



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 20. Jänner 2011 durch xxx über die Berufung der X, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 6. Juni 2006, Steuernummer, betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 20. Jänner 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß §289 Abs.2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird gemäß §7 Z3 GrEStG 1987 mit 3,5 % vom Zweifachen des Einheitswertes gem. §26 Abs.4 UmgrStG in Höhe von 219.908,00 Euro, das sind 7.696,78 Euro, festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabevertrag vom 1. August 2005 hat Frau C als zivilrechtliche Eigentümerin des Forstbetriebes Z auf Grundlage dieser Vereinbarung ihren forstwirtschaftlichen Betrieb (Forstgut Z) an ihren Sohn, K, übergeben. Der Vertrag wurde unter Beitritt von J abgeschlossen. Laut Punkt II. des Vertrages übergibt die Übergeberin ihre zu Punkt I. genannten Liegenschaften samt allem rechtlichen und tatsächlichen – insbesondere betrieblichen – Zubehör jedoch mit Ausnahme der in der Jahresschlussbilanz zum 31.12.2004

mit einem Buchwert von EUR 52.354,- ausgewiesenen Wertpapiere – zum Übergabstichtag *unter den Beschränkungen (insbesondere IV. und V.)* und zu den Bedingungen dieses Vertrages dem Übernehmer.

Laut Punkt IV. des Vertrages behält sich die Übergeberin an sämtlichen übergebenen Liegenschaften und Rechten, insbesondere am übergebenen Forstbetrieb, das uneingeschränkte, lebenslängliche und höchstpersönliche – mit Zustimmung des Übernehmers der Ausübung nach übertragbare – Recht der Fruchtnießung gemäß der §§509 ff ABGB vor, welches noch dergestalt erweitert wird, dass auch insbesondere auf die übergebenen Liegenschaften entfallende Erlöse aus

- a) allfälligen forstlichen Kalamitätsnutzungen aber auch aus Überschlagerungen,
 - b) Zuwendungen der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit der Führung des Forstbetriebes,
 - c) Versicherungsentschädigungen,
 - d) Entschädigungen für entzogene Besitzvorteile oder Dritten zwangsweise eingeräumte Rechte, wie etwa Leitungsrechte,
 - e) der Verwertung der Gewässer, Bodenschätze und Bodenfunde und
 - f) betrieblichen Bestandverträgen,
- der Übergeberin zustehen.

Punkt IV. lautet weiters: *"Somit behält sich die Übergeberin die Stellung der wirtschaftlichen Eigentümerin vor, wobei es ihr aber unbenommen bleibt, jederzeit einseitig hinsichtlich aller oder einzelner der hier vorbehaltenen Rechtspositionen unentgeltlich ihren Verzicht zu erklären."*

Weiters verpflichtet sich die Übergeberin laut Punkt IV. 3), die ordnungsgemäße Erhaltung des Übergabeobjektes gemäß II., insbesondere der Gebäudesubstanz, im Rahmen der Führung des Land- und Forstwirtschaftsbetriebes nach guter fachlicher Praxis und Maßgabe des vorbehaltenen Fruchtgenusses zu gewährleisten und die dadurch verursachten Kosten nach Maßgabe der solcherart erzielten Erträge weiterhin zu tragen.

Laut Punkt IV. 4) wird der Übergeberin das Recht eingeräumt, dem Übernehmer gegenüber jederzeit einen Anerkennungsbetrag für die Schenkung der vertragsgegenständlichen Grundstücke in einer Gesamthöhe bis EUR 120.000,- zur Gänze oder in Raten fällig zu stellen. *Solange die Übergeberin allerdings das ihr eingeräumte Fruchtgenussrecht ausübt, ruht diese Befugnis zur Abrufung der Einmalzahlung.*

Laut Punkt V. 1) des Vertrages ist das zu obigem Punkt IV. vereinbarte Fruchtgenussrecht zugunsten der Übergeberin im Grundbuch ob sämtlicher übergebener Liegenschaften einzuverleiben.

Laut Punkt V. 2) des Vertrages *„räumt der Übernehmer der Übergeberin ein im Grundbuch einzuverleibendes Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß §364c ABGB ein*

In Punkt VI. des Vertrages ist ein Besitznachfolgerecht geregelt, wonach das Vertragsobjekt an die Übergeberin zurückfällt, wenn das Übergabsobjekt ganz oder auch nur teilweise im Zeitpunkt des Todes des Übernehmers noch in seinem Eigentum stehen und er ohne gültige letztwillige Verfügung zugunsten erbfähiger Personen versterben sollte.

