

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri1 und die weiteren Senatsmitglieder Richterinnen Ri2, Ri3 und Ri4 in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch V gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12.02.2014, Erfnr, St.Nr. XYZ betreffend Grunderwerbsteuer in der Sitzung am 2.6.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin S zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

#### 1. Vorgeschehen

Übergeber (ÜG) hat auf der Liegenschaft EZ, eine Kuranstalt betrieben.

Mit **Einbringungsvertrag vom 22.9.1995** hat der ÜG sein Unternehmen in die IZGmbH (GmbH), deren alleiniger Gesellschafter er war, eingebracht, wobei er sich das zivilrechtliche Eigentum an der Liegenschaft zurückbehalten hat. Das wirtschaftliche Eigentum am darauf errichteten Gebäude hingegen sollte auf die GmbH übergehen. Der Vertrag enthält diesbezüglich die folgenden Regelungen:

*§ 1: Dieses Unternehmen, mit Ausnahme des Grund und Bodens, bildet den Gegenstand dieses Sacheinlagevertrages.*

*§ 5: Mit dem Einbringungsstichtag gelten alle zum Unternehmen des ÜG gehörigen Aktiven als auf die GmbH übergeben, die von da an die Besitzrechte genießt und alle Lasten sowie Gefahr und Zufall trägt.*

*§ 7: Die wirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsbefugnis (wirtschaftliches Eigentum) hinsichtlich des Gebäudes des eingebrachten Unternehmens wird auf die GmbH übertragen. Der Grund und Boden wird der GmbH im Rahmen eines Bestandvertrages zur Verfügung gestellt.*

Betreffend die Liegenschaft EZ, waren beim Lagefinanzamt (FA) 2 wirtschaftliche Einheiten erfasst;

unter dem EW-AZ I Gärtn die Gärtnerei mit einem seit 1988 unveränderten Einheitswert (EW) in Höhe von 1.962,17 € und

unter dem EW-AZ II Geb die restlichen Grundstücksflächen und das oben genannte Gebäude, welches nach der Einbringung von der GmbH als nunmehr "wirtschaftlicher Eigentümerin" von 1995 bis 1998 umfangreich umgebaut wurde (aktivierungspflichtige Investitionen rd. 30 Mio. S). Aufgrund dieser Umbaumaßnahmen hat das FA den unter diesem EW-AZ II erfassten EW für das Geschäftsgrundstück zum 1.1.1998 in Höhe von 5,988.000 S (Wertfortschreibung) festgestellt.

Mit **Übertragungsvertrag vom 29.9.1998** hat die GmbH ihr gesamtes Vermögen (samt dem Gebäude) auf die neu gegründete IZGmbHCoKG (KG) übertragen. Komplementär und Vertreter der KG war die ZGmbH (Geschäftsführer ÜG und sein Sohn, Gesellschafter wiederum der ÜG, sein Sohn und HZ). Die Kommanditisten der KG waren ebenfalls der ÜG und sein Sohn.

Der Vertrag enthält die Folgenden wesentlichen Regelungen:

*III) Mit 31.12.1997 gelten alle zum Unternehmen der GmbH gehörigen Aktiven und Passiven als der KG übergeben, die von da an alle Lasten dieser Vermögensmasse trägt, für Gefahr und Zufall haftet und alle Besitzrechte genießt.*

*VII) Festgehalten wird, dass der GmbH die wirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsbefugnis (wirtschaftliches Eigentum) hinsichtlich der Gebäude zukommt. Dieses wirtschaftliche Eigentum am genannten Gebäude geht auf die KG über.*

Aus Anlass dieser Übertragung des "wirtschaftlichen Eigentums" am Gebäude von der GmbH auf die KG hat das FA zum 1.1.1999 den obigen EW II für Grund und Gebäude in zwei wirtschaftliche Einheiten getrennt und

unter dem EW-AZ II Geb nur mehr das Gebäude mit einem EW in Höhe von 4,286.000 S und

unter dem EW-AZ III Grd die Grundstücke mit einem EW von 1,701.000 S erfasst.

Mit Bescheid vom 11.10.2000 wurde der KG unter Zugrundelegung des EW II für die Gebäude GrEst - nach dem Umgründungssteuergesetz vom 2-fachen EW - in Höhe von 300.090 S vorgeschrieben.

