

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*R\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf\_Adr\*\*\*, vertreten durch \*\*\*RA\*\*\*, \*\*\*RA\_Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 26. Februar 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. Februar 2025 betreffend Grunderwerbsteuer 2025 Steuernummer \*\*\*Bf\_StNr\*\*\* zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (Bf) reichte am 19.11.2024 eine Abgabenerklärung ein, in welcher der Selbstbemessung der Grunderwerbsteuer nach Schenkung der Liegenschaft \*\*\*Gst\*\*\*, ein Grundstückswert von € \*\*\*Betrag\_Grundwert\*\*\* zugrunde gelegt wurde.
2. Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens setzte die Abgabenbehörde die Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 06.02.2025 iHv € \*\*\*Betrag\_GrESt\*\*\*, ausgehend von einem Grundstückswert iHv € \*\*\*Betrag\_Gstwert\*\*\* fest. Dieser sei nach der Bescheidsbegründung aus dem Grund- und Gebäudewert zu ermitteln gewesen.
3. Am 26.02.2025 wurde die Beschwerde eingebracht, in welcher geltend gemacht wurde, die Grunderwerbsteuer habe nur € \*\*\*Betrag\_GrESt\_Abgerkl\*\*\* zu betragen. Sachverhaltsmäßig wurde eingangs ausgeführt, dass der Vater des Bf diesem bereits vor rund 15 Jahren zugesichert habe, dass er auf dem nun schenkungsgegenständlichen Grundstück als Bauherr auf eigene Kosten ein Haus samt Garage errichten dürfe, und dieses dem Bf gehören solle. Diese Zusicherung stelle eine mündliche Grundstücksnutzungsvereinbarung für die Errichtung eines Superädifikats dar. Der Bf habe dann als Bauherr mit Zustimmung seines Vaters ein Haus

samt Garage errichtet, in welchem er seit der Bauvollendung im November 2015 mit seiner Familie wohne. Das Haus habe als Superädifikat schon immer dem Bf gehört. Nunmehr sei die versprochene Schenkung des Grundstücks mit Schenkungsvertrag vom 10.10.2024 vollzogen worden.

Der Bescheid vom 06.02.2025 sei hinsichtlich der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer unrichtig, da als solche nur der Grundwert ohne den Gebäudewert heranzuziehen sei. Der Bf habe mit dem Schenkungsvertrag vom 10.10.2024 ausschließlich Grund und Boden erworben, während es im Hinblick auf das bereits in der Vergangenheit errichtete Gebäude zu keiner Veränderung der Eigentumsverhältnisse gekommen sei. Ein Erwerbstatbestand iSd § 1 GrEStG sei ausschließlich hinsichtlich des dienenden Grundstücks verwirklicht worden.

Das Haus auf dem schenkungsgegenständlichen Grundstück stelle ein selbständiges Gebäude dar, das vom Bf auf fremdem Grund und Boden erstellt worden sei (Superädifikat), und das als getrennt zu bewertende wirtschaftliche Einheit zu qualifizieren, dem Bf sohin schon immer zuzurechnen gewesen sei.

Auch wenn damals keine Eintragung eines zB Baurechts im Grundbuch erfolgt sei, liege nicht nur auf Basis der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein Superädifikat vor. Das Superädifikat könne im Lastenblatt nicht eingetragen werden, eine Urkundenhinterlegung sei im Fall eines originären Erwerbs nicht möglich. Die Einräumung eines Baurechts sei nicht nötig gewesen. Die Grundstücksnutzungsvereinbarung sei damals mündlich geschlossen worden. Die Errichtung des Superädifikats sei kein Grunderwerbsteuerbarer Vorgang, da der Bf als Grundstücksnutzungsberechtigter Bauherr des zu errichtenden Wohnhauses gewesen sei.

Der Bf habe die Anschaffungskosten für das Haus selbst getragen.

4. Mit Beschwerdeentscheidung vom 10.03.2025 wurde die Beschwerde unter Verweis auf § 297 ABGB als unbegründet abgewiesen.

5. Im Vorlageantrag vom 17.03.2025 erfolgte kein weiteres Vorbringen.

## **II. Sachverhalt**

1. Der Bf errichtete auf dem Grundstück Gst. \*\*\*Gst\*\*\* der Liegenschaft \*\*\*KG\_EZ\*\*\* ab 2010 ein Wohnhaus samt Garage, in welchem er seit der Bauvollendung im November 2015 seinen Wohnsitz hat.