Für diesen Fall übereignet die Übergeberin das Übergabsobjekt bereits hiermit – unter Aufrechterhaltung ihrer Rechte gemäß IV. und V. dieses Vertrages – ihrem Sohn J. oder ersatzweise dessen Rechtsnachfolgern von Todes wegen. Diese Regelung gilt auch für den Fall, dass die zu Satz 1 genannten Bedingungen nach dem Tode der Übergeberin eintreten.

Laut Punkt VIII des Vertrages (Aufsandung) gibt der Übernehmer seine ausdrückliche Einwilligung, dass das Recht der Fruchtnießung laut Punkt IV. sowie das unter Punkt VI.2.) des Vertrages verankerte Veräußerungsverbot jeweils zu Gunsten der Übergeberin, sowie das unter Punkt VI. verankerte Besitznachfolgerecht für J. durch Anmerkung im Grundbuch ersichtlich gemacht werden.

Am gleichen Tage wurde der berufungsgegenständliche "Zusammenschlussvertrag-Gesellschaftsvertrag zur Errichtung der Forstverwaltung Z. & Co KEG" zwischen Frau C und K abgeschlossen.

Punkt I. des Vertrages lautet:

"I. Präambel

C. ist Fruchtgenussberechtigte und wirtschaftliche Eigentümerin des Forstbetriebes Z , der beim Finanzamt XY erfasst ist. Auf der Grundlage dieser Vereinbarung überträgt C. , unter Anwendung der Bestimmungen und unter den Voraussetzungen des Art. IV UmgrStG, ihren Forstbetrieb Z ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Kommanditistin der Forstverwaltung Z. & Co. KEG, welcher insbesondere alle gem. IV. 1.) der C. vorbehaltenen Rechte der Ausübung nach überlassen werden."

Unter Punkt V. 5) Pflichteinlage, heißt es:

"Die Kommanditistin überträgt hiermit ihren seit mehr als zwei Jahren bestehenden Forstbetrieb Z , den sie zuletzt auf Grundlage ihres vorbehaltenen Fruchtgenusses (IV. des Übergabevertrages vom 1.8.2005) geführt hat, mit allen Aktiven und Passiven gemäß Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2004. Die Kommanditistin überlässt der Gesellschaft ihre gemäß IV.1. des Übergabevertrages vom 1.8.2005 vorbehaltenen Rechte der Ausübung nach.

Dieser Betrieb besitzt zum Stichtag des Zusammenschlusses und zum Zeitpunkt der Vertragsserrichtung sowohl ein buchmäßig positives Eigenkapital als auch einen positiven Verkehrswert.

Für den Zusammenschluss sind alle Vorraussetzungen des Art IV. des UmgrStG gegeben, sodass die abgabenrechtlichen Wirkungen des UmgrStG eintreten, insbesondere die der steuerlich maßgeblichen Buchwerte fortzuführen sind.

Ausdrücklich wird festgehalten, dass an den derzeitigen und künftigen stillen Reserven des von ihr eingebrachten Betriebes ausschließlich C. beteiligt ist, weshalb durch diesen Vorgang der Übertragung keine endgültige Verschiebung der stillen Reserven eintritt."

Unter Punkt XI. 3) des Vertrages heißt es:

"Tod der Kommanditistin

Stirbt die Kommanditistin C. , so erlischt damit ihr Fruchtgenussrecht, das die Grundlage ihrer Einlage und Gesellschafterstellung darstellt.

Durch ihren Tod scheidet sie daher entschädigungslos aus der Gesellschaft aus, ihr Kommanditanteil samt (Gewinn-)guthaben wächst dem persönlich haftenden Gesellschafter zu. Dieses Anwachsungsrecht wird dem persönlich haftenden Gesellschafter ausschließlich eingeräumt, *um im Sinne des Übergabevertrages vom 1.8.2005 eine allfällige Vererbung von Gesellschafterrechten an Dritte zu verhindern.*

Ausdrücklich festgehalten wird, dass diese Anwachsungsregelung in keinem Zusammenhang, vor allem aber in keinem Entgeltsverhältnis mit den übrigen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und den sich daraus ergebenden Verpflichtungen des persönlich haftenden Gesellschafters steht.

