



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der T, vertreten durch E, gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 28. April 2004, Steuernummer, betreffend Nachfeststellung gemäß [§ 22 Abs. 1 BewG 1955](#) zum 1. Jänner 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die Bezug habenden Einheitswertakten des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln Steuernummer und Steuernummer-.

Mit Bescheid vom 28. April 2004 erfolgte hinsichtlich des Grundstückes xy, zum 1.1.1999 eine Nachfeststellung gem. [§ 22 Abs. 1 BewG 1955](#). Das berufungsgegenständliche Grundstück wurde aus dem landwirtschaftlichen Betrieb der Berufungserwerberin (Bw) herausgenommen und als eigene wirtschaftliche Einheit dem Grundvermögen zugeordnet. Gleichzeitig wurde das auf dem Grundstück von der Firma „P KEG“ errichtete Gebäude ebenfalls als eigene wirtschaftliche Einheit (Superädifikat) im Grundvermögen erfasst.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Die Bw bringt vor, gegenständliches Grundstück sei nach wie vor Grünland. Die darauf befindliche Baulichkeit sei ein landwirtschaftlicher Nutzbau.

Das Finanzamt führte im Zuge des Berufungsverfahrens Erhebungen bei der Gemeinde durch, welche folgendes Ergebnis gebracht haben:

Auf der Liegenschaft befindet sich ein Kühlhaus. Bauwerber hiefür war die Firma "P KEG", mit der gleichen Adresse wie die Berufungswerberin.

Die Baubewilligung war am 27. Juni 1997 auf dem Grundstück (Bauplatz) erteilt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Auf dem gegenständlichen Grundstück sei mit Bescheid der Marktgemeinde P. vom 27.6.1997 die Baubewilligung für ein Gebäude erteilt worden. Bauwerber sei die "P KEG" gewesen. Das Finanzamt habe alle errichteten Baulichkeiten zu bewerten und einen Einheitswertbescheid für das bebaute Grundstück zu erlassen. Da Bauwerber bzw. Eigentümer des Gebäudes und Grundstückseigentümer nicht ident seien, sei für das Gebäude im Sinne der §§53ff ein gesonderter Einheitswertbescheid (neben der Grundstückshauptgruppe Geschäftsgrundstück im Sinne des §54 Abs.2; auch der Begriff Superädifikat – Gebäude auf fremdem Grund und Boden) zu erlassen. Da sich das Grundstück Nr. 6169 in der Katastralgemeinde P. im Eigentum der Bw befindet, sei für das Grundstück alleine ein eigener Einheitswertbescheid zu erlassen gewesen.

Hinsichtlich des Einheitswertbescheides indem das Gebäude erfasst sei, werde gesondert in Steuernummer, abgesprochen.

Mit Schreiben vom 8. August 2006 brachte Frau E. als Masseverwalterin im Schuldenregulierungsverfahren der Frau T. auf Wunsch der Gemeinschuldnerin den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und beantragte eine mündliche Senatsverhandlung.

Mit Vorhalt vom 27. April 2011 brachte die h.o. Behörde der Berufungswerberin die Sach- und Rechtslage zur Kenntnis.

In der dazu abgegebenen Stellungnahme beantragt die Bw den berufungsgegenständlichen Bescheid ersatzlos zu beheben. Begründet wird der Antrag damit, dass die Bw zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Bescheides sowie der eingebrochenen Berufung, aber auch heute noch, sowohl grundbücherliche Eigentümerin des Grundstückes xy und zumindest auch bewertungsrechtlich wirtschaftliche Eigentümerin des darauf errichteten Superädifikates sei, zumal laut dem Vertrag über die Errichtung und Benützung eines Bauwerkes vom 16. 12. 1997, der in Kopie beigelegt werde, die Nutzungsdauer für 15 Jahre ab dem 1.1.1998 befristet

worden sei und das Bauwerk nach Ablauf der vereinbarten Nutzungsdauer ablösefrei in das Eigentum der Liegenschaftseigentümerin übergehe.

