

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., X., vertreten durch W.S., über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 30. April 2014, EW-AZ 1-1, betreffend Einheitswert des Grundvermögens, Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2013, Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde mit dem Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2013 vom 30. April 2014, Wertfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG, der Einheitswert für die Grundstücke Nr. 1/1, 1/2 und 1/3 der EZ 1 KG A a gegenüber der Bf., der Beschwerdeführerin, mit € 332.800,--, der um 35 % erhöhte Einheitswert mit € 449.200,-- festgesetzt. In diesem Wert ist auch ein Gebäudewert enthalten. In der Begründung des Bescheides wurde ausgeführt, dass die Fortschreibung erforderlich war, weil eine Änderung im Flächenausmaß eingetreten ist.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht, dass in die Bemessungsgrundlage auch ein Gebäudewert mit € 27.613,30 eingerechnet wurde. Bei den Gebäuden handle es sich um Superädifikate, weshalb der Antrag gestellt wurde, den Einheitswert für Grund und Boden ohne Berücksichtigung der Superädifikate rückwirkend neu festzusetzen.

Mit der Beschwerde wurde auch eine Ablichtung des Bestandvertrages vom 21. bzw. 22. September 1994, abgeschlossen zwischen Herrn BG1 und Frau BG2 als Bestandgeber und der BN als Bestandnehmerin überreicht sowie ein Nachtrag zu diesem Bestandvertrag vom 4. April bzw. 14. Juli 1995. Die für den gegenständlichen Fall wesentlichen Punkte des Bestandvertrages lauten:

„/.

Die Bestandgeber sind Eigentümer der Grundstücke 1/1 und 1/2 vorgetragen in EZ 1, Grundbuch A a, Bezirksgericht B..

Bestandgegenstand sind die vorgenannten, im beiliegenden Lageplan dargestellten Grundstücke im Gesamtausmaß von ca. 50.000 m².

II.

Der Bestandnehmer mietet den Bestandgegenstand um auf dem Bestandgegenstand geschäftlichen Zwecken dienende Baulichkeiten und Anlagen zu errichten und um diese Baulichkeiten, Anlagen und Verkehrsflächen an Dritte zu vermieten.

Der Bestandnehmer ist auch berechtigt Teile des Bestandgegenstandes an Dritte zu dem Zweck unterzuvermieten, daß diese auf den in Unterbestand gegebenen Teilflächen Baulichkeiten, Anlagen und Verkehrsflächen errichten.

Auf dem Bestandgegenstand dürfen jedoch keine Wohnbauten oder Wohnungen errichtet werden, die errichteten geschäftlichen Zwecke dienenden Bauten dürfen nicht für Wohnzwecke verwendet, in Bestand oder sonstwie für Wohnzwecke überlassen werden.

III.

Das Bestandverhältnis hat am 1.1.1993 begonnen und ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Es kann von jedem der vertragschließenden Teile unter Einhaltung einer zweijährigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonats aufgekündigt werden. Die Vermieter verzichten jedoch für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz und Eigentum der vertragsgegenständlichen Liegenschaft das Bestandverhältnis vor dem 31.12.2043 durch Kündigung zur Auflösung zu bringen.

.....

VII.

Die von der Liegenschaft im Zuge der behördlichen Bewilligungsverfahren infolge Bebauung zu entrichtenden Kosten, Beiträge und Gebühren (z.B. Straßenherstellungskosten, Anliegerleistungen, Anschließungskosten, Gebühren für Stromanschluß, Wasseranschluß, Kanalanschluß) sowie die laufend von der Liegenschaft infolge der Bebauung zu entrichtenden Gebühren für Versorgung und Entsorgung sind von der Bestandnehmerin zu tragen und hat die Bestandnehmerin die Bestandgeber diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

.....

IX.

Die Bestandnehmerin kann gegen die Forderungen der Bestandgeber nur mit solchen Gegenforderungen aufrechnen, denen ein Einwand der Bestandgeber nicht entgegensteht.