Punkt XII. 3) bestimmt:

"Sicherstellung

C verpflichtet sich für den Fall beabsichtigter Liegenschaftsveräußerungen durch den Komplementär K zum Schutz der rechtlichen und wirtschaftlichen Position der Gesellschaft ihr Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß V.2. des Übergabevertrages vom 1.8.2005 geltend zu machen bzw. aufrecht zu erhalten."

Mit dem spruchgegenständlichen Bescheid vom 6. Juni 2006 wurde für die Übertragung des Forstbetriebes Z laut Zusammenschlussvertrag-Gesellschaftsvertrag vom 1. August 2005 Grunderwerbsteuer vom "zweifachen Einheitswert" der eingebrachten Liegenschaften festgesetzt.

In der dagegen eingebrachten Berufung wird unter Berufung auf höchstgerichtliche Rechtsprechung eingewendet, der nach §1 Abs.2 GrEStG steuerpflichtige Erwerb des Rechtes zur Verwertung eines Grundstückes "auf eigene Rechnung" erfordere nicht nur, dass der Berechtigte am wirtschaftlichen Ergebnis einer Verwertung des Grundbesitzes teil habe, sondern dass er diese Verwertung auch selbst herbeiführen, das heißt vom Grundstückseigentümer die Veräußerung an bestimmte Personen herbeiführen könne.

Eine solche Verwertungsmöglichkeit sei im Übergabevertrag für Frau C jedoch nicht vorgesehen und habe daher im Zuge des Zusammenschlusses auch nicht auf die Forstverwaltung Z & Co KEG übertragen werden können. Aus diesem Grund seien die Voraussetzungen des §1 Abs.2 GrEStG nicht erfüllt.

Darüber hinaus sei die Nutzung eines Grundstückes im Wege der Bestellung eines Fruchtgenussrechtes für sich alleine grunderwerbsteuerrechtlich ebenso unerheblich wie die Einräumung eines bloßen Bestandrechtes. Die Übertragung der Rechte eines Fruchtnießers stelle keinen grunderwerbsteuerrechtlichen Vorgang dar.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juli 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt argumentierte, im gegenständlichen Fall seien der Fruchtgenussberechtigten im Übergabevertrag Punkt IV 1a-f Rechte eingeräumt worden, die über ein bloßes Fruchtgenussrecht hinausgingen. Darüber hinaus habe sich die Fruchtgenussberechtigte in Punkt XII Abs. 3 des Zusammenschlussvertrages verpflichtet, im Falle der beabsichtigten Liegenschaftsveräußerung ihr Belastungs- und Veräußerungsverbot geltend zu machen. Dem zivilrechtlichen Eigentümer sei es daher nicht so ohne weiteres möglich, Grundstücke zu veräußern. Ausbedungene Gegenleistung im seinerzeitigen Übergabevertrag sei nicht nur die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes, sondern vielmehr die Einräumung einer Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer. Neben Punkt IV, 1a-f stelle auch die Vereinbarung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes ein Indiz für das

wirtschaftliche Eigentum dar. Nach Ansicht des Finanzamtes erscheine daher eine Diskussion über das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums entbehrlich, sei doch sowohl im Übergabe- als auch im Zusammenschlussvertrag das wirtschaftliche Eigentum vereinbart und eingeräumt worden.

Im Vorlageantrag stellt die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin fest, dass *unstrittig sei, dass Frau C aufgrund des Übergabevertrages – wie auch aus Punkt I des Zusammenschlussvertrages hervorgehe – wirtschaftliche Eigentümerin des Forstbetriebes Z sei.*

Wenn das Finanzamt jedoch behaupte, dass Frau C- laut Punkt IV, 1a-f, des Übergabevertrages Rechte eingeräumt würden, die über ein bloßes Fruchtgenussrecht hinausgingen, übersehe es dabei, dass Frau C- lediglich neben den ordentlichen Früchten aus dem Betrieb ausschließlich auch die *Früchte aus der außerordentlichen Nutzung* des Betriebes eingeräumt würden. Keinesfalls würden ihr dadurch Rechte eingeräumt, die ihr eine Veräußerung der Substanz, nämlich der Liegenschaft selbst, ermöglichen würden. Die Tatsache, dass Frau C- eine beabsichtigte Veräußerung der Liegenschaft zu verhindern vermöge, könne keinesfalls dahingehend ausgelegt werden, dass sie dadurch die Veräußerung selbst aktiv herbeiführen könne.