Laut Punkt zweitens des Vertrages beabsichtigt die Firma T.. & P & K KEG auf dem Grundstück der Bw mit Zustimmung der Liegenschaftseigentümerin ein im Eigentum der Firma verbleibendes Kühlhaus als Bauwerk auf ihre Kosten im Sinne des §435 ABGB zu errichten und dieses für Kühlzwecke landwirtschaftlicher Produkte zu nutzen.

Laut Punkt drittens des Vertrages räumt die Bw als Eigentümerin der Liegenschaft der Firma für einen Zeitraum von 15 Jahren, beginnend mit dem 1.1.1998, das Recht zur Errichtung und Benützung des Bauwerkes (Kühlhauses) auf ihrem Grund und Boden ein. Nach Ablauf der Nutzungsdauer von 15 Jahren geht das Bauwerk samt allem erd-, mauer-, niet- und nagelfesten Zubehör ablösefrei in das Eigentum der Liegenschaftseigentümerin über. Als Entgelt für die Einräumung der im Vorabsatze vereinbarten Errichtungs- und Benützungsrechte ist von der Firma an die Bw eine jährliche Zahlung von 21.996,- Schilling wertgesichert zu entrichten.

Am 29. Juni 2011 fand vor der h.o. Behörde ein Erörterungsgespräch folgenden Inhaltes statt:

Vorab gibt Frau E- bekannt, dass die Bw im Juni 2011 verstorben ist.

Hinsichtlich der streitgegenständlichen Liegenschaft gebe es bereits einen Kaufinteressenten für Liegenschaft samt Bauwerk. Das heiße, die Superädifikatseigenschaft falle wegen Eigentümeridentität zukünftig weg, sollte der Kaufvertrag zustande kommen.

Bauwerber sei die Fa. P-KEG gewesen. Frau E- führt aus, dass ihr die Berufungswerberin mitgeteilt habe, sämtliche Gesellschafter seien Landwirte gewesen und die Kühlhalle sei ein landwirtschaftlicher Nutzbau.

Die Vertreterin des Finanzamtes führt hiezu aus, zum Zeitpunkt der Baubewilligung sei die Widmung noch Grünland gewesen. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Feststellungsbescheides zum 1. Jänner 1999 sei die Widmung bereits Bauland Agrargebiet. Die KEG habe vor Erlassung des Bescheides keinerlei Grundbesitz gehabt. Demzufolge sei eine landwirtschaftliche Nutzung dieses Grundstückes ausgeschlossen, weil das Grundstück im Besitz einer anderen Person sei. Hätte die P-KEG (Zusammenschluss mehrerer Landwirte, Landwirte in Kooperation) landwirtschaftlichen Grundbesitz besessen und bewirtschaftet, dann wäre die Kühlhalle als landwirtschaftlicher Nutzbau zu bewerten gewesen, der im landwirtschaftlichen Einheitswert abgegolten sei.

Frau E- führt dazu aus, dass Frau Ing. T.. noch anderen landwirtschaftlichen Grundbesitz habe, wovon im Zuge der Konkursabwicklung Liegenschaften verkauft worden seien. Das

berufungsgegenständliche Grundstück gehöre ebenfalls zum landwirtschaftlichen Grundbesitz, sei aber noch nicht verkauft worden. Die Insolvenzeröffnung über das Vermögen der Bw sei Ende 2005 erfolgt. Zu den Verhältnissen 1.1.1999 könne daher keine Aussage getroffen werden.

Die Vertreterin des Finanzamtes führt hiezu aus, dass zum Zeitpunkt 1.1.1999 ein landwirtschaftlicher Betrieb der Frau Ing. T. (Steuernr.) existiert habe. Aufgrund der Bauwerber und der für das Finanzamt absehbaren anderen Nutzung des Grundstückes Nr. xy. als im landwirtschaftlichen Betrieb der Frau Ing. T.. sei dieses Grundstück als eigene wirtschaftliche Einheit zu erfassen gewesen. Der landwirtschaftliche Akt der Frau Ing. T. sei inzwischen gelöscht worden.