Die Bestandgeber verpflichten sich bereits heute als Grundeigentümer vor Behörden die erforderlichen Zustimmungen oder Erklärungen zur Vornahme von geplanten Bauführungen und Maßnahmen aller Art zu erteilen, welche für den Umbau, den Abbruch und die Neuerrichtung von Baulichkeiten auf dem Bestandgegenstand vom Grundeigentümer abzugeben sind.

X.

Im Falle der Beendigung des Bestandverhältnisses sind die Bestandgeber berechtigt zu verlangen; daß die Bestandnehmerin den Bestandgegenstand auf ihre Kosten von den von ihr oder ihren Untermietern errichteten Gebäuden räumt und den früheren Zustand (einschließlich Entfernung der unterirdischen Einbauten) wieder herstellt, oder daß die auf dem Bestandgegenstand errichteten Gebäude entschädigungslos in das Eigentum der Bestandgeber übergehen.

.....

XII.

Die vertragschließenden Teile kommen überein, daß der gegenständliche Bestandvertrag bürgerlich eingetragen werden soll und erteilen sohin BG1, geb; 11 und BG2, geb. 12 ihre ausdrückliche Einwilligung, daß aufgrund dieses Vertrages im Grundbuch A a, Bezirksgericht B. ob der Liegenschaft EZ 1 das Bestandsrecht für die BN an Grundstücken 1/1 und 1/2 für die Zeit bis zum 31.12.2043 einverleibt werde.

XIII.

Der Bestandnehmerin ist es nicht gestattet von ihr errichtete Superädifivate an Dritte zu veräußern oder sei es im Rahmen der Unternehmensveräußerung oder auf eine andere Weise die aufgrund dieses Vertrages festgelegten Bestandsrechte an Dritte zu übertragen oder in eine andere Gesellschaft, sei es auch durch Fusion einzubringen.“

Im Nachtrag zu diesem Bestandvertrag erklären die Vermieter für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz und Eigentum der vertragsgegenständlichen Liegenschaft das Bestandverhältnis nicht vor dem 31.12.2045 durch Kündigung zur Auflösung zu bringen.

Diese Beschwerde wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Beschwerdeverentscheidung vom 16. Dezember 2014 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Gem. § 15 Abs. 1 Bewertungsgesetz gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs. Entsprechend Abs. 3 gilt auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, als Grundstück, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.

Voraussetzung für die Zurechnung eines Gebäudes an einen anderen als den Grundeigentümer ist dessen Verfügungsmacht über das Gebäude (z.B. Belastungs- oder Veräußerungsmöglichkeit).

Laut Punkt XIII. des vorgelegten Bestandsvertrages ist es der Bestandnehmerin eine Veräußerung nicht gestattet.

Punkt X. sieht im Falle einer Beendigung des Bestandsverhältnisses entweder die Wiederherstellung des früheren Zustandes oder einen entschädigungslosen Übergang der Gebäude in das Eigentum der Bestandgeber vor.

Aufgrund dieser Vereinbarungen ist die Bestandnehmerin nicht berechtigt wie ein Eigentümer über die Gebäude zu verfügen. Eine Bewertung als Gebäude auf fremden Grund und Boden kann daher nicht erfolgen.“

In dem gegen diese Erledigung nach Fristverlängerungen eingebrachten Vorlageantrag wird in der Begründung ausgeführt (ohne Hervorhebungen):

„Seitens des Finanzamtes wurden im Einheitswertbescheid EW-AZ 1-1 zum 1. Jänner 2013, vom 30. April 2014, die Baulichkeiten auf fremden Grund in Höhe von € 27.613,30 in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Einheitswertes miteinbezogen. Mit Bescheidbeschwerde vom 19. Mai 2014 wurde beantragt die Baulichkeiten auf fremden Grund aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16. Dezember 2014, zugestellt am 23. Dezember 2014, wurde die Beschwerde unseres oben angeführten Mandanten gegen den Feststellungsbescheid zum 1.Jänner 2013, vom 30. April 2014, als unbegründet abgewiesen. Innerhalb offener Frist gem. § 264 BAO wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Beschwerdegründe:

1. Gesetzliche Grundlagen:

§ 2 Abs. 1 BewG bestimmt, dass jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten ist. 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.

