



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Peter Kaltschmid, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **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**

Laut Protokoll über die am 19. September 1996 abgehaltene Generalversammlung haben die Gesellschafter der Hotel W. Gesellschaft m.b.H. ua. folgenden unter Punkt "Zweitens" dokumentierten Beschluss gefasst:

*"Die Firma " Hotel W. Gesellschaft m.b.H." wird auf Grund der Bilanz zum 31.12.1995 (einunddreißigsten Dezember neunzehnhundertfünfundneunzig), nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes und unter Inanspruchnahme der umgründungsrechtlichen Begünstigungen der Artikel II (zwei) Umgründungssteuergesetz unter Übertragung auf die "G., R., S., K. OEG" zu ihren bisherigen Beteiligungsverhältnissen, und zwar*

*- an A. R. zu 25 % (fünfundzwanzig von Hundert)*

---

*- an Doktor W. S. zu 25 % (fünfundzwanzig von Hundert)*

---

*- an K. G. zu 25 % (fünfundzwanzig von Hundert)*

---

*- an Doktor P. K. zu 25 % (fünfundzwanzig von Hundert)*

*umgewandelt."*

Mit dem streitgegenständlichen Bescheid setzte das Finanzamt für den durch diese Umwandlung verwirklichten grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang ausgehend vom zweifachen Einheitswert (gemäß § 11 Abs. 5 Umgründungssteuergesetz) in Höhe von 1.486.000 S die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer mit 52.010 S ( = 3.779,71 €) fest.

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid eingebrachte Berufung vom 15. Oktober 2001 richtet sich unter Verweis auf den beigegebenen, beim Finanzamt Kitzbühel eingebrachten Antrag auf Wertfortschreibung vom 15. Oktober 2001 gegen diese Bemessungsgrundlage mit der Begründung, der Einheitswert für die gegenständliche Liegenschaft gehe offenbar von der seinerzeitigen Widmung der Liegenschaft als Bauland aus. Mittlerweile sei diese Liegenschaft in Freiland umgewidmet worden. Wie sich aus dem ebenfalls beiliegenden Gutachten des Sachverständigen O. ergebe, betrage der Verkehrswert bei dieser Liegenschaft 75 S pro m<sup>2</sup>, während der momentan von der Behörde angenommene Einheitswert bei 85,05 S pro m<sup>2</sup>, also sogar noch über dem Verkehrswert liege. Umso unverständlicher sei es dann, wenn dieser Einheitswert auch noch verzweifacht und in diesem Umfang als Bemessungsgrundlage herangezogen werde. Das Berufsbegehren war darauf gerichtet, dass auf Basis eines angemessenen Einheitswertes eine Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer erfolge. Als Beilage zu einer ergänzenden "Mitteilung" wurden der als Folge des Wertfortschreibungsantrages von der Bewertungsstelle des Finanzamtes Kitzbühel am 22. November 2001 erlassene Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2001, Wertfortschreibung (§ 21(1) Z 1 BewG) und der am gleichen Tag erlassene Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2001, Nachfeststellung (§ 22 (1) BewG) zur Kenntnisnahme übermittelt. Mit diesen beiden Bescheiden wurde zum einen der Einheitswert des Grundbesitzes "Betriebsgrundstück bewertet als unbebautes Grundstück" auf Null S wertfortgeschrieben und zum anderen mittels Nachfeststellung für den Grundbesitz (landwirtschaftlicher Betrieb) ein Einheitswert festgestellt.