Frau E- führt dazu aus, dass nach den von der Berufungswerberin erteilten Informationen, die bauwerbende KEG ein Zusammenschluss von Landwirten gewesen sei, darunter auch die Berufungswerberin selbst und dass die Halle von den Landwirten (Obstbaubetrieben) zur Lagerung des Obstes verwendet worden sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes ergänzt dazu, dass, unabhängig wie viele Personen diese Halle benutzt hätten, eine eigene wirtschaftliche Einheit anzunehmen gewesen sei, zumal Frau Ing. T. dieses Gebäude nicht alleine im Rahmen ihres landwirtschaftlichen Betriebes genutzt habe.

Frau E- entgegnet hiezu, dass die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums im Zusammenhang mit einem Superädifikat ja immer voraussetze, dass der Liegenschaftseigentümer und der Eigentümer des Superädifikates unterschiedliche Personen seien, weil man sonst rechtlich gar kein Superädifikat zu beurteilen habe. Im gegenständlichen Fall sei Frau Ing. T.. Gesellschafterin der KEG gewesen, die das Bauwerk errichtet habe und sohin Eigentümerin des Superädifikates. Sie habe als Gesellschafterin der KEG die Halle auch selbst genutzt. Auch aus diesem Grund sei das wirtschaftliche Eigentum noch näher bei der Bw. zu sehen als in anderen Fällen, wo ein Superädifikat zu bewerten sei, jedoch der Liegenschaftseigentümer und der Eigentümer des Superädifikates absolut unterschiedliche Personen seien und der Liegenschaftseigentümer am Eigentum des Superädifikates auch nicht beteiligt sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnet, dass landwirtschaftliche Gebäude, die Teil eines landwirtschaftlichen Betriebes seien, nach den bewertungsrechtlichen Bestimmungen (landwirtschaftliches Vermögen) ausschließlich von Landwirten selbst im Rahmen ihres landwirtschaftlichen Betriebes genutzt werden dürften.

Frau E- ergänzt dazu, Frau Ing. T.. sei persönlich haftende Gesellschafterin der KEG gewesen. Sie habe den Vertrag praktisch auf beiden Seiten unterschrieben. Auf der einen Seite als Liegenschaftseigentümerin und auf der anderen Seite als persönlich haftende Gesellschafterin der das Bauwerk errichtenden KEG, was das Naheverhältnis verstärke und auch die Einflussmöglichkeit der Liegenschaftseigentümerin auf die Belange der KEG. Frau Ing. T.. habe ausschließlich einen Obstbaubetrieb geführt.

Die Vertreterin des Finanzamtes stellt fest, dass die Nutzung des Superädifikates nicht nur den landwirtschaftlichen Zwecken der Berufungswerberin alleine, sondern auch den Zwecken der anderen Gesellschafter gedient habe. Festgestellt werde, dass der landwirtschaftliche Betrieb zum 1.1.1999 ein Flächenausmaß von 7,9494 ha landwirtschaftlich genutzt, eine Forstfläche von 0,5263 ha und eine gärtnerisch genutzte Fläche von 0,3874 ha aufgewiesen habe. Bei der Berechnung des Einheitswertes sei von einem Ertragswert für landwirtschaftlich genutzte Flächen von 108.612,00 Schillingen, für Niederwald von 368,00 S, für gärtnerisch genutzte Flächen von 16.266,00 S und von einem Zuschlag für Obstbau von 111.384,00 S auszugehen gewesen. Erfasst sei der landwirtschaftliche Betrieb unter der EW-AZ St.Nr. gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Tatsache, dass nicht die Bw, sondern die "P KEG" ursprünglich den Antrag auf Baubewilligung zum Neubau eines Kühlhauses mit Allzweckhalle gestellt hat reicht für sich alleine noch nicht aus, die KEG bzw. deren Rechtsnachfolger als Eigentümer dieses Gebäudes zu betrachten. Selbst wenn tatsächlich unterschiedliche Eigentumsverhältnisse vorliegen, reicht auch dies für sich alleine noch nicht aus, *zwei* wirtschaftliche Einheiten anzunehmen. 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, dass somit das Gebäude (unselbstständiger) Bestandteil des Grund und Bodens wird.

Die Annahme zweier getrennter wirtschaftlicher Einheiten ist nur dann gerechtfertigt, wenn der Bauführer bzw. Nutzer des Gebäudes auch der wirtschaftliche Eigentümer des Gebäudes ist.

