Unternehmen (der Gemeinde, den Kraftwerken, der Telekom, Abfallentsorgung, usw.) zu erfolgen. Die Mieterin hat für die Versicherung des Inventars selbst Sorge zu tragen. Die Mieterin verpflichtet sich, dem jeweiligen Begehrer seine Adresse für die Einhebung direkter Betriebskosten innerhalb von 14 Tagen mitzuteilen. Sollten derartige Kosten dennoch dem Vermieter vorgeschrieben werden, so verpflichtet sich die Mieterin zum Ersatz binnen 14 Tagen nach Vorschreibung. Sollten die derzeit gültigen Betriebskosten und öffentlichen Abgaben geändert oder neu eingeführt werden, verpflichtet sich die Mieterin zur Übernahme derselben.

4.6. Die Mieterin ist verpflichtet, sich gegen alle Risiken aus dem Betrieb des Mietobjektes und dem Besitz des Mietgegenstandes ausreichend auf ihre Kosten inklusive einer Feuerversicherung zu versichern. Darüber hinaus wird die Mieterin auch eine Betriebs- und Privathaftpflichtversicherung mit ausreichender Deckungssumme abschließen und dem Vermieter gegen Aufforderung die entsprechenden Versicherungspolizzen vorlegen.

4.7. Die Mieterin ist zur Reinigung der Gehwege und Zugänge zum Mietobjekt, sowie zur Entfernung von Schnee und Eis und zum Streuen bei Glatteis entsprechend den ortspolizeilichen Vorschriften verpflichtet. Weiters ist die Mieterin verpflichtet, bei Frostgefahr Vorkehrungen zur Abwendung von Frostschäden zu treffen. Vom Einbruch der Dunkelheit bis zur Schließung des Hauses hat der Mieterin für die erforderliche Beleuchtung des Mietobjektes zu sorgen.

4.8. Die Mieterin wird dem Vermieter in allen Angelegenheiten, die sich aus dem Betrieb des Mietgegenstandes ergeben, gegenüber Behörden und/oder Dritten schad- und klaglos halten. Für sämtliche Schäden am Mietobjekt - auch von dritter Seite - haftet die Mieterin.

5. BESITZÜBERGANG / GEWÄHRLEISTUNG

5.1. Die Übergabe und Übernahme des auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft befindlichen Betriebsgebäudes aufgrund der Einräumung des wirtschaftlichen Eigentums gemäß Vertragspunkt 3. (Dienstbarkeitseinräumung) sowie von Grund und Boden der vertragsgegenständlichen Liegenschaft aufgrund des vorigen Punkt 4. (Einräumung des Mietrechtes) ist jeweils bereits mit Ablauf des Einbringungsstichtages (31.12.2010), somit längstens zu Beginn des 01.01.2011 (Null Uhr) erfolgt.

5.2. Für eine bestimmte Ertragsfähigkeit, Eignung, Beschaffenheit, Flächenausmaß, Kulturzustand sowie Bauzustand der vorgenannten Liegenschaft samt Betriebsgebäudes wird keine wie immer geartete Haftung übernommen.

5.3. Der Mieterin ist das gegenständliche Mietobjekt bestens bekannt. Der Vermieter übernimmt keine Haftung für besondere, nicht ausdrücklich zugesicherte Eigenschaften der Bestandsache. Festgehalten wird insbesondere der nicht mehr einwandfreie Zustand des Mietobjektes. Allfällige Ergänzungen des Inventars und Reparaturen, Instandhaltungen und Instandsetzungen sind von der Mieterin selbstständig durchzuführen.

6. VOLLMACHT, KOSTEN UND GEBÜHREN

6.1. Die Vertragsparteien bevollmächtigen und beauftragen Herrn d zur Vornahme sämtlicher Handlungen, die zur Anmeldung und grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages erforderlich sind, einschließlich der Vollmacht gemäß § 77 GBG, zur Übernahme sämtlicher Zustellungen jeder Art, sowie zur Verfassung und Unterfertigung von grundbuchsfähigen Nachträgen zum gegenständlichen Vertrag, falls dies aus formellen Gründen zur grundbürgerlichen Durchführung notwendig sein sollte.

