

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Ges2neu als RNF nach Ges1, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des FA GVG vom 6. Oktober 2010, betreffend Grunderwerbsteuer, ErfNr. nr2, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Im Zuge größerer Umstrukturierungsmaßnahmen des Firmengeflechts der Unternehmer U1, U2, U3 haben im Jahr 2007 parallel zwei Einbringungen nach den Vorschriften des Art. III UmgrStG und im Jahr 2008 eine Spaltung, Firmenänderungen und eine Verschmelzung stattgefunden, mit dem Ziel, das unbewegliche Betriebsvermögen (=Betriebsgebäude) und die Liegenschaftsverwaltung in der Ges2neu, =GmbH, zu konzentrieren und den operativen Betrieb der Ges2alt, =Betrieb, zu übertragen. Bei allen Transaktionen sollte jedoch das zivilrechtliche Eigentum an den betrieblich genutzten Liegenschaften unverändert bei den Unternehmern verbleiben, sodass Einbringung bzw. Verschmelzung nur das Gebäude nicht hingegen den Grund und Boden umfasst haben.

Dabei wurden folgende GrESt-pflichtige Vorgänge verwirklicht:

I) ErfNr. nr1:

Einbringung am 25. Oktober 2007 der GCoKG, =G-KG, in die Ges2 mit dem Baurecht EZB1, =BR 1, ob der Liegenschaft EZ1, =L 1, mit einem Einheitswert von 175.795 € (GrESt 12.305,69 € selbst berechnet und abgeführt - unstrittig).

II) ErfNr. nr2:

Einbringung am 17. Dezember 2007 der DCoKG, =D-KG, in die Ges1, =Holding, mit dem Superädifikat auf der Liegenschaft EZ2, =L 2, mit einem (Hilfs-)Einheitswert in Höhe von 201.929 € (GrESt 14.440,26 € - RV/5100300/2011).

III) ErfNr. nr3:

Verschmelzung am 26. September 2008 der übertragenden Holding - mitsamt dem Superädifikat auf L 2 mit einem Einheitswert von 272.800 € - mit der übernehmenden GmbH, (GrESt 19.401,23 € - RV/5100299/2011).

Hier gegenständlich ist die Einbringung II) der D-KG in die Holding:

Im Firmenbuch war die D-KG, mit den beiden Kommanditisten U1 und U2 eingetragen. Einzig persönlich haftende Gesellschafterin der D-KG war die Holding.

Mit **Einbringungsvertrag vom 17. Dezember 2007** haben U1 und U2 ihre Kommanditanteile an der D-KG als Sacheinlage auf Basis der Einbringungsbilanz zum 31. März 2007 gegen Gewährung neuer Anteile in die Holding eingebracht, wodurch alle Gesellschaftsanteile der D-KG in der Hand der einzig unbeschränkt haftenden Gesellschafterin vereinigt wurden. Mit dieser Einbringung ist gemäß § 142 UGB die D-KG mit allen Aktiven und Passiven im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Holding übergegangen.

Punkt VII des Einbringungsvertrages lautet:

*Festgestellt wird, dass die **Liegenschaft L 2**, bestehend aus den Grundstücken Nr. 2 im Ausmaß von 5.119 m² und Nr. 3 im Ausmaß von 5.430 m², im Hälfteeigentum der Kommanditisten steht. In steuerlicher Hinsicht stellt die Liegenschaft ein Sonderbetriebsvermögen dar. Diese Grundstücke werden gemäß § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten und zählen ab dem Einbringungsstichtag zum außerbetrieblichen Vermögen der zivilrechtlichen Eigentümer. Diese Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens stellt keine zivil- und sachenrechtliche Übertragung dar und verwirklicht somit keinen grunderwerbsteuerpflichtigen Sachverhalt.*

Die auf diesen Grundstücken Nr. 2 und 3 errichteten Gebäude stehen im steuerlichen Eigentum der D-KG und sind von der gegenständlichen Einbringung umfasst. Sachenrechtlich stellen diese Gebäude ein Superädifikat dar.

Punkt XII

Die Parteien erklären, dass diese Einbringung nach den Vorschriften des UmGrStG erfolgen soll. Sie bestimmen diesen Zweck als Auslegungsregel.