Am 22.11.2007 hat der ÜG zwei Grundstücke aus der EZ, deren zivilrechtlicher Eigentümer er weiterhin war, an die KG verkauft.

Daraufhin hat das FA die beiden wirtschaftlichen Einheiten Grund und Gebäude wieder zusammengeführt, indem es zunächst die EW II und III auf null fortgeschrieben und die Akten gelöscht hat. Sodann hat das FA mit Bescheid vom 17.11.2008

unter dem neuen EW-AZ IV grd+geb für die ganze wirtschaftliche Einheit EZ, (Geschäftsgrundstück) den um 35 % erhöhten **EW zum 1.1.2008** in Höhe von insgesamt 428.600 € festgestellt.

Zur Begründung für diese Nachfeststellung hat das FA ausgeführt, die Gebäude der gegenständlichen Liegenschaft seien mit der Errichtung öffentlich rechtlich Grundstücksbestandteil geworden. Als mit Übergabsvertrag vom 29.9.1998 diese an die KG übertragen worden seien, sei nur das wirtschaftliche Eigentum übergegangen, ein Superädifikat sei deshalb aber nicht entstanden. Mit Feststellungsbescheid vom 9.6.1999 seien die Gebäude aber als solches behandelt worden. Dies sei nicht richtig gewesen. Deshalb würden die Gebäude nun wieder zusammen mit den Grundstücken, deren Bestandteil sie seien, erfasst. Die gesamte wirtschaftliche Einheit wurde dem ÜG zugerechnet.

## **2. Übergabsvertrag vom 14.3.2013**

Mit dem gegenständlichen Übergabsvertrag hat sodann der ÜG seinem Sohn Bf (ÜN) die ganze Liegenschaft EZ, ohne Gegenleistung wie folgt übergeben.

*1.1. ÜG ist grundbücherlicher Alleineigentümer der Liegenschaft EZ, bestehend aus den Grundstücken 1 (kult. Anl.), 2 (Gebäude, kult. Anl. und Straßen), 3 (Gebäude, Nebenf. und Gärten), 4 (Gebäude), 5 (Gebäude und Gärten), 6 (Gebäude) sowie 7 (Gebäude und Freizeittf.) im unverbürgten Ausmaß von 19.281 m<sup>2</sup>.*

Im Übergabsvertrag wird überdies festgehalten:

*1.3. ... dass die auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft befindlichen Gebäude lt. Übertragungsvertrag vom 29.9.1998 im wirtschaftlichen Eigentum der KG stehen und dieser daher die wirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsbefugnis zukommt.*

*4.3. ... dass bereits im Zuge der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums von der GmbH auf die KG mit Übertragungsvertrag vom 29.9.1998 die Grunderwerbsteuer (GrESt) für die Gebäude lt. GrESt-Bescheid vom 11.10.2000, StNr, ErfNr, in Höhe von 21.808,39 € geleistet wurde.*

*4.4. ... dass die gegenständliche Liegenschaftsübertragung gemeinsam im Zuge einer Unternehmensübertragung erfolgt und der ÜG mittels gesondertem Abtretungs- und Schenkungsvertrag vom heutigen Tag einen Teil seines an der KG gehaltenen Kommanditanteiles an den ÜN abgetreten hat.*

Durch die Unternehmensübertragung gemäß Punkt 4.4. des Übergabsvertrages hat sich der ÜG nur mehr einen Zwerganteil an der KG behalten.

Im Anlagenverzeichnis der KG zum 31.12.2014 ist auf dem Konto Gebäude ein Buchwert in Höhe von insgesamt 1,421.305,23 € ausgewiesen.

Der Vertragserrichter hat den Vertrag dem Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) zur Vergebührung angezeigt und dabei die Ansicht vertreten, für das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude sei bereits im Jahr 1998 gemäß § 11 Abs. 5 UmgrStG eine GrESt in Höhe von 300.090 S vorgeschrieben worden. Für die nun zu erfolgende Berechnung der GrESt lt. Übergabsvertrag vom 14.3.2013 sei daher nur mehr

der Grundwert heranzuziehen. Die Liegenschaft habe sich im Sonderbetriebsvermögen des ÜG befunden und sei gemeinsam mit seinem Mitunternehmeranteil an der KG auf den ÜN übertragen worden, sodass die GrESt-Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG im Ausmaß von 50 % in Anspruch genommen werde. Es werde um Vorschreibung von 2 % GrESt in Höhe von 3.385,60 € von einer Bemessungsgrundlage von 169.280 € ersucht.