Im vorliegenden Fall ist daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu prüfen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zum Stichtag 1.1.1999 der Errichter über das Gebäude eine Herrschaft ausübt, die wirtschaftlich der Stellung nahe kommt, die dem zivilrechtlichen

Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht (vgl. VwGH 17. 2. 1992, [90/15/0117](#)).

Gemäß [§ 2 Abs. 1 BewG 1955](#) 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 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.

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

Gemäß [§ 51 Abs. 3 BewG 1955](#) gilt als Grundstück auch ein Gebäude, das auf fremden Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist (s.o.).

Gegenstand der Bewertung ist die wirtschaftliche Einheit (§2 BewG). Bei Eigentümeridentität hinsichtlich Grund und Boden und Gebäude ist eine wirtschaftliche Einheit anzunehmen. Soll nun mit [§ 51 Abs. 3 BewG 1955](#) das (auf fremden Grund errichtete) Gebäude als solches als eigene wirtschaftliche Einheit erfasst werden, dürfen *keine* identen Eigentumsverhältnisse vorliegen (s. Otto Taucher in Hofmeister/ Rechberger/ Zitta, Bauten auf fremden Grund, S. 279).

Regelmäßig ist der zivilrechtliche Eigentümer auch der wirtschaftliche Eigentümer (vgl. z. B. VwGH 18. 12. 1997, [96/15/0151](#); VwGH 19. 3. 2002, [99/14/0286](#)). Nur in besonders gelagerten Fällen fallen rechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander. In der Regel sind rechtliches und wirtschaftliches Eigentum dann getrennt, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d. h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. zB. VwGH 28. 11. 2002, [2001/13/0275](#)).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 17.4.1989, ZI. [88/15/0097](#)) ist unbestritten, dass steuerlich und damit auch bewertungsrechtlich ein Gebäude auch einem anderen als dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zugerechnet werden kann. Ein solcher Fall

liegt u.a. vor, wenn die im §24 Abs.1 lit.d BAO angeführten Voraussetzungen gegeben sind. Danach liegt wirtschaftliches Eigentum vor, wenn der Besitzer des Gebäudes, auch wenn er nicht zivilrechtlicher Eigentümer ist, den Besitz so ausübt, als stehe ihm die alleinige Herrschaftsgewalt zu. Das heißt, er muss wirtschaftlich die Stellung einnehmen, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht. Dies ist dann anzunehmen, wenn der Errichter des Gebäudes die positiven Befugnisse des Eigentumsrechtes auszuüben in der Lage ist und zugleich auch den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer geltend machen kann. Die Frage der Zurechnung ist jeweils nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles zu beurteilen (vgl. VwGH vom 12.2.1986, [84/13/0034](#)).

Nach Rössler/Troll, Kommentar zum dt. Bewertungsrecht, (s. auch Otto Taucher in Hofmeister/ Rechberger/ Zitta, Bauten auf fremden Grund, S. 279) sprechen insbesondere gegen die Anerkennung wirtschaftlichen Eigentums beim Errichter:

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

Nach Lehre und Rechtsprechung begründen bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum (vgl. z. B. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 24, Tz 9). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 17. 2. 1992, ZI. 90/15/0117, ausgesprochen hat, wäre die Zurechnung einer Sache, an der bloß Verwaltungs- und Nutzungsrechte bestehen, unter Berufung auf [§ 24 Abs. 1 lit. d BAO](#) an den Berechtigten nur dann gerechtfertigt, wenn die dem Berechtigten eingeräumten Rechte diesem eine eigentümerähnliche Stellung verschaffen. Auch ein Pächter etwa, der den gepachteten Betrieb auf eigene Rechnung führt, ist deshalb noch nicht wirtschaftlicher Eigentümer.

Gegenständlicher Bescheid betrifft den Stichtag 1. Jänner 1999, also Jahre vor der Auflösung der "P KEG". Maßgeblich sind somit die Verhältnisse zu diesem Stichtag.