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

Gem. § 51 Abs. 1 gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs. Jede wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens bildet ein selbständiges Grundstück im Sinne des Bundesgesetzes.

§ 51 Abs. 3 besagt, dass auch ein Gebäude, das auf fremden Grund und Boden errichtet ist, als Grundstück gilt, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.

Auf Mietverträge zwecks Errichtung von geschäftlich genutzten Superädifikaten werden die Kündigungsbestimmungen des MRG analog angewendet. Nach Ablauf der

Kündungsverzichtsfrist ist eine Kündigung durch den Bestandsgeber sohin nur unter der zusätzlichen Voraussetzung des Vorliegens eines wichtigen Kündigungsgrundes möglich.

2. Sachverhalt:

Mit 21.9./22.9.1994 wurde zwischen BG1 und BG2 (Bestandsgeber) und der B.N (Bestandnehmer) ein Bestandsvertrag abgeschlossen (Vertrag siehe Anlage, Nachtrag vom 4.4.95/14.7.95 - Erklärung verweist darauf).

Danach mietet der Bestandnehmer den Bestandgegenstand um darauf geschäftlichen Zwecken dienende Baulichkeiten und Anlagen zu errichten und um diese an Dritte zu vermieten. Der Bestandnehmer ist berechtigt Teile des Bestandgegenstandes an Dritte zu dem Zweck unterzuvermieten, dass diese auf den in Unterbestand gegebenen Teilflächen Baulichkeiten, Anlagen und Verkehrsflächen errichten.

Das Bestandverhältnis hat am 1.1.1993 begonnen und ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann laut Vertrag von jedem der vertragschließenden Teile unter Einhaltung einer zweijährigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonats aufgekündigt werden (Anm: diese Vertragsbestimmung kommt aufgrund der Kündigungsbestimmungen des MRG allerdings nicht zum Tragen, gilt für Punkt III. und Punkt VIII des Vertrages), wobei die Vermieter jedoch für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitz und Eigentum der vertragsgegenständlichen Liegenschaft darauf verzichten das Bestandverhältnis vor dem 31.12.2043 durch Kündigung zur Auflösung zu bringen.

Im Grundbuch wurde das Superädifikat auf GSt 1/2 im A2-Blatt angemerkt, weiters wurde ein Bestandsrecht auf GSt 1/1 und 1/2 bis 2045-12-31 zugunsten der BN eingetragen. (Grundbuchsatzug siehe Anlage)

Am 27.11./4.12.1995 wurde ein (Unter)bestandsvertrag zwischen der BN und der UB, abgeschlossen (Zusatzvereinbarung 19.10./09.11.2007 - neuer Vertrag verweist darauf).

In der Folge haben BG als Eigentümer der Liegenschaft gegenüber der UB. eine Erklärung abgegeben, dass für den Fall, dass der zwischen ihnen (BG) abgeschlossene Bestandsvertrag vor dem 31.12.2045 aufgelöst werden sollte und zum Zeitpunkt der Auflösung der Bestandsvertrag zwischen B.N und UB. aufrecht besteht, erstere (BG bzw als deren Rechtsnachfolger die Bf) anstelle der BN in den Bestandsvertrag als Vermieter eintreten und UB. direkter Bestandnehmer von BG bzw. nunmehr der Bf werden. Von diesem Recht wurde letztlich auch von der UB. (zwischenzeitig umfirmiert in UF) Gebrauch gemacht.

Mit Kaufvertrag vom 1.2.2015 wurde die betreffende Liegenschaft von Herrn Kommerzialrat BG1 und Frau Generalkonsul Kommerzialrat BG2 an die Bf verkauft.

Hinsichtlich der BN. ist anzuführen, dass diese in weiterer Folge mit der F.N. verschmolzen wurde. Über die F.N. wurde zwischenzeitig ein Konkursverfahren eröffnet.