2. Alleineigentümer der Liegenschaft war bis 12.11.2024 der Vater des Bf, \*\*\*V\*\*\*.

Am 10.10.2024 schlossen der Bf als Geschenknehmer und sein Vater als Geschenkgeber einen Vertrag folgenden Inhalts ([wörtliche] Wiedergabe lediglich der relevanten Vertragsbestandteile):

#### I. Präambel

Der Geschenkgeber hat seinem Sohn, dem Geschenknehmer, bereits vor rund 15 Jahren zugesichert, dass er am nun schenkungsgegenständlichen Grundstück auf eigene Kosten ein Haus samt Garage errichten darf und dieses dem Sohn/Geschenknehmer gehören soll. Der Geschenknehmer hat dann auf eigene Rechnung und Gefahr mit Zustimmung von seinem Vater, dem Geschenkgeber, ein Haus samt Garage errichtet (Baubescheid vom 30.09.2010, \*\*\*GZ\_Baubescheid\*\*\*). Die Bauvollendung erfolgte im November 2015. Seither wohnt der Geschenknehmer mit seiner Familie in diesem selbst, auf eigene Kosten errichteten Haus. Die Schenkung vom Grundstück wurde bisher lediglich nie tatsächlich durchgeführt und verbüchert, was nun mit diesem Vertrag geschehen soll. Das schenkungsgegenständliche Grundstück hat eine Mischgebietwidmung und soll nun von diesem geschlossenen Hof herausgetrennt werden. Für die Nutzung seines Hauses samt Garage werden in diesem Vertrag die notwendigen Dienstbarkeiten eingeräumt und ebenfalls verbüchert.

#### V. Schenkung

Herr \*\*\*V\*\*\*, geb. \*\*\*Gebdat\_V\*\*\*, im Folgenden Geschenkgeber genannt, schenkt und übergibt hiermit sein Gst. \*\*\*Gst\*\*\* in \*\*\*KG\_EZ\*\*\* an seinen Sohn Ing. \*\*\*Bf\*\*\*, geb. \*\*\*Gebdat\_Bf\*\*\*, im Folgenden als Geschenknehmer bezeichnet, welcher auf diesem Grundstück bereits auf eigene Kosten ein Haus errichtet hat. Der Geschenknehmer nimmt diese Schenkung des Grundstücks dankend an und dieses Grundstück in sein Eigentum.

#### VI. Übergabe

Die Vertragsteile beurkunden mittels dieses Vertrages, dass das schenkungsgegenständliche Grundstück dem Geschenknehmer bereits vor Vertragsunterzeichnung vom Geschenkgeber zum Zwecke der tatsächlichen Besitzergreifung übergeben wurde. Der Geschenknehmer wohnt bereits in dem Haus auf dem schenkungsgegenständlichen Grundstück.

#### IX. Aufschiebende Bedingung

Der gesamte gegenständliche Schenkungsvertrag ist bis zur Bewilligung nach dem Tiroler Höfegesetz (Rechtskraft nicht notwendig) aufschiebend bedingt.

Die Bewilligung zur Abtrennung vom schenkungsgegenständlichen Grundstück vom geschlossenen Hof wird erwartet, weil der Hof nach der Abtrennung zur Erhaltung von mindestens zwei erwachsenen Personen noch hinreicht und der beantragten Abtrennung erhebliche wirtschaftliche oder landeskulturelle Bedenken nicht entgegenstehen (§ 5 Tiroler Höfegesetz).

#### X. Grunderwerbsteuer

Beide Vertragsteile beauftragen den Vertragsverfasser mit der Einbringung einer Abgabenerklärung für die Grunderwerbsteuer.

Das Finanzamt hat am 9.9.2024 den Bodenwert wie folgt bekannt gegeben:

Bodenwert für \*\*\*KG\_EZ\*\*\* = € 36,3364 pro m<sup>2</sup>.

Die Grunderwerbsteuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG iVm § 26a GGG vom Grundstückswert zu berechnen, weil es sich um eine Schenkung an den Sohn (begünstigter Personenkreis) handelt. Gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG beträgt die Steuer beim unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken für die ersten € 250.000,00 innerhalb der letzten 5 Jahre 0,5 %, für den darüber hinausgehenden Betrag bis € 400.000,00 2 %.

In den letzten 5 Jahren erfolgten ansonsten keine Erwerbe iSd § 7 GrEStG.

Der Geschenknnehmer hat auf eigene Rechnung und Gefahr das Haus auf dem zu übertragenden Grundstück errichtet. Der Grundstückswert ist daher nur für das Grundstück (= Grundwert) zu ermitteln und als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen.