Bis zum 31. Jänner 2006 war die den Kommanditisten gehörende Liegenschaft L 2 mit dem im Grundbuch eingetragenen **Baurecht** BR 2 zugunsten der D-KG zwecks Errichtung und Betrieb eines Galvanisierungswerkes belastet. Dieses Baurecht ist durch Zeitablauf am 31. Jänner 2006 erloschen und ist die Baurechtseinlage - aufgrund Löschungserklärung der D-KG vom 19. Dezember 2007 - im Grundbuch gelöscht worden. Gemäß § 9 BaurechtsG fällt bei Erlöschen des Baurechtes das Bauwerk an den Grundeigentümer. Das Betriebsgebäude, das von der D-KG aufgrund des

Baurechtes BR 2 im Jahr 1992 errichtet und 1997 um ein Flugdach erweitert wurde, ist daher mit 31. Jänner 2006 in das zivilrechtliche Hälfteeigentum der Kommanditisten übergegangen. Eine beabsichtigte Verlängerung des bestehenden Baurechtes um 2 Jahre ist zivilrechtlich nicht wirksam geworden, da der diesbezügliche Nachtrag vom 12. Dezember 2005 nicht im Grundbuch eingetragen wurde und ein außerbücherliches (dingliches) Baurecht nicht möglich ist.

Steuerlich ist ab dem Erlöschen des Baurechtes BR 2 die Liegenschaft L 2 im Einvernehmen mit der Abgabenbehörde als Sonderbetriebsvermögen behandelt und insbesondere das darauf errichtete Gebäude als **Superädifikat** im wirtschaftlichen Eigentum der D-KG angesehen worden, weil dies dem Willen der Parteien entsprochen und in den Büchern der D-KG durch die Fortführung der bilanziellen Werte seinen Ausdruck gefunden hat. Anlässlich der gegenständlichen Einbringung haben sich die Kommanditisten im Sinne des § 16 UmgrStG einerseits den nackten Grund und Boden der Liegenschaft L 2 zurückbehalten und als Entnahme in das Privatvermögen ordnungsgemäß versteuert. Andererseits war das darauf bestehende Superädifikat von der Einbringung erfasst und hat demgemäß die Einbringungsbilanz der D-KG zum 31. März 2007 als Anlagevermögen unter den Gebäuden den Hallenneubau aus dem Jahr 1992 und ein Flugdach aus dem Jahr 1997 ausgewiesen.

Bei der **Bewertung** hatte das zuständige Lagefinanzamt ursprünglich die Einheitswerte zum 1.1.1993 für die Liegenschaft L 2 als Fabrikgrundstück in Höhe von 8.793 € und für die Baurechts-EZ in Höhe von 134.081 € festgestellt.

Nach Kenntnis der Löschungserklärung vom 19. Dezember 2007 hat das Finanzamt sodann für die wirtschaftliche Einheit Fabrikgrundstück samt Betriebsgebäude den Einheitswert im Wege einer Artfortschreibung zum 1.1.2008 neu in Höhe von 272.800 € festgestellt und den Kommanditisten als zivilrechtlichen Eigentümern je zur Hälfte zugerechnet. Dabei hatte das Finanzamt zusätzlich eine Wertfortschreibung vorzunehmen, weil bis Ende 2007 auf dem Grundstück weitere Bautätigkeiten erfolgt sind (Lagerhalle, Büro, Überdachung).

Der Hilfseinheitswert alleine für das Superädifikat hat lt. dem Lagefinanzamt 201.929 € betragen (Gebäudewert 269.239 € abzüglich 25 %-ige Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 lit. d BewG).

Darüber hinaus war die D-KG aufgrund eines Kaufvertrages vom 25. April 1988 außerbücherliche Eigentümerin der EZP, =Parkplatz, mit einem Einheitswert von 4.360 €. Da dieses Grundstück bei den Übertragungsvorgängen II und III irrtümlich nicht erfasst war, wurde im Grundbuch die GmbH als Rechtsnachfolgerin im Jahr 2009 mit Amtsbestätigung als Eigentümerin eingetragen.

Zur Absicherung des Superädifikates und Klärung der Rechtsverhältnisse haben schließlich die beteiligten Parteien am 1. Dezember 2008 die folgenden 2 unwiderruflichen **Anbote** auf unbestimmte Zeit gestellt:

Die zivilrechtlichen Grundeigentümer an die GmbH auf Abschluss eines Mietvertrages über L 2 zu einem monatlichen Mietzins von netto 2.637,25 €. Die Untervermietung an den Betrieb wird ausdrücklich gestattet.