Ob es dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Grund der Bestimmungen in Punkt IV, 1a-f des Übergabevertrages sowie in Punkt XII Abs.3 des Zusammenschlussvertrages ohne weiters möglich sei, ein Grundstück zu veräußern sei für das Vorliegen der Voraussetzungen des §1 Abs.2 GrEStG unerheblich. Auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes komme es für eine Steuerpflicht einzig und allein darauf an, wer aufgrund der getroffenen Vereinbarung die für den Abschluss des Kaufes erforderliche *Macht* über eine bestimmte Liegenschaft tatsächlich ausgeübt habe (VwGH 1.7.1970, 1151/69, Fellner, Grunderwerbsteuergesetz 31 Rz 255), nicht jedoch darauf, wer einen solchen Verkauf verhindern könne.

In eventu begehrt die steuerliche Vertretung die Herabsetzung der Bemessungsgrundlage auf die Hälfte. Gemäß §26 Abs.4 UmgrStG sei die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen. Laut Übergabevertrag vom 1. August 2005 sei das Fruchtgenussrecht an folgenden Liegenschaften vorbehalten und in weiterer Folge im Rahmen des Zusammenschlusses auf die Forstverwaltung Z & Co KEG übertragen worden:

1.)	AZ 004-1-3536/9	Summe EW	€ 24.127,38
2.)	AZ 004-1-2300/1	Summe EW	<u>€ 85.826,62</u>

Gesamt EW

€ 109.954,00

Der zweifache Einheitswert betrage somit € 219.908,00 und nicht € 439.816,00 wie im Grunderwerbsteuerbescheid vom 6. Juni 2006 angesetzt. Selbst wenn man der Argumentation des Finanzamtes folge, sei die Grunderwerbsteuer daher auf 3,5% der Bemessungsgrundlage von € 219.908,00 und somit auf € 7.696,78 herabzusetzen.

Mit Vorhalt vom 11. Oktober 2010 wurden der Sachverhalt, der bisherige Verfahrensablauf und die rechtliche Würdigung sowohl der Berufungswerberin als auch der Amtspartei zur Kenntnis gebracht. Beide Parteien haben hiezu Stellungnahmen abgegeben.

Das Finanzamt vertritt weiterhin die Ansicht, dass im berufungsgegenständlichen Fall ein grunderwerbsteuerbarer und auch ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang vorliege, wobei als Bemessungsgrundlage *der zweifache Einheitswert* anzusetzen sei.

Die steuerliche Vertretung der Bw führt zusammenfassend aus, dass nach ihrer Ansicht zwei wesentliche Argumente gegen eine GrESt-Pflicht nach §1 (2) GrEStG sprechen würden:

- Die Fruchtnießerin (Frau C- bzw. nach Zusammenschluss die KEG) habe kein Recht auf substantielle Verwertung der Liegenschaften in wirtschaftlicher oder rechtlicher Hinsicht. Das Fruchtgenussrecht erlaube nur eine Nutzung im Rahmen der ordentlichen Wirtschaftsführung, nicht jedoch eine Ausbeutung der Substanz. Auch die Möglichkeit der Weitergabe des Fruchtgenussrechtes bedeute lediglich, dass das "Ausübungsrecht" übertragen werden könne, sie stelle jedoch noch keine substantielle Verwertungsmöglichkeit der Liegenschaft iSd §1 (2) GrEStG dar.
- Durch das Veräußerungs- und Belastungsverbot könne Frau C- eine rechtliche Verwertung der Liegenschaften durch den zivilrechtlichen Eigentümer zwar verhindern; die Fruchtnießerin könne aber nicht eine rechtliche Verwertung selbst aktiv und ohne Zustimmung des Eigentümers herbeiführen, wie dies der Wortlaut des §1 (2) GrEStG "Verwertungsmöglichkeit auf eigene Rechnung" erfordere.

In Pkt. I Absatz 1 lit a bis f des Übergabevertrages werde festgehalten, dass das Fruchtgenussrecht insbesondere auf die unter lit a bis f genannten Erlöse ausgeweitet werde. Damit werde aber lediglich klar gestellt, dass die Fruchtnießerin über den gesetzlich in §511 ABGB vorgesehenen vollen Ertrag hinaus an bestimmten Erlösen ein Nießrecht habe. Denn mangels anderer Vereinbarung habe der Fruchtnießer gem. §511 ABGB nur das Recht auf den im Rahmen der ordentlichen Wirtschaftsführung gem. §513 gezogenen vollen Ertrag der

belasteten Sache einschließlich des Zubehörs und Zuwachses (vgl. Petrasch in Rummel, ABGB-Kommentar zu § 512 Rz 1). Diese Klarstellung hinsichtlich der besagten Erlöse begründe jedoch noch keine rechtliche oder wirtschaftliche Verwertungsmöglichkeit auf eigene Rechnung iSd §1 (2) GrEStG der Fruchtnießerin (Frau C- bzw. KEG) bezüglich der Liegenschaften.