Eine Auflösung des Vertrages seitens der Bf war nicht möglich, da zunächst der Masseverwalter das Bestandsverhältnis aufrecht erhielt und in der Folge die U.B, nunmehr

umfirmiert in UF, aufgrund der vorliegenden Verträge und Erklärungen von Ihrem Recht auf Aufrechterhaltung des (Unter)bestandsvertrages bestand und die Bf zum Eintritt in den Unterstandsvertrag zwang, sodass nunmehr ab 1.1.2015 die Bf anstelle der F.N. direkte Bestandgeberin der ehemaligen U.B geworden ist.

Rechtliche Beurteilung:

Aus § 51 Abs. 3 BewG geht hervor, dass das Bewertungsrecht Superädifikate (Gebäude auf fremden Grund) als unbewegliche Sachen betrachtet und diese als besondere wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens den Grundstücken gleichsetzt.

Die Trennung des Superädifikats vom Grund und Boden ergibt sich aus § 2 Abs.2 BewG, wonach mehrere Wirtschaftsgüter nur dann zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst werden dürfen, wenn sie demselben Eigentümer gehören. Da diese Voraussetzung beim Superädifikat nicht gegeben ist, können Superädifikate keinesfalls mit dem Grund und Boden mitbewertet werden, selbst dann nicht, wenn sie wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens geworden sind. Ihre Bewertung hat wie bei allen anderen bebauten Grundstücken zu erfolgen, jedoch entfällt der Ansatz eines Bodenwerts.

Unabhängig vom oben gesagten zeigt aber auch das Gesamtbild der Verhältnisse, dass auch das wirtschaftliche Eigentum über die Baulichkeiten beim Mieter und nicht beim Vermieter liegt.

Sowohl der Bestandsvertrag als auch der (Unter)Bestandsvertrag sind auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Auf solche Bestandsverträge zwecks Errichtung von geschäftlich genutzten Superädifikaten werden die Kündigungsschutzbestimmungen des MRG analog angewendet. Nach Ablauf der Kündigungsverzichtsauer ist eine Kündigung durch den Bestandgeber sohin nur unter der zusätzlichen Voraussetzung des Vorliegens eines wichtigen Kündigungsgrundes möglich. Der Mieter kann den Vermieter daher auf unbestimmte Zeit vom Gebrauch und einer etwaigen Verwertung der Baulichkeiten auf fremden Grund (des Superädifikats) ausschließen, weshalb auch der Mieter derjenige ist, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaftsmacht auszuüben in der Lage ist und imstande ist, den Vermieter von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen.

Weitere Gründe, die in Ihrer Gesamtheit für das wirtschaftliche Eigentum des Mieters sprechen im Bestandsvertrag zwischen der Bf (vormals Kommerzialrat BG1 und Kommerzialrat und Generalkonsul BG2) und der F.N. (vormals BN.):

- Mieter errichtet die Baulichkeiten auf eigene Rechnung.*
- Die behördlichen Genehmigungen werden auf Rechnung des Mieters eingeholt.*
- Die Baulichkeiten können an beliebige Dritte vermietet werden.*
- Das Mietverhältnis wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.*
- Es liegt im Machtbereich des Mieters zu entscheiden, ob er die Baulichkeiten bis zum Ende der wirtschaftlichen Nutzungsdauer und der völligen Abnutzung selbst benutzt. Der Mieter hat keinerlei Einfluss darauf.*
- Der Mieter kann das Superädifikat zwar nicht veräußern, das kann jedoch auch der Vermieter nicht, weil letzterer auf unbestimmte Dauer davon vom Mieter ausgeschlossen*

werden kann. Der Mieter kann das Superädifikat jedoch benutzen und vermieten. Er hat den Nutzen, die Chancen und Risiken aus den Baulichkeiten und kann den Vermieter davon ausschließen.

