

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Georg Zehetmayer, Pflegerplatz 4, 5400 Hallein, über die Beschwerde vom 6. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 5. Jänner 2018 betreffend Festsetzung Grunderwerbsteuer für Einantwortungsbeschluss vom 12. Mai 2017, Erfassungsnummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird in Übereinstimmung mit der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 26. Juli 2018 dahingehend abgeändert, dass die Grunderwerbsteuer mit € 47.790,00 festgesetzt wird.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 2.10.2017 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich; im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) vom rechtsfreundlichen Vertreter des mittlerweile selbst verstorbenen Herrn ***Bf1*** (im Folgenden als „Beschwerdeführer“ bezeichnet) die am 7.8.2017 rechtskräftig erfolgte Einantwortung, mit der die Übergabe der Verlassenschaft nach ***Erblasser1*** in den rechtlichen Besitz des Beschwerdeführers erfolgte und aufgrund der der Beschwerdeführer außerbücherlicher Eigentümer der Liegenschaften EZ ***EZ1*** und ***EZ2***, je Grundbuch ***KG1*** ***Ort1*** wurde, angezeigt.

Mit Bescheid vom 5. Jänner 2018 setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer betreffend den oa Erwerb von Todes wegen mit € 105.268,49 fest, wobei als

Bemessungsgrundlage ein Wert von € 3.286.242,70 (Grundstückswert der Grundstücke) angesetzt wurde. In der Bescheidbegründung wurde zusammengefasst ausgeführt, zur Berechnung des Grundstückswertes sei die Grundfläche von insgesamt 19.574 m² berücksichtigt worden. Unter Berücksichtigung des einfachen Bodenwertes von € 10,174 mit einem Hochrechnungsfaktor von 5,5 ergebe sich ein Grundstückswert von € 3.286.242,70.

Mit Schreiben des Parteienvertreters vom 6. Februar 2018 wurde gegen den vorgenannten Bescheid rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und wurde die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die gegenständlichen Grundstücke verpachtet seien und darauf die Neue Mittelschule ***Ort1***, Sportplatzflächen und Parkplatzflächen in Form von Superädifikaten errichtet worden seien. Nach derzeitigem Meinungsstand des Finanzamtes würden grundstücksgleiche Rechte (Baurecht/Superädifikat) wie bebaute oder unbebaute Grundstücke bewertet und die Grunderwerbsteuer mindestens vom Grundstückswert vorgeschrieben werden. Folgte man dieser Ansicht, sei sowohl bei der Übertragung eines Superädifikates als auch bei der Übertragung der entsprechenden Stammliegenschaft jeweils Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der jeweilige Grundstückswert. Dies würde zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung führen.

Daran anschließend wurde in der Beschwerde in eventu der Antrag gestellt, die Grunderwerbsteuer unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 1.644.000,- neu festzusetzen. Dabei handle es sich um den gemeinen Wert der gegenständlichen Liegenschaften laut Verkehrswertgutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***SV1***.

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 26. Juli 2018 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und wurde die Grunderwerbsteuer im Sinne des in eventu gestellten Beschwerdeantrages im Betrag von € 47.790,00 neu berechnet.

Mit Schreiben vom 9. August 2018 wurde ein Antrag auf Vorlage der oa Bescheidbeschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht eingebracht.

Am 12. August 2020 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und beantragte die belangte Behörde im Rahmen des Vorlageberichts, der Beschwerde teilweise stattzugeben und die Grunderwerbsteuer laut Beschwerdevorentscheidung festzusetzen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hat in der Verlassenschaftssache nach dem am ***tt.mm.***2017 verstorbenen Bruder des Beschwerdeführers, Herrn ***Erblasser1***, auf Grund des Gesetzes zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben.

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes ***Ort2*** vom 12.7.2017 wurde der Beschwerdeführer auf die Verlassenschaft ***Erblasser1*** zur Gänze eingewantwortet. Gemäß diesem seit 7.8.2017 rechtskräftigen und vollstreckbaren Beschluss erwarb der Beschwerdeführer aufgrund des Ergebnisses der Verlassenschaftsabhandlung den Anspruch auf Einverleibung des Eigentumsrechts an folgenden Liegenschaften (jeweils zur Gänze):

- Liegenschaft EZ ***EZ1*** Grundbuch ***KG1*** ***Ort1*** und
- Liegenschaft EZ ***EZ2*** Grundbuch ***KG1*** ***Ort1***.