(...)

3. Die unter Punkt IX. des Schenkungsvertrages normierte aufschiebende Bedingung wurde mit Ergehen des Bescheides des Bürgermeisters \*\*\*Ort\_A\*\*\* vom 12.11.2024 erfüllt.

4. Es handelt sich bei dem vom Bf 2010 bis 2015 errichteten Wohnhaus samt Garage nicht um ein Superädifikat.

### III. Rechtslage

1. Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG 1987 sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Gemäß Abs. 2 Z. 2 leg. cit. stehen Gebäude auf fremdem Boden den Grundstücken gleich.

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

2. Gemäß § 297 ABGB gehören zu den unbeweglichen Sachen diejenigen, welche auf Grund und Boden in der Absicht aufgeführt werden, dass sie stets darauf bleiben sollen, als: Häuser und andere Gebäude mit dem in senkrechter Linie darüber befindlichen Luftraum.

3. Die Frage, ob eine bestimmte bauliche Anlage ein Superädifikat ist, betrifft den jeweiligen Einzelfall (VwGH 24.03.2022, Ra 2022/05/0059). Es handelt sich damit um eine Tatfrage, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu lösen ist.

Wesentlich für das Vorliegen eines Superädifikates ist vor allem das Fehlen der Absicht des Erbauers, dass das Bauwerk stets (d.h. für seine ganze natürliche Lebensdauer) auf diesem fremden Grundstück bleiben soll. Maßgeblich ist dabei der aus der Bauweise, der Art der Benutzung oder der Rechtsgrundlage der Errichtung erkennbare Zweck (*Holzner in Rummel, ABGB*<sup>4</sup>, § 297 Rz. 4 mwN).

4. Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gem. § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z. 1 BAO kann die Festsetzung von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgen.

#### **IV. Beweiswürdigung**

Der unter Pt. II. dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt, dem vom Vertreter des Bf am 01.07.2025 übermittelten Bescheid über die höferechtliche Genehmigung, und nachfolgender Beweiswürdigung:

Der Bf stützt sein Vorbringen, es handle sich bei dem von ihm errichteten Wohnhaus samt Garage um ein Superädifikat, einzig auf den Umstand, dass es auf fremdem, nämlich dem Vater des Bf gehörenden, Grund und Boden errichtet wurde (vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 11.12.2024, Beschwerde v. 26.02.2025). Eine fehlende Belassungsabsicht wurde weder behauptet, noch ist eine solche im Beschwerdefall auch nur im Ansatz erkennbar. Der Vater des Bf hat dem Bf vor 15 Jahren (mündlich) zugesichert, auf dem Gst. \*\*\*Gst\*\*\* der Liegenschaft \*\*\*KG\_EZ\*\*\* erwähntes Wohngebäude errichten zu dürfen, sowie, dass dieses dem Bf gehören solle (vgl. Schenkungsvertrag v. 10.10.2024). Es entspricht der Lebenserfahrung, dass derartige Vereinbarungen zwischen Eltern und Kindern nicht zwangsläufig schriftlich festgehalten werden. Ungeachtet der rechtlichen Verbindlichkeit insbesondere der Zusage, das Gebäude solle umgehend dem Bf gehören, ergibt sich aus dieser Vereinbarung, dass sich der Vater des Bf jeglicher, auch künftiger, Verfügungsmöglichkeit über das Grundstück Gst. \*\*\*Gst\*\*\* begeben wollte. Tatsächlich spricht das Unterbleiben der Verschriftlichung der Grundstücksnutzungsvereinbarung, wie die Absprache im Vorbringen des Bf genannt wurde, sogar für den endgültigen Übereignungswillen des Vaters bereits 2010, auch

wenn die Übereignung erst 2024 stattgefunden hat. Eine zeitliche Befristung der „Grundstücksnutzungsvereinbarung“ war sohin von vornherein nur insofern geplant, als das Grundstück ohnehin dem Bf zugewendet werden, und damit in dessen Eigentum übergehen sollte. Für eine fehlende Belassungsabsicht existieren daher keinerlei Anhaltspunkte.