Weitere Gründe, die für das wirtschaftliche Eigentum des Mieters sprechen im Bestandsvertrag zwischen der F.N. (vormals BN.) und der UB:

- Mieter errichtet die Baulichkeiten auf eigene Rechnung. (Pkt 1.4. des Vertrages)
- Die behördlichen Genehmigungen werden auf Rechnung des Mieters eingeholt. (Pkt 1.5. des Vertrages)
- Es wird ausdrücklich festgehalten, dass die errichteten Baulichkeiten im Eigentum des Mieters verbleiben und nicht wesentlicher Bestandteil des Grundstückes sind oder werden. (Pkt 1.6. des Vertrages)
- Ein Vermieterpfandrecht und sonstige Zurückbehaltungsrechte an den dem Mieter gehörenden Anlagen nebst Zubehör sind ausgeschlossen. (Pkt 1.6. des Vertrages). Der Vermieter kann die Baulichkeiten somit nicht uneingeschränkt wie ein Eigentümer verwerten, er hat also in diesem Punkt nicht die uneingeschränkten Eigentumsrechte.
- Der Vermieter hat keinen Einfluss auf den Umfang der Baulichkeiten.
- Der Vermieter hat keinen Einfluss auf die Nutzung (Ausmaß, Intensität) oder die Werterhaltung der Baulichkeiten (Instandhaltung).
- Der Mieter kann die Baulichkeiten übertragen, ganz oder teilweise vermieten und der Vermieter darf dies nur aus sachlich gerechtfertigten Gründen verweigern. (Pkt 8.1. und 8.2. des Vertrages).
- Bei Vertragsende muss der Mieter den ursprünglichen Zustand wieder herstellen. (Pkt 1.7. des Vertrages). Das heißt der Mieter kann die Baulichkeiten auch vorab abtragen oder in einem Zustand zurückgeben, in dem die Baulichkeiten vollkommen „verbraucht“ und „wertlos“ sind. Auf den Zustand der zurückgegebenen Baulichkeiten hat der Vermieter keinen Einfluss. Die technischen Einrichtungen gehen, wie im Vertrag ausgeführt, ohnehin in keinem Fall ins Eigentum des Vermieters über, sodass für diese keinesfalls das wirtschaftliche Eigentum beim Vermieter liegen kann.
- Das Mietverhältnis wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. (Pkt 4.1. des Vertrages).
- Der Vermieter hat keinen Einfluss auf das Ende des Mietvertrages, da dieser auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde. Der Mieter kann den Vermieter daher auch auf unbestimmte Zeit vom Gebrauch und der Verwertung der Baulichkeiten ausschließen. Er kann sich auch aussuchen, ob er den Vermieter bis zum vollständigen Verbrauch (Abnutzung) der Baulichkeit von dessen Nutzung ausschließt.

Die Verfügungsmacht über die Baulichkeiten auf fremden Grund und somit das wirtschaftliche Eigentum liegen im vorliegenden Sachverhalt auf Grund der auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Verträge sowie aufgrund des Gesamtbildes der tatsächlichen Verhältnisse, wie die oben angeführten Punkte zeigen, uE beim Mieter. Er hat auf unbestimmte Zeit die wirtschaftlichen Chancen und Risiken aus den Baulichkeiten.

Der Vermieter hat auf unbestimmte Zeit keinerlei Zugriff auf die Baulichkeiten auf fremden Grund. Aus dem (Unter)bestandsvertrag geht zudem eindeutig hervor, dass hinsichtlich

der besagten Baulichkeiten ein Verwertungsverbot für den Vermieter besteht, er hat kein Verpfändungsrecht und er hat keinen Einfluss auf das Ende des Mietvertrages, sodass er die Baulichkeiten auf unbestimmte Zeit auch nicht veräußern kann.

Der Vermieter hat also praktisch keine Belastungs- oder Veräußerungsmöglichkeit, weil er auf unbestimmte Zeit (nur vom Mieter beeinflussbar) davon vom Mieter ausgeschlossen werden kann.

Er hat auch keinen Einfluss, ob die Baulichkeiten jemals in sein Eigentum übergehen und wenn ja, hat er kein Einfluss, in welchem Zustand, womöglich vollständig verbraucht und ohne Nutzwert, während umgekehrt der Mieter auf unbeschränkte Zeit über die Baulichkeiten verfügen kann, also über die gesamte Nutzungsdauer der Baulichkeiten, wenn er will, und nur in sachlich gerechtfertigten Gründen, also in Gründen, die er selbst beeinflussen kann, davon ausgeschlossen werden kann.

