



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungserberin gegen den gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid des Finanzamtes Schärding vom 8. August 2002 betreffend Einheitswert zum 1. Jänner 2002 (Nachfeststellung) hinsichtlich des Grundbesitzes EZ x, KG R, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Ing. B erwarb im Jahr 1996 durch Kauf die Liegenschaft EZ x, KG R., bestehend aus den Grundstücken 693, 694/1 und 696/1 im Gesamtausmaß von 33.078 m². Ab dem 1.1.1997 wurde der als landwirtschaftlicher Betrieb bewertete Grundbesitz Ing. B zugerechnet.

Die Betriebsprüfungsstelle des Finanzamtes Schärding teilte am 26.8.1999 der Bewertungsstelle dieses Finanzamtes mit, dass die Berufungswerberin (im Folgenden auch als B KEG bezeichnet) auf der Liegenschaft des Ing. B ein Superädifikat errichte. Der Bauplan sei vor Gründung der KEG eingereicht worden und laute noch auf Ing. B. Die KEG habe das Gebäude mit Ausnahme des Wohntraktes aktiviert und daraus Vorsteuern geltend gemacht.

In der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes und Festsetzung des Grundsteuermessbetrages land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zum 1.1.2002 führte Ing. B das Wirtschaftsgebäude als fremdes Gebäude auf den eigenen Grundstücken an und nannte als Eigentümer die B KEG.

Mit (dem an Ing. B gerichteten) Bescheid vom 16. Juli 2002 stellte das Finanzamt zum 1.1.2002 im Wege der Nachfeststellung für das Wirtschaftsgebäude, bewertet als Geschäftsgrundstück, einen Einheitswert von € 26.600.- und einen erhöhten Einheitswert von € 35.900.- fest. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Fortschreibung erforderlich war, weil ein Neubau errichtet wurde.

Am 8. August 2002 erließ das Finanzamt einen gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid, welcher inhaltlich dem Bescheid vom 16. Juli 2002 entsprach, aber nicht mehr an Ing. B, sondern an die Berufungswerberin gerichtet war.

Gegen diesen Bescheid (betreffend den Einheitswert des Wirtschaftsgebäudes auf dem Grundstück 694/1) erhob Ing. B als Vertreter der Berufungswerberin fristgerecht **Berufung**. Er führte aus, dass das Gebäude eindeutig ein landwirtschaftliches Wirtschaftsgebäude und nicht wie im Bescheid angeführt ein Geschäftsgebäude sei. Er sei zwar Eigentümer des Grundstückes, das Gebäude stehe aber im Eigentum der Personengesellschaft B KEG, bei welcher er Komplementär sei. Die B KEG sei im Firmenbuch mit dem Geschäftszweig Landwirtschaft eingetragen. Sie betreibe seit ihrer Gründung landwirtschaftliche Urproduktion (Hanf, Öllein, Getreide, Mais, Stilllegung usw.) und keine gewerblichen Tätigkeiten. Da das Gebäude eindeutig der Landwirtschaft diene, beantragte er die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Auf Vorhalt der Rechtsmittelbehörde legte Ing. B. u.a. auch den zwischen der Berufungswerberin und ihm abgeschlossenen schriftlichen Vertrag vom 25. September 1998 vor, mit welchem die Errichtung einer land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte und das Betreiben des landwirtschaftlichen Betriebes durch die Berufungswerberin vereinbart wurden (Superädifikatsvertrag). Der Vertrag lautet auszugsweise:

§ 1 Vertragsparteien, Vertragsgegenstand

- 1) *B ist grundbürgerlicher Eigentümer des Grundstückes 694/1 EZ x, KG R.*
- 2) *B hat mit der B KEG Einvernehmen darüber erzielt, dass eine landwirtschaftliche Betriebstätte auf dem im Ansatz genannten Grundstück errichtet werde.*
- 3) *B stellt der B KEG auf Grund und nach Maßgabe der Bestimmungen dieser Vereinbarung das Grundstück bzw. den Grundstücksteil des Grundstückes 694/1 EZ x, KG R., welcher im beiliegenden Lageplan festgehalten und mit rot gekennzeichnet ist, unentgeltlich zur Verfügung und räumt hiermit der B KEG das unentgeltliche Recht ein, auf diesem Grundstücksteil laut beiliegender Planskizze eine landwirtschaftliche Betriebsstätte in der Rechtsform eines Superädifikates (§ 435 ABGB) zu errichten. Durch die Bauführung werden die Eigentumsverhältnisse am Grundstück nicht verändert.*

Der beiliegende Lageplan ist integrierender Bestandteil dieses Vertrages.