Ferner sei bei Einräumung von Nutzungsrechten (Fruchtgenuss, Mietvertrag) strikt zwischen Nutzung und Verwertung zu differenzieren: Auch weitgehende Nutzungsbefugnisse begründeten noch keine Steuerpflicht nach §1 (2) GrEStG (vgl. Arnold, GrESt-Kommentar zu § 1, Rz 269 vorletzter Absatz). Die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes sei kein Vorgang, der unter §1 (2) GrEStG falle, da die Fruchtnießung nach §509 ff ABGB nur das Recht gebe, die fremde Sache ohne Angriffe auf die Substanz zu nutzen (vgl. Arnold, GrESt Kommentar zu § 1, Rz 293).

Am 20. Jänner 2011 fand vor dem Berufungssenat die mündliche Berufungsverhandlung statt.

Der Parteienvertreter (PV) führt aus, dass dem Sachverhalt nichts hinzuzufügen sei und verweist auf das bisherige schriftliche Vorbringen, das aufrechterhalten werde.

Ergänzend führt der PV aus, das wirtschaftliche Eigentum iSd Ertragssteuerrechtes sei etwas anderes als §1 Abs. 2 GrEStG. Der wesentliche Unterschied sei, dass es für die Ertragssteuern wichtig sei, die Ertragsquelle zu übertragen. Ich muss auf den Betrieb Einfluss nehmen können. Die Übertragung der Liegenschaft sei nur mit Zustimmung der Fruchtgenussberechtigten möglich. Frau C- habe das Fruchtgenussrecht übertragen, doch sie habe nicht mehr übertragen können, als sie selbst hatte. Sie habe nur die Nutzung des Betriebes, die Erträge aus der Liegenschaft gehabt. Die weiteren Bestimmungen wie z.B. Kalamitätsnutzungen hätten dazugefügt werden müssen, weil das für eine ordnungsgemäße Führung des Betriebes notwendig sei. Sie könne das Grundstück aber nicht bebauen, sondern die forstwirtschaftliche Nutzung müsse bleiben. Letzteres wäre erforderlich, damit §1 Abs.2 GrEStG erfüllt sei. Der Gebrauch der Sache müsse für § 1 Abs. 2 GrEStG ein solcher sein, der die Substanz einschränke und verbrauche. Die Begründung des Fruchtgenussrechtes reiche nicht aus, um diesen Grunderwerbsteuertatbestand zu erfüllen. Alle bisherigen abweisenden VwGH- Erkenntnisse betreffend Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht seien auf diesen Fall nicht anzuwenden, da es immer um Liegenschaften ginge, die bebaut werden sollten. In diesen Fällen sei die wirtschaftliche Nutzung immer in der Bebauung gelegen.

Die Bw sei bis 1.8.2005 zivilrechtliche Eigentümerin gewesen. Am 1.8.2005 habe sie das zivilrechtliche Eigentum an den Sohn übertragen, allerdings unter Zurückbehaltung des

Fruchtgenussrechtes. Dann habe sie das Fruchtgenussrecht an die KEG übertragen. Mit dieser Vertragsgestaltung sollte ein entgeltlicher Vertrag geschaffen werden, der nicht im Verlassenschaftsverfahren anfechtbar sein sollte. Wirtschaftlich bedeute das, die Bw führe den Betrieb bis zu ihrem Tod weiter und der Komplementär bekomme ein Geschäftsführerentgelt und einen Gewinnanteil.

Der PV stimmt zu, dass es "Mehr" sei als das Fruchtgenussrecht lt. ABGB, das sich die Bw zurückbehalten und an die KEG übertragen habe. Jedoch fordere §1 Abs. 2 GrEStG, dass sie zusätzlich allein über die Substanz verfügen können müsse. Die Bw könne aber nicht über das Grundstück verfügen und auch nicht über die Substanz des Grundstückes. Auch für die Übertragung des Fruchtgenussrechtes müsse der Sohn zustimmen. Auch die Substanznutzung in Form des Rechtes auf Abbau von Bodenschätzen sei keine Substanznutzung iSd §1 Abs. 2 GrEStG, weil nach Beendigung des Abbaues eine Rekultivierung gesetzlich zwingend vorzunehmen sei und danach auch die land- und forstwirtschaftliche Nutzung wieder möglich sei. Der PV beantragt daher, den Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Die Amtspartei führt aus, dass man über die Substanz nur dann verfügen könne, wenn man zivilrechtlicher Eigentümer sei. §1 Abs. 2 GrEStG sei mehr als ein Fruchtgenussrecht, aber weniger als das zivile Eigentum. Die Bw könne aber den Wert der Substanz nutzen.