Gegen eine fehlende Belassungsabsicht spricht im Übrigen, dass es sich um ein Wohnhaus handelt, einschließlich eines Kellers und einer Garage, welches dem Bf seit nunmehr nahezu 10 Jahren als Hauptwohnsitz dient. Bei grundfesten, dauerhaften Gebäuden ist von Belassungsabsicht auszugehen. Die Beweislast für die Nichtbelassungsabsicht trifft den Erbauer. (Holzner in Rummel, ABGB<sup>4</sup>, § 297 Rz 3 mwN)

Wie bereits oben erwähnt, wurde eine fehlende Belassungsabsicht nicht einmal behauptet, auch nicht in Replik auf bezughabende Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung vom 10.03.2025, sowie im Vorlagebericht vom 28.04.2025.

Es handelt sich daher bei dem vom Bf errichteten Gebäude nicht um ein Superädifikat iSd ABGB.

## V. Erwägungen

1. Nach § 297 sind Bauwerke, die in der Absicht gebaut wurden, auf Dauer belassen zu werden, unselbständige Bestandteile der bebauten Liegenschaft („*superficies solo cedit*“). Entscheidend dafür, ob ein Bauwerk durch seine Errichtung zum unselbständigen Bestandteil des Grundes und damit Eigentum des Liegenschaftseigentümers wird, ist die Belassungsabsicht des Erbauers spätestens im Zeitpunkt des Baubeginns. Diese Absicht muss sich aus objektiven Umständen erkennen lassen. § 297 ABGB ist eine zwingende Bestimmung. Entgegenstehende Parteivereinbarungen sind unwirksam. (Zoppel in Schwimann/Kodek (Hrsg), ABGB Praxiskommentar<sup>5</sup> § 297 Rz 1).

In der Literatur wird zT die Auffassung vertreten, dass die Superädifikatseigenschaft eines Bauwerks, unabhängig von der Belassungsabsicht, auch durch entsprechende Parteienvereinbarung begründet werden kann (zB Angst, ÖJZ 1972). Für die Rechtsprechung ist dagegen das Fehlen der Belassungsabsicht essenziell. Besteht Belassungsabsicht, so kann nach Auffassung der Rechtsprechung kein Superädifikat begründet werden. Denn § 297 ist zwingendes Recht und kann durch Parteienvereinbarung nicht ausgeschaltet werden. Eine Vereinbarung, dass ein für den dauernden Bestand bestimmtes Haus auf fremdem Grund gebaut werden und im Eigentum des Erbauers stehen soll, ist demzufolge nach Auffassung der Rechtsprechung rechtlich unmöglich. (Hinteregger in Schwimann/Kodek (Hrsg), ABGB Praxiskommentar<sup>5</sup> (2019) § 435 ABGB Rz 5, unter Verweis auf OGH 15.12.2009, 1 Ob 213/09v; 22.03.1993, 1 Ob 513/93).

Damit ist das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden: Der Wirksamkeit der (mündlichen) Vereinbarung zwischen dem Bf und seinem Vater, das auf dem Gst. \*\*\*Gst\*\*\* zu errichtende

Wohnhaus solle von Anfang an nicht dem Vater als Grundeigentümer, sondern dem Bf als Bauführer gehören, steht § 297 ABGB entgegen. Das Gebäude, welches der Bf errichtet hat, und in welchem er seit 10 Jahren lebt, stand bis zur Wirksamkeit des Schenkungsvertrages im November 2024 im Eigentum seines Vaters.

Das Eigentum am Gebäude ist, wiederum aufgrund des Grundsatzes *superficies solo cedit*, mit der Schenkung des Grundstücks an den Bf übergegangen. Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer für diesen Vorgang war daher nicht nur der Grundwert, sondern auch der Gebäudewert heranzuziehen.

Das auf Reduktion der Grunderwerbsteuer dahingehend, dass nur der Grundwert der Steuerberechnung zugrunde zu legen sei, gerichtete Beschwerdebegehren war somit abzuweisen.

2. Die (erstmalige) Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben liegt grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde. Ebenso wie etwa für Maßnahmen nach § 299 Abs. 1 (Aufhebung) oder nach § 303 (Wiederaufnahme) wird primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein. Geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden idR zu unterlassen sein. (*Ritz/Koran*, BAO<sup>8</sup>, § 201 Rz 30 mwN).

Von einer Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung kann im Beschwerdefall keine Rede sein. Schon zur Erzielung eines insgesamt richtigen Besteuerungsergebnisses hatte die Abgabenbehörde den angefochtenen Bescheid zu erlassen, zumal sich der selbst berechnete Betrag lt. Abgabenerklärung als unrichtig erwiesen hat.

### **Unzulässigkeit der 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.

Im Beschwerdefall war in erster Linie die Tatfrage zu beurteilen, ob ein Superädifikat vorliegt. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 3. Juli 2025