### **3. GrESt-Bescheid vom 12.2.2014**

Demgegenüber hat das GVG für den obigen Übergabsvertrag die GrESt in Höhe von 22.073,73 € festgesetzt.

Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist das GVG vom ganzen EW IV des Geschäftsgrundstückes zum 1.1.2008 zuzüglich EW I für die Gärtnerei ausgegangen, hat die Begünstigung für L+F berücksichtigt sowie den Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG gewährt.

Eine Differenzierung in Grund und Gebäude könne nicht vorgenommen werden, da es sich bei dem Gebäude um eine unbewegliche Sache im Sinne des § 297 ABGB handle und der ÜG grundbücherlicher Alleineigentümer der Liegenschaft samt Gebäude sei. Auch bewertungsrechtlich sei die Liegenschaft dem ÜG zugerechnet. Die Übertragung an den ÜN betreffe somit zivilrechtlich das bebaute Grundstück, sodass für die Berechnung der GrESt der gesamte EW heranzuziehen sei.

### **4. Beschwerde vom 7.3.2014**

Dagegen hat Bf, nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf., mit der Begründung Beschwerde erhoben, dass das auf der Liegenschaft errichtete Gebäude bereits im Jahr 1998 auf die KG übertragen worden sei und hiefür mit Bescheid vom 11.10.2000 GrESt gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG vorgeschrieben worden sei. Das GrEStG weiche von der zivilrechtlichen Sichtweise betreffend Superädifikate ab und verwende in § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG den Begriff "Gebäude auf fremdem Grund". Bei diesem Begriff handle es sich um einen originär steuerrechtlichen Begriff, der nicht nur Superädifikate iSd. § 435 ABGB erfasse. Für GrESt-Zwecke gäbe es daher zwei Steuersubjekte. In Hinblick auf das Gebäude liege der einzig mögliche Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG nicht vor. In Hinblick auf den Grund sei ein steuerbarer Erwerbsvorgang gesetzt worden, welcher sich jedoch lediglich auf den nackten Grund und nicht auf das darauf errichtete Gebäude auf fremdem Grund beziehe. Dies deshalb, weil das Gebäude auf fremdem Grund aus Sicht des GrEStG nicht im Eigentum des Grundeigentümers stehe und auch nicht Zugehör des Grundstückes sei (mit Verweisen auf Arnold). Das Gebäude nehme daher am Erwerbsvorgang nicht teil. Deshalb sei Bemessungsgrundlage der GrESt nur der 3-fache EW des Grundstückes (UFS 23.5.2008, RV/2092-W/05). Auch der Umstand, dass über den EW von Grund und Gebäude im gleichen EW-Bescheid abgesprochen worden sei, ändere nichts an dieser Beurteilung.

Der Bf. beantragt eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat.

### **5. Beschwerdeverentscheidung vom 28.3.2014**

Das GVG hat die Beschwerde mit BVE als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 6 Abs. 1 lit. a Satz 2 GrEStG sei der EW maßgeblich, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorangegangenen Feststellungszeitpunkt festgesetzt sei. Über die wirtschaftlichen Einheiten hätte das FA in einer auch für die GrESt bindenden Weise abzusprechen. Die Bindungswirkung eines solchen Bescheides schließe alle Elemente des Spruches ein. Mit zuletzt festgestelltem EW-Bescheid vom 1.1.2008 sei die gegenständliche Liegenschaft als Geschäftsgrundstück (Grund und Boden mit Gebäude) bewertet und dem Bf. zugerechnet worden. Eine Einstufung des Gebäudes als ein Gebäude auf fremdem Grund sei bewertungsrechtlich nicht erfolgt. Infolge der Bindungswirkung an diesen EW-Bescheid habe das GVG daher für die Berechnung der GrESt zu Recht den gesamten EW der bebauten Liegenschaft herangezogen.