§ 2 Errichtung und Kosten

- 1) *Die B KEG errichtet auf dem in § 1 genannten Grundstück bzw. Grundstücksteil auf Kosten der B KEG eine landwirtschaftliche Betriebsstätte in Form zweier Gebäude samt Nebenanlagen.*
- 2) *Für den Betrieb der B KEG werden die Verkehrsaufschließung sowie Anschlüsse für Wasser von B auf seine Kosten beigestellt. Die Anschluss- und Benützungsgebühren werden von B getragen, ebenso mit dem Grundstück verbundene Steuern und Abgaben. Steuern und Abgaben, die sich auf das Gebäude beziehen, sind von der B KEG zu entrichten. Erforderliche Errichtungs-/Verlegungskosten von der Anschlussstelle zum Gebäude auf dem vertragsgegenständlichen Grundstück werden von der B KEG getragen. Die Kosten für Anschlüsse von Strom und Telefon – soweit erforderlich – sowie die laufenden Kosten hierfür werden von der B KEG getragen.*

§ 3 Betrieb

- 1) *Der landwirtschaftliche Betrieb wird von der B KEG betrieben. Eine nicht landwirtschaftliche Nutzung ist mit B gesondert zu vereinbaren.*

§ 4 Haftung

- 1) *Die B KEG und B vereinbaren hiermit, dass B keinerlei Haftung für allfällige Schäden – gleich welcher Art auch immer – übernimmt, die im Zusammenhang mit der Errichtung, dem Betrieb der B KEG entstehen.*

§ 5 Dauer

1) Diese Vereinbarung wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Beide Vertragsteile haben das Recht, diese Vereinbarung unter Einhaltung der sechsmonatigen Frist mit eingeschriebenem Brief zu kündigen, jedoch frühestens nach Ablauf von 10 Jahren ab Wirkungskraft dieser Vereinbarung. Nach 25 Jahren (Buchwert = Null) gehen die Gebäude unentgeltlich an B.

2) Erfolgte die Kündigung durch die B KEG

1. weil B wesentliche Bestimmungen dieser Vereinbarung nicht einhält und der schriftlichen Aufforderung zur Einhaltung innerhalb angemessener Frist nicht nachkommt, fällt das Bauwerk (Superädifikat) in das Eigentum des B und B hat hiefür den Buchwert (bei einer zugrundegelegten Abschreibaauer von 25 Jahren = 4 % p.a. ab Inbetriebnahme) an die B KEG zu zahlen; oder

2. aus anderen Gründen, hat B das Recht, das Bauwerk (Superädifikat) zum Buchwert ins Eigentum zu übernehmen. Falls B von diesem Recht nicht Gebrauch macht, ist die B KEG über Verlangen des B verpflichtet, das Bauwerk (Superädifikat) auf eigene Gefahr und Kosten abzutragen und den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen, wobei diese Arbeiten im Einvernehmen mit B durchzuführen sind.

3) Erfolgte die Kündigung durch B

1. weil die B KEG wesentliche Bestimmungen dieser Vereinbarung nicht einhält und der schriftlichen Aufforderung zur Einhaltung innerhalb einer angemessener Frist nicht nachkommt, hat B. das Recht, das Bauwerk (Superädifikat) zum Buchwert ins Eigentum zu übernehmen. Falls B von diesem Recht nicht Gebrauch macht, ist die B KEG über Verlangen des B verpflichtet, das Bauwerk (Superädifikat) auf eigene Gefahr und Kosten abzutragen und den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen, wobei diese Arbeiten im Einvernehmen mit B durchzuführen sind.

2. weil die B KEG den Betrieb einstellt, hat B das Recht, das Bauwerk (Superädifikat) zum Buchwert ins Eigentum zu übernehmen. Falls B von diesem Recht nicht Gebrauch macht, ist die B KEG über Verlangen des B verpflichtet, das Bauwerk (Superädifikat) auf eigene Gefahr abzutragen und den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen, wobei diese Arbeiten im Einvernehmen durchzuführen sind; oder

3. aus anderen Gründen, fällt das Bauwerk (Superädifikat) in das Eigentum des B und B hat hiefür den Buchwert (bei einer zugrundegelegten Abschreibaauer von 25 Jahren = 4% p.a., ab Inbetriebnahme) an die B KEG als Ablöse zu zahlen.