Über die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wurde mit

Berufungsvorentscheidung abweislich abgesprochen und diese wie folgt begründet:

*" Werden aufgrund einer Umwandlung nach § 7 UmgrStG Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs 1 oder 2 GrEStG 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer gem. § 11 Abs. 5 UmgrStG vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen.*

*Als Wert des Grundstückes gilt nach § 6 Abs 1 GrEStG der Einheitswert der wirtschaftlichen Einheit, der auf den dem Zeitpunkt des Erwerbes unmittelbar vorausgegangenen Zeitpunkt festgestellt worden ist ( VwGH vom 9.1.1952, 684/50). Der diesbezügliche*

*Feststellungsbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen, dieser ist gem. § 192 BAO als Feststellungsbescheid für den Abgabenbescheid bindend.*

*Gem § 6 Abs. 2 GrEStG ist ein Stichtagswert gesondert festzustellen, wenn sich die Wertverhältnisse des Grundstückes seit dem letzten Feststellungsbescheid wesentlich verändert haben.*

*Die abzuleitenden Bescheide haben nicht nur von den verbindlich festgestellten Wertgrößen, sondern etwa auch von der Feststellung über die Art des Gegenstandes und über die Zurechnungsträger auszugehen (VwGH vom 8.11.1997, Zl. 1156/76).*

*Infolge der absoluten Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden wird weiters im § 295 Abs 1 BAO bestimmt, daß ein von einem Feststellungsbescheid abhängiger (abgeleiteter) Bescheid (Abgabenbescheid) selbst nach Eintritt der Rechtskraft von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen ist, wenn der Grundlagenbescheid nachträglich geändert, aufgehoben oder (erstmalig) erlassen wird (VwGH vom 16.3.1979, Zl. 2979/96, 960, 961/77).*

*Im Gegenstandsfall wurde eine Nachfeststellung mit einem neuen Grundlagenbescheid zum Stichtag 1.1.2001 neu erlassen, die Einbringung erfolgte aber mit Bilanzstichtag 31.12.1995. Somit liegen die Voraussetzungen für eine Änderung des Abgabenbescheides auf Grund der obigen Ausführungen nicht vor, daran vermag auch das vorgelegte Schätzungsgutachten von G. O. vom 2.6.1982, sowie der abgewiesene Antrag auf Umwidmung von der Marktgemeinde vom 3.8.1993, wonach das Grundstück weiterhin Freiland bleibt, nichts zu ändern. Die Berufung war daher abzuweisen."*

Die Berufungswerberin stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 1 des Bundesgesetzes über die Umwandlung von Handelsgesellschaften (UmwG, BGBl. Nr. 304/1996) können Kapitalgesellschaften nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen unter Ausschluss der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Gesellschafter oder in eine offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder eingetragene Erwerbsgesellschaft (Nachfolgerechtsträger) umgewandelt werden.

Werden gemäß § 11 Abs. 5 Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991 (UmgrStG) auf Grund einer Umwandlung nach § 7 Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so **ist** die Grunderwerbsteuer **vom Zweifachen des Einheitswertes** zu berechnen. Auf Grund der Bestimmung des § 11 Abs. 5 UmgrStG als einer *lex specialis* ist bei allen Umwandlungen nach § 7 UmgrStG, die einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG verwirklichen, kraft gesetzlicher Anordnung die Grunderwerbsteuer **vom Zweifachen des Einheitswertes** zu berechnen (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer Rz. 46 zu § 4 GrEStG 1987 und das dort zitierte VwGH- Erk 24.11.1994, 94/16/0253, ÖStZB 1995/419; Hanns F. Hügel/Johann Mühlechner/Klaus Hirschler, Umgründungssteuergesetz, Kommentar, Rz 23 zu § 11; Wundsam-Zöchling- Huber- Khun, Umgründungssteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Rz 7 zu § 11).