Die oa Liegenschaften sind bzw waren zum Zeitpunkt des Ergehens des oa Einantwortungsbeschlusses an die Gemeinde ***Ort1*** verpachtet und befinden bzw befanden sich darauf die Neue Mittelschule ***Ort1*** inklusive Nebenanlagen (Sportplatzflächen) sowie Parkplatzflächen, die jeweils von der Gemeinde ***Ort1*** auf der Grundlage zweier befristeter Pachtverträge als Superädifikate errichtet worden waren. Eigentümerin der von der Gemeinde ***Ort1*** errichteten Bauten war bzw ist die ***Leasing GmbH***, ***Adresse1***.

Der gemeine Wert der oa Liegenschaften (ohne die im Eigentum der ***Leasing GmbH*** stehenden Bauten) betrug im Zeitpunkt der rechtskräftigen Einantwortung des Beschwerdeführers auf die Verlassenschaft ***Erblasser1*** in Summe € 1.644.000,-.

2. Beweiswürdigung

Erfolgt der Nachweis des gemeinen Wertes durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert gemäß § 4 Abs 1 letzter Satz GrEStG 1987 die (widerlegbare) Vermutung der Richtigkeit für sich und gilt für ein solches Gutachten somit eine Beweislastumkehr. Das vorliegende Schätzungsgutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***SV1*** wurde von der belangten Behörde nicht angezweifelt und sind nach der Aktenlage auch für das Bundesfinanzgericht keine Anhaltspunkte für eine Unrichtigkeit der erfolgten Schätzung ersichtlich. Der vom Gutachter festgestellte Wert kann somit als erwiesen angenommen werden.

Die Feststellungen betreffend die Verpachtung der gegenständlichen Liegenschaften an die Gemeinde ***Ort1*** sowie betreffend das Eigentum an den von der Gemeinde ***Ort1*** auf diesen Liegenschaften errichteten Bauten beruht auf den dem aktenkundigen Schätzungsgutachten als Beilagen angeschlossenen Vertragsdokumenten.

Im Übrigen ergeben sich die obigen Sachverhaltsfeststellungen aus den glaubwürdigen, nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widersprochenen Ausführungen des Beschwerdeführers im Rahmen der Beschwerde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Entstehen der Steuerschuld

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit es sich auf inländische Grundstücke bezieht.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbsteuer auch der Erwerb des Eigentums an einem inländischen Grundstück, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

§ 8 GrEStG 1987 lautet:

„(1) Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

(2) Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

(3) Für Erwerbe aufgrund einer Schenkung auf den Todesfall entsteht die Steuerschuld mit dem Tod des Geschenkgebers.

(4) Bei Erwerben durch Erbanfall entsteht die Steuerschuld mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung und bei Erwerben durch Vermächtnis mit Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts gemäß § 182 Abs. 3 Außerstreitgesetz, BGBl. I Nr. 111/2003, in der jeweils geltenden Fassung.“

Die Erwerbungsart für das Eigentum, also die „rechtliche Übergabe und Übernahme“ iSd §§ 380, 425 ABGB, liegt bei unbeweglichen Sachen gemäß § 431 ABGB idR in der Einverleibung im Grundbuch (Eintragungsgrundsatz). Der Eintragungsgrundsatz ist allerdings durch eine

Reihe von Ausnahmetatbeständen durchbrochen und sind nach der Maßgabe dieser Ausnahmetatbestände auch außerbücherliche Eigentumserwerbe vorgesehen (vgl. *Mader in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.03} § 431 Rz 18). So bewirkt insbesondere in dem in § 436 ABGB genannten Fall der Einantwortung nach hA bereits diese (außerbücherliches) Eigentum des wahren Erben an Liegenschaften des Erblassers; die von § 436 ABGB geforderte Einverleibung (oder Urkundenhinterlegung) hat demnach nur deklarative Bedeutung (vgl. *Mader in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.03} § 436 Rz 6 mwN). Der Eigentumsübergang erfolgt somit bereits mit der Rechtskraft der Einantwortung, mit der die Universalsukzession des Erben nach dem Erblasser eintritt (vgl. *Spruzina in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 819 Rz 1).