4) Wenn im Falle der Beendigung dieser Vereinbarung das Bauwerk (Superädifikat) zum Buchwert in das Eigentum des B übergeht, ist dies B innerhalb von sechs Wochen nach Ablauf der sechsmonatigen Kündigungsfrist geräumt zu übergeben, wenn vorher über die Entrichtung (Fälligkeit) der Ablösesumme (Buchwert) eine entsprechende Vereinbarung getroffen wurde.

§ 6 Rechtsnachfolge

Die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen beiderseits auf jeweilige Rechtsnachfolger über.

§ 5 Belastungs- und Veräußerungsverbot

Für das Bauwerk (Superädifikat) besteht ein Belastungs- und Veräußerungsverbot.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 2 Abs. 1 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 Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen.

Nach § 2 Abs. 2 BewG kommen mehrere Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.

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

Nach § 30 Abs. 1 Z. 1 BewG 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).

Nach § 51 Abs. 3 BewG 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.

Wird ein Gebäude (wie im berufungsgegenständlichen Fall) auf dem Grundstück nicht nur zu vorübergehenden Zwecken errichtet, dh. das Gebäude so aufgeführt, dass es stets auf der Liegenschaft bleiben soll, bewirkt der Grundsatz "superficies solo cedit", dass der Grund-

eigentümer (zivilrechtliches) Eigentum am Gebäude erlangt, dass somit das Gebäude (unselbstständiger) Bestandteil des Grund und Bodens wird.

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 das (auf fremden Grund errichtete) Gebäude als solches als wirtschaftliche Einheit erfasst werden, dürfen keine identen Eigentumsverhältnisse vorliegen (s. Otto Taucher in Hofmeister/ Rechberger/ Zitta, Bauten auf fremden Grund, S. 279).

Das (zivilrechtliche) Eigentum an Grundstücken einschließlich der sich darauf befindlichen Gebäude ist aus dem Grundbuch ersichtlich. Nach diesem steht das gegenständliche Grundstück im (zivilrechtlichen) Alleineigentum des Ing. B. Nach der Vereinbarung vom 25. September 1998 hat Ing. B die Errichtung eines Gebäudes auf seinem Grundstück durch die Berufungswerberin vereinbart. Sein zivilrechtliches (grundbürgerliches) Eigentum am Grundstück einschließlich des darauf errichteten Gebäudes blieb dadurch aber unberührt.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 17.4.1989, Zl. 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 (vgl. VwGH vom 12.2.1986, 84/13/0034), 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.

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.

Im berufungsgegenständlichen Fall gehen nach § 5 Abs. 1 des Vertrages vom 25. September 1998 die Gebäude nach 25 Jahren (Buchwert = Null) unentgeltlich an Herrn Ing. B.

Nach § 5 Abs. 2 Punkt 2 (Kündigung der Berufungswerberin aus anderen Gründen) und Abs. 3 Punkt 1 und 2 (Kündigung durch Ing. B) hat Ing. B das Recht, von der Berufungswerberin den Abriss des Gebäudes zu verlangen.

Diese Rechte des Grundeigentümers (unentgeltlicher Erwerb des Gebäudes nach 25 Jahren, Recht auf Abriss des Gebäudes in bestimmten Kündigungsfällen bereits nach 10 Jahren) sind Hinweise für das wirtschaftliche Eigentum des Grundeigentümers. Der Errichterin des Gebäudes (Berufungswerberin) bleiben wesentliche Befugnisse des Eigentumsrechtes verwehrt; sie hat insbesondere das Recht nicht, den Grundeigentümer von der Einwirkung auf die Sache auszuschließen. Sie muss in bestimmten Fällen auf Verlangen des Grundeigentümers (bei Selbstkündigung möglicherweise bereits nach 10 Jahren) das Gebäude auf eigene Gefahr abtragen zu lassen.

Das strittige Gebäude ist somit nicht der Berufungswerberin, sondern Ing. B als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen.

Der Berufung war daher - wenn auch aus anderen als den in der Berufung genannten Gründen – stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Linz, 29. April 2003