Sieht § 11 Abs. 5 UmgrStG als Sonderbemessungsgrundlage den zweifachen Einheitswert vor, dann besteht kein Zweifel darüber, dass mit diesem Einheitswert nur der zum letzten dem Erwerbsvorgang vorangehenden Feststellungszeitpunkt festgestellte Einheitswert gemeint sein kann, steht doch dieser zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses und damit im Zeitpunkt der Verwirklichung des grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorganges (Verpflichtungsgeschäftes) als Einheitswert für die durch die Umwandlung übertragene Liegenschaft in Geltung. Vor dem streitgegenständlichen Erwerbsvorgang wurde zuletzt (Bescheid vom 30. März 1983) ausgehend von dem Einheitswert von 551.000 S der (erhöhte) Einheitswert zum 1. Jänner 1983 in Höhe von 743.000 S festgestellt. Dass das Finanzamt bei der Ermittlung des zweifachen Einheitswertes von dem unmittelbar dem Erwerbsvorgang vorausgegangenen Einheitswert ausgegangen ist, blieb unbestritten und dies zeigt auch der gegenüber der Berufungswerberin ergangene Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1997, Zurechnungsfortschreibung ( § 21 (4) BewG), womit dem durch den Umwandlungsbeschluss vom 19. September 1996 vereinbarten Eigentümerwechsel gemäß § 21 Abs. 4 BewG zum

nächstfolgenden 1. Jänner bewertungsrechtlich Rechnung getragen wurde. Darin wird der zuletzt festgestellte Einheitswert mit (erhöht) 743.000 S angeführt. Sachverhaltsmäßig bestehen daher keine Zweifel, dass das Finanzamt die Ermittlung des zweifachen Einheitswertes vom zuletzt festgestellten Einheitswert vorgenommen hat, weshalb der betragsmäßige Ansatz der Bemessungsgrundlage in Höhe von 1,486.000 S der Bestimmung des § 11 Abs. 5 UmgrStG entspricht. Wenn die Berufungswerberin die Bemessungsgrundlage letztlich bekämpft mit dem Argument, der Einheitswert für die gegenständliche Liegenschaft beruhe auf der seinerzeitigen Baulandwidmung, "mittlerweile" sei diese Liegenschaft in Freiland mit landwirtschaftlicher Nutzung umgewidmet worden, dann wendet sie sich im Ergebnis mit diesem Vorbringen ausschließlich gegen die sachliche Richtigkeit des bislang festgestellten Einheitswertes. Dieses Vorbringen vermag auf Grund der nachstehend dargestellten verfahrensrechtlichen Rechtslage nicht das Berufungsbegehren zu stützen.

Über die wirtschaftlichen Einheiten im Sinne des § 19 BewG und damit über die Einheitswerte haben die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955 abzusprechen (VwGH 28.01.1993, 91/16/0114). Der Feststellungsbescheid über den Einheitswert ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen. Einheitswertbescheide sind gemäß § 192 BAO als Feststellungsbescheide für Abgabenbescheide bindend. Die abzuleitenden Bescheide haben demnach nicht nur von den verbindlich festgestellten Wertgrößen, sondern auch von der Feststellung über die Art des Gegenstandes und über die Zurechnungsträger auszugehen. Die im Einheitswertbescheid getroffenen Feststellungen erwachsen mit Wirkung für den abgeleiteten Bescheid in Rechtskraft. Nach § 252 BAO kann ein Abgabenbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, die im Feststellungsbescheid (Einheitswertbescheid) getroffenen Entscheidungen seien unzutreffend. Eine Berufung gegen einen Steuerbescheid, deren Einwendungen sich allein gegen die Einheitswertfeststellung richtet, ist demnach als unbegründet abzuweisen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Rz 4 und 4a zu § 6 GrEStG 1987). Im vorliegenden Berufungsfall bekämpft die Berufungswerberin den Grunderwerbsteuerbescheid im Ergebnis mit dem Vorbringen, dass die nach § 11 Abs. 5 UmgrStG anzusetzende Sonderbemessungsgrundlage des zweifachen Einheitswertes deshalb unrichtig sei, weil der dieser Berechnung zugrundegelegte Einheitswert von 743.000 S, Art des Grundstückes "Unbebautes Grundstück" noch von der früheren Baulandwidmung ausgehe und die mittlerweile vorliegende Freilandwidmung des Grundstückes nicht berücksichtige. Diese Einwendungen richten sich somit gegen die sachliche Richtigkeit der im Bewertungsverfahren getroffenen Einheitswertfeststellung bzw. der dabei festgestellten Art