Die Bf. an den Betrieb sämtliche vom Betrieb genutzten, nunmehr der GmbH gehörigen Betriebsgebäude (BR 1, Superädifikat) samt L 2 zu mieten. Der Bestandzins hat umfasst: 1. Baurechtszins für BR 1, 2. Mietzins für Grundstücke L 2, 3. Mietzins für Hallen Gebäude und Superädifikat (H 1 bis 7, Bj. 1991 bis 2008, Büro Bj. 2007) samt Parkplatz, Außenanlagen etc.

Verfahren

Im Jahr 2011 haben zwei abgabenbehördliche **Prüfungen** stattgefunden:

Bei einer ertragsteuerlichen Prüfung, ABNr. bp , wurden die Umgründungsvorgänge II) und III) als rechtmäßig anerkannt, lediglich für diesbezüglich noch zu entrichtende GrESt wurde bei der nunmehr das gesamte Liegenschaftsvermögen des Unternehmens verwaltenden GmbH im Jahr 2009 eine Rückstellung in Höhe von 33.300 € eingestellt.

Bei einer Gebührenprüfung, ABNr. ab , ist nämlich hervorgekommen, dass der Schriftenverfasser hinsichtlich des Superädifikates auf L 2 weder für den Einbringungsvertrag II) im Jahr 2007 noch für die Verschmelzung III) im Jahr 2008 GrESt abgeführt hat.

Mit **Bescheid gemäß § 201 BAO vom 6. Oktober 2010** hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) hinsichtlich des Einbringungsvertrages II vom 17. Dezember 2007 (vom 2-fachen Hilfseinheitswert für L 2 und vom EW für den Parkplatz, =insgesamt 412.578) 3,5 % GrESt in Höhe von 14.440,26 € festgesetzt und der GmbH als Rechtsnachfolgerin der Holding vorgeschrieben.

Dagegen hat die GmbH die gegenständliche **Berufung vom 5. November 2010** erhoben, weil für das Superädifikat kein Einheitswert bescheidmäßig festgestellt worden sei und für einen Hilfseinheitswert im Sinne des § 6 GrEStG keine gesetzliche Grundlage bestehe. Insbesondere sei eine Herausrechnung eines Teilbetrages des Einheitswertes aus der Gesamtliegenschaft, welche bewertungsrechtlich mit Feststellungsbescheid vom 27. Februar 2008 den Grundeigentümerinnen zur Gänze (Grund und Gebäude) zugerechnet worden sei, und Zurechnung des Superädifikates bei der D-KG mangels Eigentümeridentität nicht möglich. Weiters seien Gebäude einbezogen worden, die weder im zivilrechtlichen noch im wirtschaftlichen Eigentum der D-KG gestanden hätten. Die Gebäudeinvestitionen der Jahre 2004 und 2007 seien von der Schwesterfirma G-KG getätigt worden und daher auszuschneiden. Bei einer Neuberechnung des Hilfseinheitswertes ohne diese Gebäude ergäbe sich ein Wert von 101.400,36 €.

Das GVG hat die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** vom 18. Jänner 2011 als unbegründet abgewiesen, weil vom Lagefinanzamt zum 17. Dezember 2009 ein besonderer Einheitswert ermittelt und dessen Richtigkeit bestätigt worden sei.

Daraufhin hat die GmbH am 14. Februar 2011 beantragt, die Berufung der Abgabengebehörde II. Instanz zur Entscheidung nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vorzulegen.

Das GVG hat den Vorlageantrag am 3. März 2011 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt. Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über Ergänzungsersuchen des BFG vom 23. September 2014 hat die GmbH, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., nochmals dargelegt, der erhöhte Einheitswert zum 1.1.2008 sei nicht von Belang, weil die Umgründungsvorgänge vor diesem Zeitpunkt stattgefunden hätten. Bei den im Jahr 2007 durchgeführten Zu- und Umbauten auf L 2 habe es sich um Bauführungen der G-KG gehandelt, in deren Betriebsvermögen und Anlagenverzeichnis sie enthalten gewesen seien. Des weiteren hat die Bf. Bilanzen und Unterlagen in Zusammenhang mit einer weiteren Bauführung 2011 vorgelegt.