6.2. Die mit der Errichtung und grundbürgerlichen Durchführung des Vertrages und mit der künftigen Löschung des Dienstbarkeitsrechtes verbundenen Kosten und Gebühren, Verkehrssteuern und Stempel werden von der Dienstbarkeitsberechtigten getragen.

6.3. Es wird beantragt, die für die vertragsgegenständliche Einräumung des wirtschaftlichen Eigentums gemäß § 1 Abs 2 GrEStG zu entrichtende Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert des betreffenden Gebäudes zu berechnen (Art III § 22 Abs 5 Umgründungssteuergesetz), da die vertragsgegenständliche Einräumung des wirtschaftlichen Eigentums im Rahmen der unter Vertragspunkt 2. (Einbringung) dargelegten ,Einbringung erfolgt.

7. AUFSANDUNGSKLAUSEL

Zur grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages erteilen die Vertragsparteien ihre ausdrückliche und unwiderrufliche Einwilligung, dass - auch über nur einseitiges Ansuchen - ob der Liegenschaft in EZ [...], im Alleineigentum des b (xx.xx.xxxx) die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes bis 31.12.2035 gemäß Punkt 3. dieses Miet— und Dienstbarkeitsvertrages einverleibt wird.“

Mit Bescheid vom 19. Oktober 2011 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel der Beschwerdeführerin für diesen Rechtsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von 15.239,00 € vorgeschrieben.

In der Beschwerde vom 18. November 2011 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Wird einer Gesellschaft ein Grundstück - wie im vorliegenden Fall - bloß zum Besitz und zur Nutzung überlassen, dann ist die Bestimmung des § 1 Abs. 2 GrEStG nicht anzuwenden und zwar auch dann nicht wenn das Grundstück in der Bilanz der Gesellschaft als Aktivposten aufscheint und die Gesellschaft für sich die Afa in Anspruch nimmt, sprich wenn wirtschaftliches Eigentum iSd § 24 BAO begründet wird (2.5. Takacs, Grunderwerbsteuergesetz⁵ 12.46 zu § 1). Es wird daher beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.“

Die Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mittels Beschwerdevorentscheidung vom 7. März 2014 abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Berufung wurde erhoben, weil die bloße Nutzungsüberlassung des Grundstücks, auch wenn es in der Bilanz der Gesellschaft aufscheine keine wirtschaftliche Verfügungsmacht begründe. Dies liegt hier aber nicht vor. Gegenständlich wurde ausdrücklich mit dem Einbringungsvertrag das wirtschaftliche Eigentum bzw. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Betriebsgebäude entsprechend den auch umgründungssteuerlichen Vorgaben und Notwendigkeiten iZm dem gleichzeitig abgeschlossenen Miet- und Dienstbarkeitsvertrag verschafft. Dabei wird die ausschließliche Nutzungs- und Verfügungsbeugnis auf Bestandsdauer des Gebäudes eingeräumt und der zivilrechtliche Eigentümer zur Zustimmung zu allen Handlungen verpflichtet. Für den Fall der Aufgabe der Dienstbarkeit und des damit verbundenen wirtschaftlichen Eigentums hat der zivilrechtliche Eigentümer der Berechtigten den Verkehrswert abzulösen und das wirtschaftliche Eigentum ist auch veräußerbar, daher in jeder Form in der Substanz für die Erwerberin realisierbar (siehe insbes. Pkte. 2.3., 3.5. u. 3.6. des Miet- und Dienstbarkeitsvertr.).

Damit ist zweifellos das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude, das selbst gem. § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG als Grundstück iSd GrEStG gilt auf die Bf. übergegangen.

Lediglich hinsichtlich des Grund und Bodens liegt eine bloße (entgeltliche) Nutzungsüberlassung vor, was hier aber nicht Gegenstand ist und auch nicht besteuert wurde. Besteuert wurde nur der Gebäudewert.