## **6. Vorlageantrag vom 23.4.2014**

In seinem Vorlageantrag weist der Bf. darauf hin, dass im EW-Bescheid vom 17.11.2008 die Werte für Grund und Gebäude gesondert ausgewiesen seien. Es handle sich um 2 getrennte Steuerobjekte im Sinne des § 2 GrEStG. Dies werde vom GVG materiell nicht bestritten, allerdings sähe sich das GVG formell an den EW-Bescheid, der keine Differenzierung zwischen Grund und Gebäude auf fremdem Grund vorgenommen habe, gebunden. Deshalb beantrage der Bf. die Ermittlung eines gesonderten EW gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG, weil die Voraussetzungen für eine Nachfestsetzung gemäß § 22 BewG vorlägen. Die Ermittlung des besonderen EW habe im Rahmen des GrESt-Verfahrens durch die dafür zuständige Behörde und nicht durch das FA zu erfolgen.

In einem ergänzenden Schriftsatz weist der Bf. überdies auf das Erkenntnis des BFG vom 25.6.2015, RV/5100299/2011, hin, welches seiner Argumentation entspreche.

Am 15.5.2014 hat das GVG die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

## **7. BFG Verfahren**

Über Ersuchen des BFG hat der Bf. mit Schriftsatz vom 30.3.2016 ergänzend ausgeführt:

Der EW-Bescheid vom 17.11.2008 sei nicht bekämpft worden, da der ÜG zwar nicht wirtschaftlicher, jedoch zivilrechtlicher Eigentümer des auf der Liegenschaft errichteten Gebäudes sei. Dementsprechend sei die Adressierung des EW-Bescheides an den ÜG als zutreffend angesehen worden.

Hinsichtlich des Grund und Bodens gäbe es, außer der Regelung im § 7 des Einbringungsvertrages aus 1995, keine schriftliche Vereinbarung, sondern werde dieser als Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich überlassen.

Die KG dürfe frei über das in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stehende Gebäude verfügen. Bei Umbaumaßnahmen sei in der Vergangenheit keine Zustimmung des zivilrechtlichen Eigentümers eingeholt worden. Das Risiko sei vertraglich übernommen worden. Sollten Grundeigentümer oder KG über ihr Eigentum verfügen wollen, müssten die Parteien in entsprechende Verhandlungen eintreten.

In der mündlichen Verhandlung sind sich die Parteien einig, dass der Sachverhalt völlig unstrittig ist. Hinsichtlich der Rechtsfrage vertritt der Bf. - entgegen der Rechtsmeinung der

Abgabenbehörde - wie bisher, dass das Gebäude ein eigenes GrESt-Objekt darstelle und daher der Erwerbsvorgang nur basierend auf dem EW des nackten Grund und Bodens zu versteuern sei. Sollte das Gericht zu dem Ergebnis kommen, dass der zuletzt festgestellte Einheitswertbescheid als Grundlagenbescheid für die Steuerbemessung bindend sein, wird in eventu beantragt, für den nackten Grund und Boden einen besonderen EW gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG festzusetzen und davon die GrESt zu berechnen.

### **Beweiswürdigung**

Dieser Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes und des ergänzenden Beweisverfahrens erwiesen. Insbesondere hat der Bf. den Einbringungs- und Übertragungsvertrag vorgelegt und das BFG Einsicht in den Bewertungsakt, das Grundbuch und das Firmenbuch genommen.

### **Rechtslage**

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der GrESt Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

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

Nach § 2 Abs. 2 GrEStG 1987 stehen den Grundstücken Baurechte und Gebäude auf fremdem Boden gleich.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes.

§ 6 GrEStG 1987 über den Wert des Grundstückes lautete in der hier maßgeblichen Fassung bis zum 31.5.2014 wie folgt:

§ 6 Abs. 1 GrEStG 1987: Als Wert des Grundstückes ist

lit. a) im Falle des § 4 Abs. 2 Z 2 der EW anzusetzen, wenn das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) bildet. Maßgebend ist der EW, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist, im Übrigen

lit. b) das Dreifache des EW (lit. a) anzusetzen. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des EW, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

§ 6 Abs. 3 GrEStG 1987:

Haben sich in den Fällen der Abs. 1 und 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) dergestalt geändert, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die

Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung oder spätestens durch den Erwerbsvorgang die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein besonderer EW unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze für Fortschreibungen oder Nachfeststellungen zu ermitteln; ... Wird ein besonderer Einheitswert ermittelt, ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes anzusetzen.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

## Erwägungen

Zentraler Streitpunkt im vorliegenden Beschwerdefall ist die Frage, ob auch das auf der gegenständlichen Liegenschaft errichtete Gebäude der GrEST unterliegt.