Der Beschwerdeführer hat vor diesem Hintergrund mit Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses vom 12.7.2017 an der Liegenschaft EZ ***EZ1*** Grundbuch ***KG1*** ***Ort1*** und an der Liegenschaft EZ ***EZ2*** Grundbuch ***KG1*** ***Ort1*** (außerbücherliches) Eigentum erworben und wurde damit der Erwerbstatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 verwirklicht. Dass dieses Eigentumsrecht niemals im Grundbuch einverleibt worden ist, ist für die Erhebung der Grunderwerbsteuer nach der stRsp des VwGH ohne Bedeutung (vgl. VwGH 30.4.1999, 99/16/0111; 9.8.2001, 2000/16/0085).

Gemäß § 8 Abs 4 GrEStG 1987 ist die Steuerschuld mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung, somit am 7.8.2017 entstanden.

3.2. Gegenstand des Erwerbsvorganges

Gemäß § 2 Abs 1 erster Satz GrEStG 1987 sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen.

Gemäß § 2 Abs 2 Z 2 leg cit stehen den Grundstücken Gebäude auf fremdem Boden gleich; zu solchen Gebäuden zählen auch Superädifikate (vgl. zB VwGH 18.8.1994, 92/16/0199).

Die Vorschrift des § 2 Abs 2 Z 2 GrEStG 1987 kommt (unter anderem) dann zum Tragen, wenn jemand ein auf fremdem Grund stehendes Gebäude allein, also ohne das dienende Grundstück oder wenn der Grundeigentümer das auf seinem Grund stehende fremde Gebäude erwirbt (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern Band II: Grunderwerbsteuer [15. Lfg 2016] zu § 2 GrEStG 1987 Rz 58 unter Verweis auf VwGH vom 13. Oktober 1954, Slg 1017/F).

Im vorliegenden Beschwerdefall hat der Beschwerdeführer demgegenüber ausschließlich die dienenden Grundstücke (Grund und Boden) erworben, während es im Hinblick auf die auf diesen errichteten Bauten zu keiner Veränderung der Eigentumsverhältnisse kam. Ein Erwerbstatbestand iSd § 1 GrEStG 1987 wurde im Beschwerdefall – wovon auch die Parteien

des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übereinstimmend ausgehen – ausschließlich hinsichtlich der dienenden Grundstücke (Grund und Boden) verwirklicht.

Da das dienende Grundstück einerseits und ein darauf errichtetes Gebäude auf fremdem Boden iSd § 2 Abs 2 Z 2 GrEStG 1987 andererseits jeweils als selbständiges Grundstück iSd § 2 GrEStG 1987 qualifizieren, bilden der Erwerb des dienenden Grundstücks und der Erwerb eines darauf errichteten Gebäudes jeweils einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale (auch hinsichtlich eines Befreiungstatbestandes) je für sich gesondert zu würdigen sind (vgl zB VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053).

3.3. Bewertungsgegenstand – Nichtvorliegen einer Doppelbesteuerung

Die Steuer ist im Beschwerdefall gemäß § 4 Abs 1 iVm § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG 1987 vom Grundstückswert zu berechnen.

Der Grundstückswert ist gem § 4 Abs 1 GrEStG 1987 entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes

zu berechnen.

Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung sowohl die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes als auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen.

Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich.

Nach § 2 Abs 1 GrWV ist je nach Beschaffenheit der wirtschaftlichen Einheit, für die der Grundstückswert zu ermitteln ist, entweder nur der Grundwert (§ 2 Abs 2 GrWV), nur der Gebäudewert (§ 2 Abs 3 GrWV) oder beide Werte zu berechnen.

Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist gemäß § 2 Abs 1 BewG 1955 nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Gemäß § 2 Abs 2 BewG 1955 kommen mehrere Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.

Befindet sich auf einem Grundstück ein Superädifikat, ist das Superädifikat nach der Rsp des VwGH getrennt vom dienenden Grundstück zu bewerten und bleibt das dienende Grundstück für Zwecke der Bewertung ein unbebautes Grundstück (VwGH 13.4.1987, 85/15/0356, mit Hinweis auf VwGH 23.4.1963, 1690/61, VwSlg 2849 F/1963).