Verwiesen wird auch auf die RSpr. zu RV/2303—W/06 sowie VwGH 2011/16/0087.“

Die Löschungserklärung vom 19. Oktober 2012 hat folgenden Wortlaut:

„Ob der Liegenschaft in EZ [...] im Alleineigentum des b (xx.xx.xxxx), Adresse1 ist zu C LNR 17 das Fruchtgenussrecht bis 31. 12. 2035 gemäß Pkt 3. des Miet- und Dienstbarkeitsvertrages vom 02. 09. 2011 für die a einverleibt.“

Die Berechtigte, a, erteilt ihre ausdrückliche und unwiderrufliche Einwilligung, dass aufgrund dieser Urkunde, ohne ihr weiteres Wissen und Einvernehmen, auch über nur einseitiges Ansuchen, jedoch nicht auf ihre Kosten, die Löschung dieses Fruchtgenussrechtes ob er Liegenschaft in EZ [...] einverleibt werden kann.“

Im Antrag gemäß § 17 GrEStG vom 17. Dezember 2012 brachte die Beschwerdeführerin vor:

„hiermit beantragen wir gem. § 17 Abs. 1 GrESt die Nichtfestsetzung für den im Betreff bezeichneten Erwerbsvorgang, weil das mit Einbringungsvertrag GZ. xxxx eingeräumte Fruchtgenussrecht rückgängig gemacht wurde. Herr b hat dadurch wieder die volle Verfügungsmacht über die betreffende Liegenschaft erhalten (siehe Beilagen).“

Im Vorlageantrag vom 17. März 2014 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Ferner regen wir an, den in der streitgegenständlichen Angelegenheit gestellten Antrag gem. § 17 GrEStG zu bearbeiten, da der in Rede stehende Rechtsvorgang rückgängig gemacht wurde.“

Mit Bescheid vom 22. Juli 2014 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel den Antrag gemäß § 17 GrEStG vom 17. Dezember 2012 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die GrESt betrifft den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Gebäude, das anlässlich der Einbringung mit Einbringungsvertrag vom 02.09.2011 ins wirtschaftliche Eigentum der GmbH übertragen wurde.

Hinsichtlich des Beschwerdeverfahrens wird auf die dazu ergangene Beschwerdevorentscheidung vom 7. März 2014 verwiesen. Das Beschwerdeverfahren ist durch einen Vorlageantrag noch anhängig.

Der am 17.12.2012 gestellte Antrag auf Nichtfestsetzung, weil das eingeräumte Fruchtgenussrecht rückgängig gemacht worden sei, ist abzuweisen. Eine Rückgängigmachung des Erwerbs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ergibt sich aus dem Antrag und dem vorgelegten Beschluss und Grundbuchsatzung nicht.

Daraus ergibt sich lediglich, dass das Fruchtgenussrecht, das als Absicherung der vertraglich bei Einbringung der GmbH eingeräumten Rechte diente, im Grundbuch gelöscht wurde.

Aus dem vorgelegten Grundbuchsbeschluss und auch aus der durch das Finanzamt beim Grundbuch eingeholten Löschungserklärung vom 19. Oktober 2012 ergibt sich auch lediglich, dass der Löschung des der Absicherung des wirtschaftlichen Eigentums an den Grundstücken dienenden Fruchtgenussrechts im Grundbuch zugestimmt wird.

Keineswegs ergibt sich daraus oder einer anderen vorgelegten Unterlage oder Erklärungen, dass an dem Einbringungsvertrag (mit Notariatsakt, Einbringungsbilanz und Eintragung im Firmenbuch) mitsamt der Einbringung des wirtschaftlichen Eigentums am

Gebäude auch nachträglich eine Änderung eingetreten wäre. Die Verpflichtungen aus dem Einbringungsvertrag über das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude zwischen den Parteien sind daher keineswegs aufgehoben.

Die Löschung ist offensichtlich nur durch den Verkauf des Grundstücks an einen Dritten mit Kaufvertrag vom 18.12.2012 bedingt, ändert aber nichts an der alleinigen wirtschaftlichen Beteiligung der GmbH am Gebäude, so wie diese im Einbringungsvertrag mit Notariatsakt festgelegt wurde.