Der ÜG war unbestritten zivilrechtlicher Alleineigentümer der Liegenschaft EZ, und als solcher im Grundbuch eingetragen. Mit dem gegenständlichen Übergabsvertrag vom 14.3.2013 hat er sein zivilrechtliches Eigentum an der ganzen Liegenschaft unentgeltlich auf den Bf. übertragen. Nach dem eindeutigen Vertragswortlaut und rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien gemäß den Punkten 1.1 und 1.2. des Übergabsvertrages war Vertragsgegenstand der Übergabe die ganze Liegenschaft einschließlich der darauf errichteten Gebäude, welche explizit mit den Grundstücksnummern lt. Grundbuch angeführt sind. Mit diesem Rechtsgeschäft wurde daher der Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes im Sinne des bürgerlichen Rechts (gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrESTG iVm. § 2 Abs. 1 GrESTG) begründet, zu dem nach § 297 ABGB auch die mit dem Grund und Boden fest verbundenen, auf Dauer errichteten Gebäude gehören. Denn es gilt grundsätzlich, dass der Grundeigentümer hinsichtlich eines Gebäudes, welches auf dem Grundstück nicht nur zu vorübergehenden Zwecken errichtet wird (dh. das Gebäude soll auf der Liegenschaft verbleiben), nach dem Grundsatz "superficies solo cedit" auch am Gebäude (zivilrechtliches) Eigentum erlangt.

Soweit der Bf. einwendet, für GrEST-Zwecke seien jedoch zwei Steuerobjekte anzunehmen, nämlich der nackte Grund als Grundstück iSd. § 2 Abs. 1 GrESTG, welcher Gegenstand des Erwerbsvorganges gewesen sei, und das Gebäude auf fremdem Boden iSd. § 2 Abs. 2 Z 2 GrESTG, ist entscheidend, ob hinsichtlich der gegenständlichen Liegenschaft tatsächlich **zwei wirtschaftliche Einheiten** vorliegen.

Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit hat im GrEST-Recht die gleiche Bedeutung wie im Bewertungsrecht. Gemäß § 2 BewG ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zugehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen.

Dem gegenständlichen Fall liegt die Bewertung von Grundbesitz als Grundvermögen im Sinne der §§ 51 ff. BewG zu Grunde. Die wirtschaftliche Einheit beim Grundvermögen heißt Grundstück. Zum Grundstück gehören in der Regel neben dem Grund und Boden

auch die Bestandteile, insbesondere Gebäude. Der im Bewertungsrecht gebrauchte Begriff "Bestandteil" ist im Sinne des bürgerlichen Rechts auszulegen. Wird ein Gebäude nicht nur zu vorübergehenden Zwecken auf dem Grundstück errichtet, bewirkt der Grundsatz "superficies solo cedit", dass der Grundeigentümer (zivilrechtliches) Eigentum am Gebäude erlangt und dass das Gebäude (unselbständiger) Bestandteil des Grund und Bodens wird. Das festgebaute Haus auf einem Grundstück ist somit jedenfalls unselbständiger Bestandteil. Bei Eigentümeridentität hinsichtlich Grund und Boden und Gebäude ist grundsätzlich nur eine wirtschaftliche Einheit anzunehmen.

Gemäß § 51 Abs. 3 BewG gilt als Grundstück aber auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Boden geworden ist. Beim Begriff "Gebäude auf fremden Grund und Boden" handelt es sich um einen steuerrechtseigenen Begriff. Die Annahme eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden und damit zweier getrennter wirtschaftlicher Einheiten ist aber nur dann gerechtfertigt, wenn der Nutzer des Gebäudes auch dessen wirtschaftlicher Eigentümer ist. In der Regel sind zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer ident. Nur in besonders gelagerten Fällen fallen rechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander. Steuerlich und bewertungsrechtlich kann ein Gebäude einem anderen als dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zugerechnet werden, wenn die im § 24 Abs. 1 lit. d BAO angeführten Voraussetzungen (Herrschaft gleich einem Eigentümer) gegeben sind. Das bedeutet:

Die Herrschaft gleich einem Eigentümer übt derjenige aus, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098).

Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, "wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere der Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer, geltend machen kann" (zuletzt VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153).

Bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte (zB Fruchtgenuss) bewirken keinen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 24, Tz. 9).

Mit der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht müssen die Rechte des wahren Eigentümers derart eingeschränkt werden, dass er nicht mehr derjenige ist, der das Eigentum ausübt, sondern der Dritte, dem die Verfügungsmacht zusteht. Die bloße Einbringung einer Liegenschaft in eine Gesellschaft schafft noch keine wirtschaftliche Verfügungsmacht (Fellner, GrESt, § 1 Rz. 256).

Nach Rössler/Troll, Kommentar zum dt. Bewertungsrecht, (siehe auch Otto Taucher in Hofmeister/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremden Grund, S. 279) sprechen für die Anerkennung wirtschaftlichen Eigentums beim Errichter von Gebäuden u.a.:



- das Recht, Einbauten und Umbauten am Gebäude ohne Genehmigung des Grundeigentümers durchzuführen;
- das Recht, das Gebäude vor oder nach Ablauf der Vertragsdauer abzureißen;
- das Tragen des Risikos des zufälligen Unterganges des Gebäudes während der Vertragsdauer;

Gegen die Anerkennung wirtschaftlichen Eigentums beim Errichter sprechen:

- die Verpflichtung, das Gebäude nach Ablauf der Vertragsdauer mit geringer Entschädigung oder entschädigungslos dem Grundeigentümer zu überlassen;
- das Recht des Grundeigentümers, das Gebäude vor oder nach Ablauf der Vertragsdauer abreißen lassen zu können.

In diesem Sinn kann auch umgründungssteuerrechtlich nur bei ganz besonderen Gestaltungen (bei Zurückbehaltung des zivilrechtlichen Eigentums am Grund) das Betriebsgebäude ins wirtschaftliche Eigentum der übernehmenden Gesellschaft übergehen: Grundbücherlich eingetragener Dienstbarkeitsvertrag, Vorliegen eines uneingeschränkten Nutzungsrechtes, Festlegen einer Verpflichtung des zivilrechtlichen Eigentümers, bei sämtlichen Verfügungs- und Verwertungshandlungen zuzustimmen, Vereinbarung einer angemessenen Ablöse für den Fall der Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums.

Im vorliegenden Fall ist daher zu prüfen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zum Stichtag 14.3.2013 die KG über das Gebäude eine Herrschaft ausgeübt hat, die wirtschaftlich der Stellung nahe kommt, die dem zivilrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht.

Nach den obigen Ausführungen sprechen im konkreten Fall die folgenden Argumente *gegen* ein Gebäude auf fremdem Boden im Sinne des § 2 Abs. 2 GrEStG :

Die im Übergabsvertrag angeführten **Verwertungsbefugnisse** der KG sind **nicht schriftlich, eindeutig und bindend festgelegt**. Es existieren weder ein Dienstbarkeitsvertrag, Bestandvertrag oder Belastungs- oder Veräußerungsverbote hinsichtlich des Grund und Bodens noch existiert eine Zustimmungserklärung des ÜG zu Verfügungs- und Verwertungshandlungen der KG. Zudem wurde keine Ablöse für die umfangreichen Zu- und Umbauten für den Fall einer Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums der KG vereinbart und es fällt für die Überlassung des Grundstückes auch laufend kein Entgelt an.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse war es wohl zu keiner Zeit beabsichtigt oder angedacht, das Gebäude oder den Betrieb außerhalb der Familie zu üblichen Konditionen zu veräußern oder sonst zu verwerten; nicht zuletzt ist ein Abriss des Gebäudes durch die KG wohl gänzlich auszuschließen. In der Vorstellung der Beteiligten sollte das Gebäude zwar ertragsteuerlich der KG zugerechnet werden, um die Abgabenvorteile aus dieser Konstellation zu erlangen, aber nur unter der Voraussetzung, dass Grundstück, Gebäude und Betrieb in der Familie verblieben. Eine eigentümerähnliche Herrschaft der KG über das Gebäude besteht somit nicht.