Zusammenfassend ist daher festzustellen:

Gem. § 2 Abs. 1 BewG ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten.

Entsprechend § 2 Abs. 2 BewG kommen mehrere Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören. Die Sonderregelung des § 51 Abs. 3 BewG besagt, dass ein Superädifikat ein selbständiges Grundstück ist und daher sowohl für dieses als auch für das Grundstück, auf dem es sich befindet, je ein Einheitswert festzustellen ist.

Das Gesamtbild der Verhältnisse zeigt zudem, dass die Verfügungsmacht über die Baulichkeiten beim Mieter liegt. Er kann den Vermieter auf unbestimmte Zeit vom Gebrauch und der Verwertung der Baulichkeiten ausschließen und ist somit als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Begründet ist dies dadurch im Wesentlichen, dass die Bestandsverträge auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wurden, da auf solche Bestandsverträge zwecks Errichtung von geschäftlich genutzten Superädifikaten die Kündigungsschutzbestimmungen des MRG analog angewendet wurden. Nach Ablauf der Kündigungsverzichtszeit ist eine Kündigung durch den Bestandsgeber sohin nur unter der zusätzlichen Voraussetzung des Vorliegens eines wichtigen Kündigungsgrundes möglich.

Aus diesem Grund geht das einzige Argument, das womöglich für ein wirtschaftliches Eigentum beim Vermieter sprechen würde, nämlich dass nach Ablauf des Mietvertrages die Baulichkeiten dem Vermieter zufallen würden ins Leere als nämlich der Vermieter keinerlei Einfluss auf das Ende des Bestandsvertrages hat und auch nicht auf den Wert der zurückgegebenen Baulichkeiten oder ob die Baulichkeiten zurückgegeben werden und es ausschließlich im Einflussbereich des Mieters liegt, wann der Zeitpunkt der Beendigung des Bestandsvertrages sein wird.

Es wird daher beantragt, den Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2013 aufzuheben und neu, ohne Berücksichtigung der Baulichkeiten auf fremden Grund in Höhe von € 27.613,30 neu festzusetzen.“

Dem Vorlageantrag beigelegt wurden der bereits vorgelegte Bestandvertrag samt Nachtrag, eine Erklärung der Bestandgeber und der Bestandvertrag vom 27. November bzw. 4. Dezember 1995 zwischen der BN und der UB.

Der am 27.11. bzw. 4.12.1995 zwischen der BN als Vermieterin und der UB. als Mieterin abgeschlossene Bestandvertrag lautet auszugsweise:

„§ 1

1.1. Der Vermieter ist Mieter des Grundstückes 1/2 vorgetragen in EZ 1, Grundbuch A a, Bezirksgericht B., sein Bestandrecht ist im Grundbuch für die Zeit bis zum 31.12.2045 eingetragen. Der Vermieter vermietet an U von diesem Grundstück die im beiliegenden Plan mit roter Farbe dargestellte Fläche im Ausmaß von ca. 3.020 m², die genaue Ermittlung des Ausmaßes der Bestandfläche wird nach Vermessung festgestellt.

1.2. Über die vermietete Grundstücksfläche sind diesem Vertrag Lagepläne beigelegt, die Bestandteil dieses Vertrages sind. Die Mietfläche ist rot umrandet.

1.3. Die Vermietung erfolgt zum Zwecke des Betriebes einer Tankstelle / Waschstraße.

1.4. U bzw. von U ermächtigte Dritte haben das Recht auf dem Mietgrundstück Baulichkeiten, technische Anlagen und Werbeeinrichtungen für U zu erstellen.