Die Voraussetzungen für eine Abänderung der Steuer gem. § 17 GrEStG liegen daher nicht vor.“

Dieser Bescheid ist rechtskräftig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das BFG hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Mit Einbringungsvertrag vom 2. September 2011 brachte Herr b den operativen Betrieb seines Einzelunternehmens a in die Beschwerdeführerin ein.

Die zum Einzelunternehmen gehörenden Liegenschaften wurden ausdrücklich nicht in die Beschwerdeführerin eingebbracht.

Mit Miet- und Dienstbarkeitsvertrag vom 2. September 2011 räumte Herr b der Beschwerdeführerin ein Dienstbarkeitsrecht an dem im zivilrechtlichen Eigentum des Herrn b verbliebenen Betriebsgebäude in der Weise ein, dass die Beschwerdeführerin wirtschaftliche Eigentümerin im Sinne der RZ 694b Umgründungssteuerrichtlinien 2002 des Betriebsgebäudes wurde (Punkt 2.2. des Miet- und Dienstbarkeitsvertrages).

Aufgrund dieses Vertrages soll deshalb der Beschwerdeführerin als Dienstbarkeitsberechtigten und Mieterin das uneingeschränkte Nutzungsrecht über die gesamte Restnutzungsdauer des Gebäudes zukommen und verpflichtet sich b im Rahmen des Vertrages sämtliche Verfügungshandlungen der Beschwerdeführerin hinsichtlich des Betriebsgebäudes zuzustimmen und wird für den Fall der Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums einer dem Angemessenheitsgrundsatz entsprechende Ablöse zugunsten der Beschwerdeführerin hiermit ausdrücklich vereinbart (Punkt 2.3. des Miet- und Dienstbarkeitsvertrages).

Herr b räumte der Beschwerdeführerin die Dienstbarkeit des Fruchtgenusses an dem Betriebsgebäude ein (Punkt 3.1. des Miet- und Dienstbarkeitsvertrages).

Das Fruchtgenussrecht war auf 25 Jahre befristet (Punkt 3.2. des Miet- und Dienstbarkeitsvertrages).

Der jeweilige zivilrechtliche Eigentümer des Dienstbarkeitsgegenstandes ist verpflichtet, sämtliche Verfügungshandlungen der Dienstbarkeitsberechtigten den Dienstbarkeitsgegenstand betreffend zuzustimmen und die erforderlichen Erklärungen und/oder-Unterschriften in der notwendigen Form zu leisten und den von der

Dienstbarkeitsberechtigten beabsichtigten Verfügungshandlungen zu entsprechen (Punkt 3.3. des Miet- und Dienstbarkeitsvertrages).

Die Beschwerdeführerin verpflichtete sich sämtliche mit dem Betriebsgebäude verbundenen Abgaben zu bezahlen, das Gebäude instandzuhalten, zu versichern sowie sämtliche auf dem Betriebsgebäude lastenden Hypothekarkredite zurückzubezahlen, da diese Kredite für die Errichtung bzw Instandhaltung des Betriebsgebäudes aufgenommen wurden und diese daher von der wirtschaftlichen Eigentümerin zu bedienen seien (Punkt 3.4. des Miet- und Dienstbarkeitsvertrages).

Für den Fall, dass die Dienstbarkeitsberechtigte ihre Dienstbarkeit sowie ihr damit verbundenes wirtschaftliches Eigentum am Dienstbarkeitsgegenstand aufgibt, ist dieser vom jeweiligen zivilrechtlichen Eigentümer des Betriebsgebäudes eine Ablöse in Höhe des Verkehrswertes des Dienstbarkeitsgegenstandes zu bezahlen (Punkt 3.5. des Miet- und Dienstbarkeitsvertrages).

Eine Veräußerung und Belastung des mittels dieses Vertrages eingeräumten wirtschaftlichen Eigentums am Dienstbarkeitsgegenstand ist durch die Dienstbarkeitsberechtigte auch ohne Zustimmung des jeweiligen Dienstbarkeitsverpflichteten zulässig, wobei die Dienstbarkeitsberechtigte im Falle der Belastung auf das bestehende zivilrechtliche Eigentum ebenso hinzuweisen hat wie auf diesen Miet- und Dienstbarkeitsvertrag. Im Falle der Veräußerung des wirtschaftlichen Eigentums tritt der Erwerber in den gegenständlichen Miet— und Dienstbarkeitsvertrag anstelle der bisherigen Dienstbarkeitsberechtigten mit denselben Rechten und Pflichten ein (Punkt 3.6. des Miet- und Dienstbarkeitsvertrages).