In einem Vorhalt vom 12. Februar 2015 hat das BFG die Bf. aufgefordert, eine etwaige Grundbenützungsvereinbarung hinsichtlich L 2 zwischen ihr und den zivilrechtlichen Eigentümerinnen darzulegen und hat darauf die Bf. die beiden Angebote auf Abschluss eines Mietvertrages vorgelegt, ebenso Unterlagen in Zusammenhang mit der Betriebsprüfung.

Am 23. Juni 2015 hat die Bf. auf die Abhaltung der mündlichen Verhandlung verzichtet.

Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes, der weiteren Urkunden (Baurechtsvertrag vom 11.2.1991 samt Nachtrag vom 12.12.2005, Löschungserklärung), Grundbuchs- und Firmenbuchauszüge, Einheitswertabfragen und des Parteienvorbringens erwiesen.

Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ua. folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.
2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 unterliegen der GrESt auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Nach § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 stehen den Grundstücken Gebäude auf fremden Boden gleich.

Nach § 6 Abs. 3 GrEStG 1987 ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges ein besonderer Einheitswert zu ermitteln, wenn sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung oder Nachfeststellung gegeben sind.

Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt gemäß § 142 Abs. 1 UGB die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter über.

Werden auf Grund einer Einbringung nach § 12 Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des GrEStG 1987 verwirklicht, so ist gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG die GrESt vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen.

Erwägungen

Eine Übernahme gemäß § 142 UGB bewirkt nach herrschender Lehre und ständiger Judikatur eine Universalsukzession und verwandelt das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers (Anwachsung). Dies erfüllt - sofern inländische Grundstücke betroffen sind - den Erwerbstatbestand gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987.

Die GrESt bemisst sich grundsätzlich nach der Gegenleistung, liegen allerdings die Tatbestandsvoraussetzungen des § 22 Abs. 5 UmgrStG vor, ist anstatt der Gegenleistung der zweifache Einheitswert der Liegenschaft als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

In den Umgründungssteuerrichtlinien des BMfF wird hiezu Folgendes vertreten (vgl. Rz. 1241 der UmgrStR 2002)

"Tritt durch die unter Art. III UmgrStG fallende Einbringung eines Mitunternehmeranteiles die Vereinigung aller Anteile der Personengesellschaft in einer Hand ein ("Umwandlung" einer GmbH & Co KG in eine GmbH), und kommt es dadurch zum Anwachsen des Vermögens nach § 142 UGB, ist der mit dem Anwachsen nach § 142 UGB verwirklichte Erwerbsvorgang nach § 22 Abs. 5 UmgrStG begünstigt."

Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn - wie im Gegenstandsfalle - die Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH eingebracht werden. Mit der hier zu beurteilenden Einbringung gemäß Art. III UmgrStG vom 17. Dezember 2007 wurde daher zweifelsfrei ein GrESt-pflichtiger Vorgang verwirklicht, wenn und soweit diese Einbringung auch Grundvermögen umfasst hat.

Die Liegenschaft L 2, bestehend aus den Grundstücken 2 und 3, war bis 31. Jänner 2006 zugunsten der D-KG mit einem Baurecht belastet. Nach dem Erlöschen des Baurechtes ist das Bauwerk gemäß § 9 BaurechtsG in das zivilrechtliche Eigentum der Kommanditisten übergegangen. In steuerlicher Hinsicht war die Liegenschaft fortan Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten. Zum Sonderbetriebsvermögen gehören Wirtschaftsgüter, die im (Mit)Eigentum eines oder mehrerer Mitunternehmer stehen und dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen und diesem Betrieb

auch tatsächlich dienen. Nach außen hin tritt der Entschluss, ein Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen aufzunehmen, durch die Aufnahme in die Buchhaltung in Erscheinung. Bei der GrESt ist für die Besteuerung der tatsächliche Erwerbsvorgang maßgebend. Einbringungsverträge sind nach gefestigter Rechtsanschauung grundsätzlich dann Erwerbsvorgänge iSd. § 1 Abs. 1 GrEStG, wenn sich im eingebrachten Vermögen Liegenschaften befinden. Bei einer Einbringung muss auf die übernehmende GmbH der "Betrieb" als funktionsfähige Einheit übergehen. Alle wesentlichen Aktiva, die für die Führung des Betriebes notwendig sind, das ist auch die betrieblich genutzte Liegenschaft, sind somit grundsätzlich Teil des einzubringenden Vermögens. Ein den Gegenstand der Einbringung bildender Mitunternehmeranteil umfasst daher auch das Sonderbetriebsvermögen.