1.5. Der Vermieter wird bei zukünftigen Behördenansuchen, insbesondere in den für die Errichtung einer Tankstelle / Waschstraße erforderlichen Verfahren und auch in Verfahren, die die Änderungen dieser Anlagen betreffen U nach besten Kräften unterstützen und für Behördeneingaben die notwendigen Unterschriften leisten und dafür sorgen, daß der Eigentümer die dafür erforderlichen Unterschriften leistet, soweit eine Zustimmung oder ein Einschreiten seitens des Eigentümers erforderlich ist. Die behördlichen Verfahren laufen jedoch auf Rechnung der U und verpflichtet sich U den Vermieter und die Eigentümer in Bezug auf Kosten, die im Zuge solcher Verfahren entstehen oder in Bezug auf Auflagen, die in solchen Verfahren erteilt werden schad- und klaglos zu halten.

1.6. Der Vermieter erklärt sich damit einverstanden und erkennt an, daß die von U errichteten ober- und unterirdischen Anlage einschließlich der Bauten nicht wesentlicher Bestandteil des Grundstückes sind oder werden, sondern im Eigentum der U verbleiben. Ein Vermieterpfandrecht und sonstige Zurückbehaltungsrechte an den U gehörenden Anlagen nebst Zubehör sind ausgeschlossen.

1.7. Bei Vertragsende ist U verpflichtet den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen. Der Vermieter kann im Falle der Beendigung des Vertrages verlangen, daß die ober- und unterirdischen Bauten, nicht jedoch technische Einrichtungen wie z.B. Zapfsäulen etc. in sein Eigentum übergehen.

.....

§ 4

4.1. Das Mietverhältnis beginnt mit Unterfertigung dieses Vertrages und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

4.2. U sowie der Vermieter sind berechtigt, das Bestandverhältnis unter Einhaltung einer sechsmonatigen Frist jeweils vom 31.12. bzw. 30.6. eines jeden Jahres zu kündigen.

4.3. Der Vermieter verzichtet jedoch auf sein Recht zur ordentlichen Kündigung des Bestandvertrages für einen Zeitraum von 20 Jahren, somit bis zum 31.12.2015. Der Mieter verzichtet seinerseits auf eine Kündigung für die Zeit bis zum 31.12.2005.

.....

§ 7

7.1. U übernimmt für das Grundstück und für das von U errichtete Objekt die Verantwortung und wird sich mittels Versicherungen für allfällige Haftungen absichern. Ebenso wird U den Vermieter und die Grundeigentümer in Bezug auf Ersatzansprüche Dritter, die sich aus dem Betrieb des Objektes durch U ergeben oder aus der von U übernommenen Verkehrssicherungspflicht für das gemietete Grundstück schad- und klaglos halten.

.....

§ 8

8.1. U ist mit Zustimmung des Vermieters berechtigt den Bestandvertrag auf Rechtsnachfolger zu übertragen und das Mietobjekt ganz oder teilweise unterzuvermieten. Ebenso kann U, für den Fall, daß U den Tankstellenbetrieb an einen Dritten verkauft mit Zustimmung des Vermieters, den Vertrag mit allen Rechten und Pflichten auf einen Dritten übertragen, sodaß dieser anstelle von U in diesen Vertrag eintritt.

.....“

Unter Bezugnahme auf die beiden Bestandverträge vom 21. bzw. 22.9.1994 samt Nachtrag und 27.11./4.12.1995 erklären BG für den Fall, dass der zwischen ihnen und BN bestehende Bestandvertrag vor dem 31.12.2045 aufgelöst werden sollte und zum Zeitpunkt der Auflösung der Bestandvertrag zwischen BN und UB. aufrecht besteht, sie anstelle der BN in den Bestandvertrag als Vermieter eintreten, sodass also UB. ihr direkter Bestandnehmer wird.

Dem Grundbuchsauszug ist zu entnehmen, dass Eigentümerin der Grundstücke auf Grund eines Kaufvertrages vom 1. Februar 2005 die Beschwerdeführerin ist.

Mit Beschwerdevorlage vom 24. Juni 2015 wurde die Beschwerde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. In dieser Beschwerdevorlage wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel folgende Stellungnahme abgegeben:

„Gem. § 51 Abs. 1 BewG gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs. Voraussetzung für die Zurechnung eines Gebäudes an einen anderen als den Grundeigentümer ist dessen

Verfüugungsmacht. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum dann anzunehmen, 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.