Mit Löschungserklärung vom 19. Oktober 2012 verzichtete die Beschwerdeführerin auf das Fruchtgenussrecht am Betriebsgebäude.

Dieser Sachverhalt wird vom BFG rechtlich folgendermaßen beurteilt:

§ 1 Abs 2 GrEStG lautet:

„(2) Der Grunderwerbsteuer unterliegen auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.“

§ 1 Abs 2 GrEStG unterwirft Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer; sie lässt daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zur formalrechtlichen des § 1 Abs 1 GrEStG zu (VwGH vom 28. November 1991, 88/16/0166, vom 30. Juni 2005, 2004/16/0250, je vom 28. Juni 2007, 2007/16/0048, und 2006/16/0199, 0200, und vom 18. März 2013, 2011/16/0087).

Der Tatbestand stellt darauf ab, ob der maßgebliche Rechtsvorgang es einem anderen als dem Eigentümer rechtlich oder wirtschaftlich ermöglicht, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Die Möglichkeit, eine Liegenschaft zu verwerten, ohne selbst einen Anspruch auf Übereignung an derselben zu besitzen, kann nach § 1 Abs 2 GrEStG nur durch einen Rechtsvorgang verschafft werden, mit dem dem Dritten die Verwertungsbefugnis eingeräumt wird (VwGH vom 28. November 1991, 88/16/0166, und vom 28. Juni 2007, 2006/16/0199, 0200).

Ausgangspunkt der rechtlichen Beurteilung ist, dass mit § 1 Abs 2 GrEStG 1987 jene Fälle erfasst werden sollen, 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 (VwGH vom 30. April 1981, 16/3281/80).

Der rechtserheblichen Tatsache des § 1 Abs 2 GrEStG des Bestehens der Möglichkeit zur Verwertung eines Grundstücks auf eigene Rechnung kann nur die Bedeutung zukommen, in Ansehung der eingeräumten Rechte in Bezug auf das Grundstück eine andere (Verwertungs-)Macht, zB durch Verfügung über die Substanz der Liegenschaft, als ein bloß Besitzberechtigter und Nutzungsberechtigter ausüben zu können (vgl VwGH vom 30. April 1981, 3281/80, und vom 18. März 2013, 2011/16/0087).

Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstücks iSd § 2 GrEStG. Der Erwerbsvorgang muss darauf gerichtet sein oder darin bestehen, 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 dieser Wechsel in der Grundstückszuordnung unterhalb der Ebene eines Eigentümerwechsels stattfindet. Die Vorschrift soll solche Erwerbsvorgänge erfassen, die vom Wechsel im Eigentum abgesehen den in § 1 Abs 1 GrEStG beschriebenen Erwerbsvorgängen so nahe kommen, dass sie es wie diese dem Erwerber ermöglichen, sich den Wert des Grundstücks für eigene Rechnung nutzbar zu machen (BFH vom 1. März 2000, II R 53/98, BFHE 191, 416; VwGH vom 30. Juni 2005, 2004/16/0250, und vom 18. März 2013, 2011/16/0087).

Im § 1 Abs 2 GrEStG wird neben Vorgängen zivilrechtlicher Art (im Sinne des vorhergehenden Abs 1) wirtschaftlichen Vorgängen die gleiche Relevanz beigemessen (VwGH vom 5. Oktober 1976, 648/76). Mit Abs 2 des § 1 GrEStG wollte der Gesetzgeber Tatbestände erfassen, die zwar nicht unter Abs 1 Z 1 fallen, aber das gleiche wirtschaftliche Ergebnis nach sich ziehen (VwGH vom 9. November 1955, Slg 1294/F).