Da es sich bei den im Beschwerdefall gegenständlichen Grundstücken einerseits und dem darauf errichteten Gebäude andererseits somit jeweils um getrennt voneinander zu bewertende wirtschaftliche Einheiten handelt, hat die belangte Behörde im vorliegenden Beschwerdefall vor diesem Hintergrund die vom Beschwerdeführer erworbenen Grundstücke zu Recht als unbebaute Grundstücke behandelt und bei der Anwendung des Pauschalwertmodells folglich ausschließlich den Grundwert (§ 2 Abs 2 GrWV) errechnet.

Wird das auf fremdem Grund stehende Gebäude allein, dh ohne das dienende Grundstück von einem Dritten erworben oder erwirbt der Grundeigentümer selbst das auf seinem Grund stehende fremde Gebäude, wäre umgekehrt bei einer Anwendung des Pauschalwertmodells ausschließlich der Gebäudewert gemäß § 2 Abs 3 GrWV zu errechnen, ohne dass es dabei auch zu einer Berücksichtigung des Grundwerts gemäß § 2 Abs 2 GrWV käme (vgl *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern Band II: Grunderwerbsteuer [15. Lfg 2016] zu § 4 GrEStG 1987 Rz 7; *Raab* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 4 Rz 34 mwN).

Dies gilt sinngemäß auch bei einem Nachweis des im Vergleich zu dem nach der GrWV ermittelten Grundstückswert geringeren gemeinen Werts (§ 10 BewG 1955) des Grundstücks, da Gegenstand der Bewertung – je nach dem jeweiligen Gegenstand des Erwerbsvorganges – nach der Maßgabe des § 2 BewG 1955 grundsätzlich entweder nur das dienende Grundstück, das auch bei der Ermittlung des gemeinen Werts grundsätzlich als unbebautes Grundstück zu behandeln ist (vgl VwGH 23.4.1963, 1690/61), oder nur das auf dem dienenden Grundstück errichtete und von diesem getrennt zu bewertende fremde Gebäude sein kann.

Eine vom Beschwerdeführer behauptete Doppelbesteuerung (insbesondere doppelte Erfassung des Grundwerts sowohl bei einem Erwerb des dienenden Grundstücks als auch bei einem Erwerb des auf dem dienenden Grundstück errichteten fremden Gebäudes) ist somit nach der hier dargelegten Rechtslage ausgeschlossen.

Mit der Behauptung einer vermeintlichen dieser Rechtslage nicht entsprechenden Verwaltungspraxis in anderen Fällen – insbesondere im Falle eines im Beschwerdefall nicht

erfolgten Erwerbs eines Gebäudes auf fremdem Boden iSd § 2 Abs 2 Z 2 GrEStG 1987 – vermag der Beschwerdeführer von vorneherein nichts für seinen Standpunkt zu gewinnen, da die dem Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs 1 BAO zukommende Änderungsbefugnis durch die Sache – somit durch die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat – begrenzt ist (vgl. *Ritz*, BAO⁶ § 279 Rz 10 und die dort angeführten Nw der Rsp des VwGH). Ob eine derartige Verwaltungspraxis tatsächlich besteht, kann somit für Zwecke des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens dahingestellt bleiben.

3.4. Berechnung der Grunderwerbsteuer

Angesichts des im Zuge der Beschwerde erfolgten Nachweises eines im Vergleich zu dem nach der GrWV ermittelten Grundstückswert geringeren gemeinen Werts des Grundstücks ist der angefochtene Bescheid in Übereinstimmung mit der insoweit stattgebenden Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde vom 26. Juli 2018 abzuändern. Die Bemessungsgrundlage (Summe der Grundstückswerte der von Todes wegen erworbenen Grundstücke) beträgt im Beschwerdefall somit € 1.644.000,00 und ist die Grunderwerbsteuer von dieser Bemessungsgrundlage gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 wie folgt zu ermitteln:

250.000,00	0,5%	€ 1.250,00
150.000,00	2%	€ 3.000,00
1.244.000,00	3,5%	€ 43.540,00
Grunderwerbsteuer		€ 47.790,00

3.5. Unzulässigkeit der Revision

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 6. Juli 2022