Der zivile Eigentümer habe aufgrund des zurückbehaltenen Fruchtgenussrechtes und des Belastungs- und Veräußerungsverbot es nicht mehr alle Rechte, die aus dem Eigentum erfließen würden. Sie habe sicherlich mehr als das "normale" Fruchtgenussrecht. Dieses Fruchtgenussrecht samt dem "Mehr" übertrage sie. Diese Übertragung unterliege daher dem §1 Abs. 2 GrEStG.

Das Finanzamt ersucht, die Berufung teilweise abzuweisen, da ein Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht erfolgt sei, was in der Zusammenschlussbilanz seine Auswirkungen zeige. Als Bemessungsgrundlage sei der Zweifache Einheitswert gemäß §26 Umgründungssteuergesetz anzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Bemessungsakt sowie in die Bezug habenden Einheitswertakten.

I. Zu §1 Abs.2 GrEStG

Im gegenständlichen Berufungsverfahren besteht Streit darüber, ob durch die im "Zusammenschlussvertrag-Gesellschaftsvertrag zur Errichtung der Forstverwaltung Z. & Co

KEG" vereinbarte Übertragung des Forstbetriebes Z durch die wirtschaftliche Eigentümerin ein Erwerbsvorgang nach §1 Abs.2 GrEStG 1987 verwirklicht wurde.

Nach §1 Abs.2 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Anerkannter Zweck dieser Gesetzesstelle ist es, jene Grundstücksumsätze zu erfassen, die den Tatbeständen des §1 Abs.1 GrEStG 1987 so nahe kommen, dass sie es wie diese ermöglichen, sich den Wert der Grundstücke für eigene Rechnung nutzbar zu machen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, 3. Teil, GrEStG 1987, Rz 250 zu § 1 GrEStG 1987, samt Judikaturziten).

§1 Abs.2 GrEStG hat einen selbständigen und - gegenüber den Tatbeständen in §1 Abs.1 GrEStG - subsidiären (Ersatz)Tatbestand zum Inhalt. Dieser 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 Verwertungsbefugnis nach §1 Abs.2 GrEStG ist sohin von der Verfügungsmacht, welche der zivilrechtliche Eigentumsbegriff verschafft, verschieden. Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des §1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstückes im Sinne des §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 Grundstückes für eigene Rechnung nutzbar zu machen. Da der Gesetzgeber hie bei nicht auf bestimmte Typen von Rechtsvorgängen abstellt, mit denen Verwertungsbefugnisse eingeräumt werden können, kommt es bei den Anwendungsmöglichkeiten des §1 Abs.2 GrEStG auf die Umstände des Einzelfalles an. Welche Befugnisse in ihrer Gesamtheit die Verwertungsmöglichkeit ausmachen, bestimmt das Grunderwerbsteuergesetz nicht (Fellner, s.o. Rz 247 zu § 1 GrEStG 1987 samt Judikaturziten). 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, also ohne Übertragung des Übertragungsanspruches 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 (UFSI vom 14.4.2004, GZ RV/0415-I/03, UFSAktuell 2004, 445).

Fellner (s.o., §1, Rz 247 f) führt weiter aus, in §1 Abs.2 GrEStG würden neben Vorgängen zivilrechtlicher Art (im Sinne des Abs.1) *wirtschaftlichen Vorgängen* die gleiche Relevanz beigemessen (VwGH 5.10.1976, 648/76). Mit Abs.2 des §1 habe der Gesetzgeber Tatbestände erfassen wollen, die zwar nicht unter Abs.1 Z1 fallen, aber das gleiche wirtschaftliche Ergebnis nach sich zögen (VwGH 9.11.1955, Slg. 1294/F). Die hier besprochene Gesetzesstelle solle somit die Besteuerung derjenigen Geschäfte ermöglichen, *die nicht auf den Erwerb des Eigentums selbst gerichtet seien*, in ihrem wirtschaftlichen Ergebnis aber den auf den Erwerb des Eigentums gerichteten Geschäften im Wesentlichen gleichkommen würden. §1 Abs. 2 GrEStG erfasse Rechtsvorgänge, bei denen der Erwerber Eigentum gerade nicht erlangen wolle. An Stelle des Eigentums soll nur die Verwertungsmöglichkeit übergehen (VwGH 28.11.1991, 88/16/0166).