§ 1 Abs 2 GrEStG erfasst Rechtsvorgänge, bei denen der Erwerber Eigentum gerade nicht erlangen will. An Stelle des Eigentums soll nur die Verwertungsmöglichkeit übergehen (VwGH vom 28. November 1991, 88/16/0166).

Durch § 1 Abs 2 GrEStG sollen Sachverhalte erfasst werden, bei denen es zwar nicht zu einer Änderung der Rechtszuständigkeit im Außenverhältnis kommt, bei denen der Eigentümer einem anderen aber im Innenverhältnis so weitgehende Möglichkeit zur

Einflussnahme hinsichtlich des Grundstücks einräumt, dass dieser und nicht mehr der Eigentümer über die Verwertung des Grundstücks entscheiden kann (BFH vom 22. Oktober 2014, II R 41/13).

Der Gesetzgeber stellt hiebei nicht auf bestimmte Typen von Rechtsvorgängen, die den Übergang des Eigentums bewirken, sondern auf beliebige Rechtsformen ab, mit denen Verwertungsbefugnisse eingeräumt werden können. Bei der Anwendungsmöglichkeit des § 1 Abs 2 GrEStG kommt es daher auf die Umstände des Einzelfalles an (VwGH vom 28. November 1991, 88/16/0166, vom 30. Juni 2005, 2004/16/0250, und vom 18. März 2013, 2011/16/0087).

Wesentliche Voraussetzung für die Erfüllung dieses Steuertatbestandes ist eine Bindung des Eigentümers dergestalt, dass der Ermächtigte die Möglichkeit hat, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auszuüben. Es bedarf für die Steuerpflicht allerdings nicht der Einräumung aller wesentlichen sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse (VwGH vom 30. Juni 2005, 2004/16/0250, und vom 18. März 2013, 2011/16/0087).

§ 1 Abs 2 GrEStG unterwirft der Grunderwerbsteuer 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.

Anderseits gewährt die Verwertungsmöglichkeit iS des § 1 Abs 2 GrEStG nicht die vollen Befugnisse des Eigentums, sie ist also schwächer als das unbeschränkte Eigentum. Welche Befugnisse in ihrer Gesamtheit die Verwertungsmöglichkeit ausmachen, bestimmt das Grunderwerbsteuergesetz nicht (VwGH vom 28. November 1991, 88/16/0166, und vom 18. März 2013, 2011/16/0087).

Auch bei Rechtsvorgängen im Sinne des § 1 Abs 2 GrEStG, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verewerten, entsteht bereits durch den Abschluss des obligatorischen Rechtsgeschäftes, mit welchem die Verwertungsmöglichkeit eingeräumt wird, die Steuerschuld gemäß § 1 Abs 2 GrEStG. Die Verwirklichung dieses Steuertatbestandes ist also erfolgt, wenn die Willenseinigung der Partner des Rechtsgeschäftes zu Stande gekommen ist (VwGH vom 15. Dezember 1978, 425 und 426/76).

Die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück hat derjenige, der sich den Wert des Grundstücks für eigene Zwecke nutzbar machen kann (vgl VwGH vom 12. Februar 1986, 84/16/0186). Dazu gehört zB, dass der zivilrechtliche Eigentümer das Grundstück auf Weisung verkaufen muss und der wirtschaftlich Verfügungsberechtigte den Erlös lukriert.

Durch den Erwerb des Fruchtgenussrechtes am Betriebsgebäude in Verbindung mit dem Recht auf Veräußerung des wirtschaftlichen Eigentum am Betriebsgebäude (Punkt 3.6. des Miet- und Dienstbarkeitsvertrages), und der Tatsache, dass für den Fall, dass die Dienstbarkeitsberechtigte ihre Dienstbarkeit sowie ihr damit