Im Falle einer Einbringung nach dem UmgrStG kann allerdings unter bestimmten Voraussetzungen die Betriebsliegenschaft zurückbehalten werden. Der Einbringende kann die gesamte Liegenschaft (Grund und Boden samt Gebäude) oder lediglich den Grund und Boden alleine zurückbehalten. Aufgrund des zivilrechtlichen Grundsatzes *superficies solo cedit* des § 297 ABGB, wonach das Eigentum am Gebäude nicht vom Eigentum am Grund und Boden getrennt werden kann, sind im zweiten Fall nach Umgründungssteuerrecht die Betriebsgebäude entweder durch Bestellung eines Baurechts (UmgrStR 2002 Rz. 694a) oder zumindest wirtschaftlich durch einen grundbücherlich eingetragenen Dienstbarkeitsvertrag (UmgrStR 2002 694b) in das Gesellschaftsvermögen einzubringen.

Im Zeitpunkt der gegenständlichen Einbringung war das von der D-KG im Jahr 1992 aufgrund des Baurechtes errichtete und in der Einbringungsbilanz ausgewiesene Betriebsgebäude auf der L 2 bereits Teil des Betriebsvermögens der D-KG und hat nach dem klaren Wortlaut des Punkt VII des Einbringungsvertrages die Einbringung dieses Betriebsgebäude eingeschlossen. *"Die Grundstücke werden gemäß § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG zurückbehalten und zählen ... zum außerbetrieblichen Vermögen der zivilrechtlichen Eigentümer. Die ... Gebäude stehen im steuerlichen Eigentum der D-KG und sind von der Einbringung umfasst."* Das Finanzamt hat (ertragsteuerlich) den konkreten Umgründungsvorgang unter Zurückbehaltung lediglich von Grund und Boden trotz Fehlens des von den UmgrStR geforderten Dienstbarkeitsvertrages als begünstigt anerkannt und das Gebäude als "Superädifikat" im wirtschaftlichen Eigentum der D-KG qualifiziert.

Nach § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG sind Gebäude auf fremdem Grund und Boden (Superädifikate) den Grundstücken gleichgestellt. Der Begriff "Gebäude auf fremdem Boden" ist nicht nach bürgerlichem Recht auszulegen, er ist dem ABGB fremd und deckt sich nicht mit dem Begriff des Gebäudes nach § 297 ABGB. Dieser Begriff ist als eigener steuerlicher Begriff zu verstehen, welcher im GrEStG jedoch nicht näher bestimmt ist. Der GrESt-rechtliche Begriff des "Gebäudes auf fremden Boden" erfasst nicht nur Superädifikate iSd. § 435 ABGB, sondern er erfasst auch Gebäude, die nach dem Grundsatz "*superficies solo cedit*" dem Grundeigentümer gehören. Denn auch in Bezug

auf ein solches Gebäude kann vom Grundeigentümer dem Erbauer gestattet werden, dieses iSd. § 1 Abs. 2 GrEStG auf eigene Rechnung zu verwerten. Rechtsvorgänge über Gebäude auf fremden Boden unterliegen sohin grundsätzlich der GrESt, unabhängig davon, ob das ABGB sie als Superädifikate (§ 435 ABGB) oder als Bestandteile des Grundstückes (§ 279 ABGB) behandelt (vgl. VwGH 12.12.1985, 85/16/0064, verstärkter Senat).

§ 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG ist aber im Zusammenhang mit § 1 Abs. 2 GrEStG zu lesen. Voraussetzung für ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden ist, dass der zivilrechtliche Eigentümer dem Nutzungsberechtigten gestattet, das Gebäude auf seine Rechnung zu verwerten, dh. die Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG eingeräumt hat. Dies ist in concreto aus dem obligatorischen Baurecht, den im Namen des (operativen) Betriebes getätigten Bauführungen, dem Wortlaut des Einbringungsvertrages und der Tatsache der Geltendmachung der Aufwendungen und Abschreibungen durch das Unternehmen zu schließen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Verwertung gleich einem Eigentümer auch bloß in der Nutzung des Gebäudes bestehen kann.