Dass Frau C wirtschaftliche Eigentümerin des Forstbetriebes Z ist, wird in der Berufung auch gar nicht bestritten. Ihre Rechte gehen nach dem Kontext der beiden obgenannten Verträge jedenfalls weit über jene eines Fruchtnießers hinaus:

-) Frau C- behält sich ausdrücklich die Stellung der wirtschaftlichen Eigentümerin vor.
-) Sie verpflichtet sich weiterhin – auch *nach Übergabe* des Betriebes – zur ordnungsgemäßen Erhaltung des Übergabeobjektes, insbesondere der Gebäudesubstanz.
-) Die Befugnis zur Abrufung der Einmalzahlung (Anerkennungsbetrag laut Punkt IV. 4) des Übergabevertrages) für die Schenkung der vertragsgegenständlichen Grundstücke ruht, solange die Übergeberin das ihr eingeräumte Fruchtgenussrecht ausübt, sich sozusagen den Nutzen zurückbehält.
-) Laut Punkt V. 2) des Vertrages räumt der Übernehmer der Übergeberin ein im Grundbuch einzuverleibendes Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß §364c ABGB ein, der Übernehmer kann die Grundstücke somit ohne Zustimmung weder belasten noch veräußern.
-) In Punkt VI. des Vertrages ist ein Besitznachfolgerecht geregelt, wonach das Vertragsobjekt unter bestimmten Bedingungen an die Übergeberin zurückfällt.

Laut Zusammenschluss/Gesellschaftsvertrag:

-) bringt C *ihren Forstbetrieb Z* ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Kommanditistin in die Gesellschaft ein.
-) Alle Rechte gemäß IV.1. des Übergabevertrages vom 1.8.2005 bleiben ihr erhalten.

-) An den derzeitigen und künftigen stillen Reserven des von ihr eingebrachten Betriebes ist ausschließlich C beteiligt.

-) C hat sich verpflichtet für den Fall beabsichtigter Liegenschaftsveräußerungen durch den Komplementär ihr Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß V.2. des Übergabevertrages vom 1.8.2005 geltend zu machen bzw. aufrecht zu erhalten.

Der Übernehmer hätte also zu keiner Zeit die Möglichkeit gehabt, selbständig über die Liegenschaften des Forstbetriebes zu verfügen, vielmehr war und blieb die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht jederzeit bei Frau C- , welche den Betrieb ja dann am gleichen Tag in die Forstverwaltung Z. & Co KEG eingebracht hat (*"Die Kommanditistin überträgt hiermit ihren seit mehr als zwei Jahren bestehenden Forstbetrieb Z , den sie zuletzt auf Grundlage ihres Vorbehaltenen Fruchtgenussrechtesgeführt hat, ..."*).

In der Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2004 sind die Grundstücke im Anlagevermögen enthalten.

Wenn die Bw unter Hinweis auf Fellner einwendet, der nach §1 Abs.2 GrEStG steuerpflichtige Erwerb des Rechtes zur Verwertung eines Grundstückes "auf eigene Rechnung" erfordere nicht nur, dass der Berechtigte am wirtschaftlichen Ergebnis einer Verwertung des Grundbesitzes teil habe, sondern dass er diese Verwertung auch selbst herbeiführen, das heißt vom Grundstückseigentümer die Veräußerung an bestimmte Personen verlangen könne, so ist dazu folgendes zu sagen:

Fellner zitiert hier das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.1.2001, 98/16/0125-0128. Der VwGH hat in diesem Erkenntnis u.a. folgendes ausgeführt:

" Nach dem hg. Erkenntnis vom 25. November 1999, Zl. 99/16/0043, erfordert die Möglichkeit zur Verwertung "auf eigene Rechnung" nicht nur, dass der Berechtigte am wirtschaftlichen Ergebnis einer Verwertung des Grundbesitzes teil hat, sondern dass er diese Verwertung auch selbst herbeiführen, das heißt vom Grundstückseigentümer die Veräußerung des Grundstücks an bestimmte Personen verlangen kann. 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.....Durch einen Rechtsvorgang im Sinne des §1 Abs.2 GrEStG 1987 muss der *Berechtigte kraft rechtsgeschäftlicher Verfügung ermächtigt werden, über ein bestimmtes Grundstück zu verfügen*. Die Verschaffung der Verfügungsmacht kann dabei auch durch bloß konkludente Handlungen und Unterlassungen erfolgen. Die Voraussetzung der Verwertung des