verbundenes wirtschaftliches Eigentum am Dienstbarkeitsgegenstand aufgibt, dieser vom jeweiligen zivilrechtlichen Eigentümer des Betriebsgebäudes eine Ablöse in Höhe des Verkehrswertes des Dienstbarkeitsgegenstandes zu bezahlen ist (Punkt 3.5. des Miet- und Dienstbarkeitsvertrages) hat die Beschwerdeführerin wirtschaftliches Eigentum am Betriebsgebäude erworben. Dies war auch von den Vertragsparteien so intendiert. Dies geht klar aus dem Einbringungsvertrag und dem Miet- und Dienstbarkeitsvertrag hervor, da in diesen beiden Verträgen immer wieder die Rede davon war, dass die Beschwerdeführerin wirtschaftliches Eigentum am Betriebsgebäude erworben hat. Da der beschwerdegegenständliche Erwerbsvorgang unter § 1 Abs 2 GrEStG fällt, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Ob der Verzicht vom 19. Oktober 2012 auf das Fruchtgenussrecht eine Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG darstellt ist aus folgenden Gründen im gegenständlichen Verfahren nicht zu prüfen:

Der Grundsatz „ne bis in idem“ besagt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung). Ein Grundsatz „ne bis in idem“ ist in der Bundesabgabenordnung nicht ausdrücklich verankert, er gehört aber zu den grundlegenden Pfeilern der Verfahrensrechtsordnung und ist mit den Begriffen „res iudicata“ und „Rechtskraftwirkung von Bescheiden“ untrennbar verbunden.

Die materielle Rechtskraft eines Bescheides (sie setzt die formelle Rechtskraft des Bescheides voraus), steht der Erlassung weiterer Bescheide in derselben Sache entgegen, dh das Verbot des „ne bis in idem“ ist eine Folge der materiellen Rechtskraft).

Der Begriff der formellen Rechtskraft ist ausschließlich prozessualer Natur und bedeutet die Unanfechtbarkeit eines Bescheides im ordentlichen Rechtsmittelverfahren. Die materielle Rechtskraft wieder besteht in der Bindung der Behörden an den einmal erlassenen, formell rechtskräftigen Bescheides.

Der Sinn der materiellen Rechtskraft eines Bescheides ist darin gelegen, dass eine Angelegenheit bei unverändertem Sachverhalt nicht neuerlich aufgerollt werden kann.

Einer neuerlichen Entscheidung steht die materielle Rechtskraft dann nicht entgegen, wenn sich die Rechtslage oder der Sachverhalt geändert hat, dh eine „Identität der Sache“ nicht mehr vorliegt. Von einer „Identität der Sache“ kann nur dann gesprochen werden, wenn einerseits weder in der Rechtslage noch in den für die Beurteilung des Anbringens maßgeblichen tatsächlichen Verhältnissen eine Änderung eingetreten ist und sich andererseits das neue Anbringen im Wesentlichen mit dem früheren deckt.

Ob sich die maßgebend gewesene Sachlage derart geändert hat, dass die Erlassung eines neuen Bescheides in Betracht kommt, ist durch Messen des bestehenden Sachverhalts an der dem früheren Bescheid zugrunde liegenden Rechtsanschauung und ihrem normativen Hintergrund zu beantworten, und zwar nach derselben Methode, mit der er im Fall einer neuen Sachentscheidung an der Norm selbst zu messen wäre.

Liegt „res iudicata“ vor, so ist unter der Voraussetzung, dass sich die Rechtslage nicht geändert hat und „Identität der Sache“ gegeben ist, ein neuerliches Anbringen zurückzuweisen.

Mit Bescheid vom 22. Juli 2014 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel den Antrag gemäß § 17 GrEStG vom 17. Dezember 2012 als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid wurde rechtskräftig. Dem Antrag gemäß § 17 GrEStG ist die Tatsache zu Grunde gelegen, dass die Beschwerdeführerin mit Löschungserklärung vom 19. Oktober 2012 auf das Fruchtgenussrecht am Betriebsgebäude verzichtet hat. Im gegenständlichen Vorlagenantrag beantragte die Beschwerdeführerin ebenfalls auf Grund der Löschungserklärung vom 19. Oktober 2012 die Grunderwerbsteuer mit Null festzusetzen, da eine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges iSd § 17 GrEStG vorliege. Es liegt daher auf Grund des identischen Sachverhalts eine res iudicata vor.

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. Da sich das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Fall aber an die zahlreichen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes gehalten hat, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Feldkirch, am 4. Mai 2017