Das (zivilrechtliche) Eigentum an Grundstücken einschließlich der sich darauf befindlichen Gebäuden ist aus dem Grundbuch ersichtlich. Nach diesem steht das gegenständliche Grundstück 6169, samt Baufläche (Gebäude) im (zivilrechtlichen) Alleineigentum der Berufungswerberin.

Laut dem Vertrag über die Errichtung und Benützung eines Bauwerkes vom 16. 12. 1997 ist von der Firma an die Bw. eine jährliche Zahlung von 21.996,- Schilling (wertgesichert) als Entgelt für die Einräumung der vereinbarten Errichtungs- und Benützungsrechte zu entrichten.

Nach Ablauf der vereinbarten Nutzungsdauer geht das Bauwerk ablösefrei in das Eigentum der Liegenschaftseigentümerin über.

Das berufungsgegenständliche Grundstück hat zum landwirtschaftlichen Grundbesitz der Frau Ing. T.. gehört und ist im Rahmen ihres landwirtschaftlichen Betriebes genutzt worden.

Frau Ing. T.. war gleichzeitig persönlich haftende Gesellschafterin der KEG, welche das Gebäude errichtet hat. Der Berufungswerberin ist dahingehend zu folgen, dass auf Grund dieser Konstellation ein starkes Naheverhältnis gegeben war, welches die Einflussmöglichkeit der Liegenschaftseigentümerin auf die Belange der KEG und die Nutzung des Gebäudes erkennen lässt. Der Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber der zivilrechtlichen Eigentümerin war somit nicht erkennbar gegeben.

Für die Eigentümeridentität spricht auch die Tatsache, dass die streitgegenständliche Liegenschaft in Pausch und Bogen samt Gebäude verkauft werden soll.

Gemäß [§ 30 Abs. 1 BewG 1955](#) gehören zum landwirtschaftlichen Vermögen alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonderkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient (landwirtschaftlicher Betrieb).

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen liegt grundsätzlich auch dann vor, wenn der Betrieb vom Eigentümer nicht selbst bewirtschaftet wird, sondern verpachtet ist.

Die Bw hat das Gebäude im Rahmen ihres landwirtschaftlichen Betriebes für ebensolche Zwecke genutzt. Dass auch im Rahmen der KEG – deren Gesellschafterin die Bw war – eine solche landwirtschaftliche Nutzung aufgrund einer Nutzungsvereinbarung erfolgt ist, tut der Zurechnung zum landwirtschaftlichen Vermögen der Bw. demnach keinen Abbruch.

Gemäß [§ 22 Abs. 1 BewG 1955](#) wird der Einheitswert für wirtschaftliche Einheiten (Untereinheiten), für die ein Einheitswert festzustellen ist unter anderem dann nachträglich festgestellt (Nachfeststellung), wenn die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt neu gegründet wird. Diese Voraussetzung ist daher in gegenständlichem Fall nicht erfüllt.

Gemäß [§ 22 Abs. 2 BewG 1955](#) werden der Nachfeststellung die Verhältnisse zugrunde gelegt, die auf den Beginn des Kalenderjahres ermittelt worden sind, das dem maßgebenden Ereignis folgt (Nachfeststellungszeitpunkt).

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (vgl. Ritz³, §115, Tz6, VwGH 20.4.1998, [95/13/0191](#), VwGH 7.6.2001, [95/15/0049](#) und VwGH 26.1.2004, [2000/17/0172](#)). Die amtswegige Ermittlungspflicht stößt dort an Grenzen, wo der Behörde weitere Nachforschungen nicht zugemutet werden können (VwGH 27.7.1994, [92/13/0140](#)).

Auf Grund des lange zurückliegenden Feststellungszeitpunktes und der Tatsache, dass einerseits die Gemeinschuldnerin bereits verstorben ist, die Masseverwalterin jedoch erst im Jahre 2005 mit dem Fall befasst worden ist, stoßen die Sachverhaltsermittlungen an die oben angeführten Grenzen.

Der Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat im Rahmen einer mündlichen Senatsverhandlung wurde im Zuge des Erörterungsgespräches zurückgezogen.

Dem Berufungsbegehren war nach dem oben Gesagten zu entsprechen.

Wien, am 5. Juli 2011