Grundstücks auf Rechnung des Ermächtigten ist jedenfalls dann erfüllt, wenn der Ermächtigte in der Lage ist, einen ihm zufließenden Mehrerlös zu erzielen (s. dazu das hg. Erkenntnis vom 30. April 1999, Zl. 97/16/0503), aber *es genügt auch schon die Einräumung einer Einwirkungsmöglichkeit, die über die eines Bestandnehmers hinausreicht* (hg. Erkenntnis vom 25. September 1997, Zl. 97/16/0329, 0330).....

Den angefochtenen Bescheiden fehlen jedoch Feststellungen, durch welche konkrete - allenfalls konkludent getroffene - rechtsgeschäftliche Verfügung die Beschwerdeführerin Verfügungsmacht erlangt haben sollte. Weiters finden sich keinerlei Feststellungen, welche konkreten Rechte der Beschwerdeführerin eingeräumt würden, die ihr die Verwertung der Parzellen auf eigene Rechnung ermöglicht hätten. Eine Verwertung erfolgte letztlich auch nicht durch die Beschwerdeführerin...."

Der Beschwerdefall ist mit gegenständlichem Fall jedoch nicht vergleichbar. In vorliegendem Fall wurde Frau C- durch den Übergabevertrag in eine rechtliche Position gebracht, die es ihr ermöglichte, über das Forstgut Z dergestalt zu verfügen, dass sie den Betrieb auf Grund des Zusammenschluss/Gesellschaftsvertrages an die Forstverwaltung Z. & Co KEG übertragen konnte. Sie hatte daher die Möglichkeit - unabhängig von den Eigentumsverhältnissen - die Verfügungsmacht über die Liegenschaften auszuüben. Diese bleibt auch weiterhin durch das aufrechte Belastungs- und Veräußerungsverbot bestehen.

Da Frau C- einerseits die Verwertung durch die Übertragung des Forstbetriebes Z an die Forstverwaltung Z. & Co KEG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten selbst herbeigeführt hat und andererseits, da sie auf Grund des ihr eingeräumten und grundbücherlich einverlebten Belastungs- und Veräußerungsverbotes sehr wohl Einfluss darauf hatte, ob überhaupt und allenfalls an wen die Liegenschaften veräußert hätten werden dürfen, rechtfertigt die Anwendung der Bestimmung des §1 Abs.2 GrEStG. Eine Bedeutung aus vorgenanntem Veräußerungsverbot ergibt sich erst im Zusammenhang mit der Übernahme der Bestimmungen des Übergabevertrages in den Zusammenschlussvertrag, wonach das Belastungs- und Veräußerungsverbot aufrecht bleibt.

II. Zur Bemessungsgrundlage

§26 Abs. 4 des Artikels IV (Zusammenschluss) des Umgründungssteuergesetzes lautet:

"Werden auf Grund eines Zusammenschlusses nach §23 Erwerbsvorgänge nach §1 Abs.1 oder 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen."

Das Finanzamt hat der Bemessung die Einheitswerte laut Übergabevertrag zu Grunde gelegt (24.127,38 Euro und 85.826,62 Euro, zusammen 109.954,00 Euro). Im Grunderwerbsteuerbescheid wurde die Bemessungsgrundlage dann allerdings nicht mit dem Zweifachen des Einheitswertes (219.908,00 Euro) angenommen, sondern mit dem Vierfachen des Einheitswertes (439.816,00 Euro) angesetzt, obwohl die Berechnung laut Bescheidebegründung vom zweifachen Einheitswert erfolgen hätte sollen.

In diesem Punkt ist der Bw daher Recht zu geben und die Bemessungsgrundlage wie folgt zu ermitteln:

Gemäß §7 Z3 GrEStG 1987 3,5 % vom Zweifachen des Einheitswertes gem. §26 Abs.4 UmgrStG in Höhe von 219.908,00 Euro, das sind 7.696,78 Euro Grunderwerbsteuer.

Der Berufung war daher teilweise zu entsprechen.

Wien, am 27. Jänner 2011