Die tatsächlich erfolgende wirtschaftliche **Nutzung** des Gebäudes durch die KG reicht für sich alleine für die Begründung von wirtschaftlichem Eigentum - wie oben dargestellt - nicht aus. Die Nutzung des Gebäudes durch die KG im regelungsfreien, unentgeltlichen Raum ist einzig durch die engen familiären und gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen zwischen ÜG, ÜN und KG erklärlich. ÜG und ÜN hatten und haben nämlich als Gesellschafter und Geschäftsführer der ZGmbH (Komplementär) maßgeblichen Einfluss auf die Belange der KG und damit die Nutzung des Gebäudes. In diesem Sinn spricht für die Eigentümeridentität auch die Tatsache, dass der ÜG die Liegenschaft und seine Kommanditanteile an der KG zeitgleich übergeben hat. Damit war die Einflussmöglichkeit auf Betrieb (Gebäude) und Liegenschaft wieder in einer Hand beim Sohn und ÜN vereint.

Dass die Eigentumsrechte des ÜG durch die faktische Nutzung des Gebäudes durch die KG tatsächlich nicht eingeschränkt waren, erhellt sich auch aus der Darstellung des Bf., dass die Parteien in entsprechende Verhandlungen eintreten müssten, sollte die KG über ihr Eigentum verfügen wollen. Eine solche Konstellation widerspricht essentiell der Verfügungsmacht eines Eigentümers.

Nicht zuletzt hat der ÜG den zuletzt erlassenen EW-Bescheid und insbesondere die darin erfolgte Zurechnung des Gebäudes an ihn nicht bekämpft.

Es kann somit im konkreten Einzelfall keinesfalls von einer ausschließlichen vollen Herrschaftsgewalt der KG über das Gebäude, welche Rechte gleich einem Eigentümer einräumt, gesprochen werden. Die KG ist somit nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes. Gegenstand der Übergabe konnte daher gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG nur das Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts (samt dem Gebäude) sein.

Die ins Treffen geführte Entscheidung des UFS vom 23.5.2008, RV/2092-W/05, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, da sowohl der Sachverhalt als auch das Rechtsproblem anders gelagert waren. Hier ist unstrittig ein von einer völlig fremden Kapitalgesellschaft errichtetes Superädifikat vorgelegen, und es war die Auflösung der Treuhandenschaft zu besteuern. Im Fall RV/5100299/2011 wurde das Superädifikat ursprünglich als Baurecht errichtet, sodass auch dieser Sachverhalt nicht mit dem gegenständlichen Fall vergleichbar ist.

Dem Vorbringen des Bf., das Gebäude sei bereits im Jahr 2000 der GrESt unterzogen worden, ist entgegenzuhalten, dass damals ein anderer Erwerbsvorgang zwischen anderen Steuersubjekten versteuert wurde, sodass dies auf die Beurteilung der gegenständlichen Eigentumsübertragung keinen Einfluss hat.

Nach dem eindeutigen Vertragsinhalt und aufgrund des auszuschließenden wirtschaftlichen Eigentums der KG hat somit durch den konkreten Übergabsvertrag zweifelsfrei eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung, ein Rechtsträgerwechsel und damit ein Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG bezüglich des Grund und Bodens **und** (in Zusammenschau mit § 2 Abs. 1 GrEStG) dem Gebäude stattgefunden: Dh. übergeben wurde das bebaute Grundstück und für die GrESt ist der gesamte EW heranzuziehen.

Streitpunkt ist weiters die Berechnung der GrESt für diesen Erwerbsvorgang.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert des Grundstückes (=3-facher EW) zu berechnen, weil für die Übergabe keine Gegenleistung vereinbart wurde.

Maßgebend ist der EW, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist.

Über wirtschaftliche Einheiten haben die Lagefinanzämter in einer auch für GrESt-Zwecke bindenden Weise nach den Vorschriften des BewG abzusprechen. Der diesbezügliche Feststellungsbescheid über den EW ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen und als solcher gemäß § 192 BAO für Abgabenbescheide bindend.

Die Bindungswirkung eines EW-Bescheides schließt alle Elemente des Spruches ein. Die abzuleitenden Bescheide haben demnach nicht nur von den verbindlich festgestellten Wertgrößen, sondern auch von den weiteren Feststellungen, insbesondere von denen über die Art des Gegenstandes, über die Vermögensart, die Art der wirtschaftlichen Einheit, die Qualifizierung als Untereinheit und über die Zurechnungsträger auszugehen (VwGH 4.2.2009, 2008/15/0337).