Ein Superädifikat setzt außerdem ein (idR mit dem Grundeigentümer vertraglich vereinbartes) Grundbenützungsrecht voraus, welches im gegenständlichen Fall hinsichtlich L 2 nachträglich in Form des unwiderrufliches Anbots vom 1. Dezember 2008 der Kommanditisten an die Bf. auf Abschluss eines Mietvertrages auf unbestimmte Zeit besteht.

Die hier zu beurteilende Einbringung gemäß Art. III UmgrStG hat somit zweifelsfrei auch Grundvermögen, nämlich ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden, umfasst. Der Übergang des Betriebsgebäudes von der D-KG auf die Holding ist nach § 22 Abs. 5 UmGrStG begünstigt und daher vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen.

Gemäß § 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. In diesem Sinn gilt auch ein vom Baurechtsnehmer errichtetes Gebäude bis zur Eintragung des Baurechtes in das Grundbuch als Gebäude auf fremdem Grund und Boden. Dieses Gebäude ist als selbständiger Bewertungsgegenstand zu erfassen. Die Bewertung hat wie bei anderen bebauten Grundstücken zu erfolgen, jedoch entfällt der Ansatz eines Bodenwertes. Gebäude auf fremden Grund und Boden sind sohin nach § 53 Abs. 3 ff. BewG zu bewerten.

Nach § 6 Abs. 3 GrEStG ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein **besonderer Einheitswert** zu ermitteln, wenn sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung oder Nachfeststellung gegeben sind. Weil noch vor dem Stichtag 17. Dezember 2007 diverse Zu- und Umbauten zu dem Betriebsgebäude erfolgt sind und auch schon abgeschlossen waren (Wertfortschreibung), und außerdem das Baurecht mit 31. Jänner 2006 weggefallen

ist (Artfortschreibung), war auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges für das Superädifikat jedenfalls ein besonderer Einheitswert zu ermitteln. Festgehalten wird, dass - entgegen dem Dafürhalten der Bf. - nach der geltenden Gesetzeslage nicht etwa vorab ein besonderer Einheitswert bescheidmäßig *festzusetzen* ist, sondern für Zwecke der GrESt bei Vorliegen der Voraussetzungen ein besonderer Einheitswert von der Behörde (bloß) zu *ermitteln* ist.

Da für das gegenständliche Superädifikat zum maßgeblichen Stichtag vom Lagefinanzamt kein Einheitswert bescheidmäßig festgestellt worden war, hat das GVG entsprechend der Bestimmung des § 6 Abs. 3 GrEStG einen Hilfseinheitswert angefordert. Nach Auskunft des Lagefinanzamtes vom 4. Oktober 2010 hat der Gebäudewert von L 2 zum 17.12.2007 201.929 € betragen. Darin sind diverse Bauten der D-KG aus dem Jahr 1992 (Meisterbüro, Lager, Labor, Produktionshalle...), eine Halle samt Überdachung aus dem Jahr 2004 sowie ein Büro und eine Halle samt Überdachungen aus dem Jahr 2007 enthalten. Der Hilfseinheitswert resultiert aus dem rechtskräftig zum 1.1.2008 festgestellten Einheitswert.

Den Einwendungen der Bf., die Gebäudeinvestitionen der Jahre 2004 und 2007 seien von der Schwesterfirma G-KG getätigt worden und daher auszuschneiden, ist entgegenzuhalten: Ein bloßer Gebäudeteil kann nicht als selbständiges Gebäude und damit nicht als eigenes Gebäude auf fremdem Grund und Boden angesehen werden. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist die Frage, ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, nach bautechnischen Kriterien zu lösen. Maßgebend ist, ob die Gebäude unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert bzw. aufeinander errichtet sind oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander (vgl. VwGH 30.6.1994, 92/15/0213).

Aufgrund des optischen Eindrucks des Gebäudes aus der Luft sind sämtliche Gebäudeteile unter einer einzigen Dachfläche vereint, was für ein einheitliches Gebäude spricht.

Nicht zuletzt wäre für den Fall, dass die Gebäudeinvestitionen aus 2007 der G-KG zuzurechnen gewesen wären, diesbezüglich schon bei der Einbringung I) am 25. Oktober 2007 hierfür GrESt angefallen.

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 6. Oktober 2010 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 erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 25. Juni 2015