Die Herrschaftssituation muss auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse so geartet sein, dass die Ausübung der Eigentümerfunktion gegeben ist.

Punkt X. und XIII. des Bestandsvertrages schränken die Eigentümerfunktion derartig ein, dass eine Zurechnung des Gebäudes an den Bestandnehmer nicht erfolgen kann.

Es wird beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Erwägungen

Gemäß § 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 Abs. 2 dieser Gesetzesstelle kommen mehrere Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.

Nach § 51 Abs. 1 Satz 1 BewG gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs. Gemäß § 51 Abs. 3 BewG gilt als Grundstück auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Boden geworden ist.

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

Dem angefochtenen Bescheid liegt die Bewertung von Grundbesitz als Grundvermögen im Sinne der §§ 51 ff BewG, hier als Betriebsgrundstück im Sinne der §§ 59 und 60 BewG, zu Grunde. Die wirtschaftliche Einheit beim Grundvermögen heißt Grundstück. Zum Grundstück gehören neben dem Grund und Boden die Bestandteile, insbesondere Gebäude, und das Zubehör.

Grundsätzlich gilt, dass der Grundeigentümer hinsichtlich eines Gebäudes, welches auf dem Grundstück nicht nur zu vorübergehenden Zwecken errichtet wird (d.h. 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 jemand nach dem Gesamtbild der Verhältnisse 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).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer (VwGH 18.12.1997, 96/15/0151). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 17.4.1989, 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. 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 (vgl. VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257). Wobei die Frage der Zurechnung jeweils nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles zu beurteilen ist.

Nach Rössler/Troll, Kommentar zum dt. Bewertungsrecht (s. auch Otto Taucher in Hofmeister/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremden Grund, S. 279, in UFS 29.4.2003, RV/1896-L/02) 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 Punkt X. des Bestandvertrages vom 21./22.9.1994 sind im Falle der Beendigung des Bestandverhältnisses die Bestandgeber berechtigt zu verlangen, dass die Bestandnehmerin den Bestandgegenstand auf ihre Kosten von den von ihr oder ihren Untermietern errichteten Gebäuden räumt und den früheren Zustand (einschließlich Entfernung der unterirdischen Einbauten) wieder herstellt, oder dass die auf dem Bestandgegenstand errichteten Gebäude entschädigungslos in das Eigentum der Bestandgeber übergehen. Diese Rechte der Grundeigentümer (Recht auf Abriss des Gebäudes bzw. unentgeltlicher Erwerb bei Beendigung des Bestandverhältnisses) sind Hinweise für das wirtschaftliche Eigentum der Grundeigentümer. Dem Errichter des Gebäudes bleiben wesentliche Befugnisse eines Grundeigentümers verwehrt. Er hat insbesondere nicht das Recht, die Grundeigentümer von der Einwirkung auf die Sache auszuschließen.

Auch ist der Gebrauch eingeschränkt, da der Errichter der Gebäude nach Punkt II. des Bestandvertrages keine Wohnbauten oder Wohnungen errichten darf.

Besonders spricht auch noch der Punkt XIII. des Bestandvertrages für eine Zurechnung des Gebäudes an den zivilrechtlichen Eigentümer des Grundstückes. Nach diesem Punkt ist es der Bestandnehmerin nicht gestattet von ihr errichtete Superädifikate an Dritte zu veräußern. Damit fehlt ein wesentliches Merkmal des wirtschaftlichen Eigentums, nämlich das Recht der Veräußerung des auf dem Grundstück errichteten Gebäudes durch den Errichter.

Die strittigen Gebäude wurden daher vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu Recht der Beschwerdeführerin als zivilrechtlicher Eigentümerin der Grundstücke zugerechnet.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Da zum wirtschaftlichen Eigentum bereits eine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt, war die Revision nicht zuzulassen (z.B. VwGH 17.2.1992, 90/15/0117; VwGH 18.12.1997, 96/15/0151 und VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257).

Wien, am 5. Oktober 2018