Im Falle einer nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides ist der abgeleitete Bescheid von Amts wegen zwingend durch einen neuen Bescheid zu ersetzen (§ 295 BAO). Werden also - selbst nach Rechtskraft der abgeleiteten Bescheide - die Grundlagenbescheide geändert, so müssen die abgeleiteten Bescheide von Amts wegen ersetzt werden.

Siehe Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, GrESt, § 6 Rz. 4 ff. mit VwGH-Judikatur.

Fest steht, dass das FA für den konkreten Gegenstand des Erwerbsvorganges und somit für den Bewertungsgegenstand zuletzt zum 1.1.2008 den Einheitswert IV mit (erhöht) 428.600 € festgestellt und die wirtschaftliche Einheit Geschäftsgrundstück dem zivilrechtlichen Eigentümer ÜG zugerechnet hat. Der diesbezügliche EW-Bescheid ist sowohl hinsichtlich der Richtigkeit der festgestellten Art des Bewertungsgegenstandes als auch der Zurechnung nicht angefochten worden.

Nach § 252 Abs. 1 BAO kann ein Abgabenbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, die im Feststellungsbescheid (EW-Bescheid) getroffenen Entscheidungen seien unzutreffend. Eine Beschwerde gegen einen Steuerbescheid, deren Einwendungen sich allein gegen die EW-Feststellung richtet, ist demnach als unbegründet abzuweisen (zB VwGH 28.1.1998, 95/13/0285).

Grundsätzlich ist daher der zuletzt gegenüber dem ÜG rechtswirksam festgestellte EW aufgrund seiner Bindungswirkung der Steuerbemessung zugrunde zu legen und hat das GVG zu Recht den für den Gegenstand der Übergabe, die EZ, zum 1.1.2008 rechtskräftig festgestellten EW IV in Höhe von 428.600 € (zuzüglich Gärtnerei, EW I), für die GrESt Berechnung herangezogen.

Wenn der Bf. zuletzt die Ermittlung eines gesonderten EW (Stichtagswert) ohne Gebäudewert gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG beantragt, ist festzustellen:

Ein besonderer EW ist dann zu ermitteln, wenn sich die Verhältnisse derart geändert haben, dass nach den Vorschriften des BewG unter anderem die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung (§ 21 Abs. 1 Z 1) gegeben sind.

Auf die Ursache und den Zeitpunkt der Entstehung der Wertabweichung kommt es zwar grundsätzlich nicht an. Es können nicht nur Bestandsänderungen oder tatsächliche Wertänderungen, sondern auch eine andere Tatsachenwürdigung oder eine geänderte rechtliche Beurteilung eine Wertabweichung begründen, sodass die Fortschreibung auch zur Beseitigung von Unrichtigkeiten vorgenommen werden kann.

Nach den obigen Ausführungen treffen jedoch die Voraussetzungen für eine getrennte Feststellung von EW für Grundstück und Gebäude nicht zu, sodass aus diesem Grund kein besonderer EW zu ermitteln ist. Andere Änderungen der Verhältnisse wurden nicht behauptet. Auch wurde die vom FA angestellte Berechnung der GrESt nicht in Zweifel gezogen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Judikatur des VwGH sowohl zu den GrESt-rechtlichen als auch bewertungsrechtlichen Problemstellungen in Zusammenhang mit Gebäuden auf fremdem Boden erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde. Insbesondere hat der VwGH in ständiger Judikatur die Voraussetzungen für ein Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum definiert (zB 9.10.1991, 89/13/0098, 28.11.2002, 2001/13/0275, 31.5.2011, 2008/15/0153), sodass diesbezüglich lediglich Sachverhaltsfragen zu beurteilen waren. Auch über die sich im gegenständlichen Fall stellenden Rechtsfragen betreffend die Bindungswirkung des Einheitswertes hat das BFG im Sinne der herrschenden Judikatur des VwGH (zB 22.10.1992, 91/16/0044, 20.8.1996, 96/16/0133, 4.2.2009, 2008/15/0337) entschieden.

Linz, am 7. Juni 2016