des Bewertungsgegenstandes. Diese Argumente hätten aber mit Aussicht auf Erfolg im Bewertungsverfahren durch einen auf die Bestimmung des § 21 BewG und § 193 BAO gestützten Antrag auf Art- bzw. Wertfortschreibung geltend gemacht werden müssen. Fortschreibungsbescheide gemäß § 21 BewG und § 193 BAO dienen nämlich nicht nur der Berücksichtigung von Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen, die während der Dauer des jeweiligen Hauptfeststellungszeitraumes eintreten; auch Unrichtigkeiten, Fehlbeurteilungen, unzutreffende Tatsachen- und Werturteile, die in frühere in Rechtskraft erwachsene Feststellungsbescheide eingeflossen sind, können mit Hilfe von Fortschreibungen der fehlerhaften Feststellungsbescheide auf spätere Stichtage eine Berichtigung erfahren (VwGH vom 15.2.1991, 89/15/0011, Stoll, BAO, Kommentar, Band 2, Seite 2039 f).

Diesbezüglich bleibt noch festzuhalten, dass aus den Angaben in dem gleichzeitig mit der gegenständlichen Berufung abgefassten Antrag auf Wertfortschreibung sich ergibt, dass die Umwidmung von Bauland in nunmehr Freiland bereits durch den am 20. Juli 1981 rechtskräftig gewordenen Bebauungsplan erfolgt ist und damit auf Grund der dadurch geänderten tatsächlichen Verhältnisse ab damals die Voraussetzungen für eine etwaige Beantragung einer Wert- bzw. Artfortschreibung vorlagen. Diesbezüglich wird noch erwähnt, dass zudem vom Gemeinderat der Marktgemeinde laut Schreiben vom 3. August 1993, dieses zugestellt dem nunmehr einschreitenden rechtlichen Vertreter (= Gesellschafter der W. GmbH und jetzt der OEG) am 10. August 1993, das Ansuchen der Hotel W. Gesellschaft m.b.H. um Änderung des Flächenwidmungsplanes abgelehnt wurde. Spätestens ab diesem Zeitpunkt hätte die seit 1981 (und damit bereits vor dem letzten Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 1983 schon) bestehende Freilandwidmung die Hotel W. Gesellschaft m.b.H. zu einem Antrag auf Art- bzw. Wertfortschreibung veranlassen sollen. Die Folgen der unterbliebenen frühzeitigen Antragstellung im Sinne des § 193 BAO, wodurch der Einheitswert unbestrittenermaßen nicht zu einem 1. Jänner fortgeschrieben wurde, der noch vor dem Erwerbsvorgang lag, muss die Berufungswerberin als Gesamtrechtsnachfolgerin der Hotel W. Gesellschaft m.b.H. gegen sich gelten lassen (vgl. auch § 191 Abs. 4 BAO). Aber auch für die Berufungswerberin, die bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt im Zuge der Umwandlung durchaus (und dies zeigt das nunmehrige Berufungsvorbringen mit aller Deutlichkeit) erkennen hätte müssen, dass der nach § 11 Abs. 5 UmgrStG die Basis für die Grunderwerbsteuerbemessung bildende Einheitswert noch von der Baulandwidmung ausging, hätte rechtlich selbst noch die Möglichkeit gehabt, durch eine entsprechende Antragstellung auf Wert- oder Artfortschreibung bis längstens 31. Dezember 1996 gemäß § 193 Abs. 2 BAO eine Fortschreibung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1996 herbeizuführen. Der diesfalls dann zum Feststellungstichtag 1. Jänner 1996 unter Beachtung der Freilandwidmung festgestellte

Einheitswert wäre dann jener Einheitswert gewesen, der zum letzten dem Erwerb (grunderwerbsteuerpflichtiges Verpflichtungsgeschäft ist der Umwandlungsbeschluss vom 19. September 1996) vorangehenden Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde. Daran hätte auch nichts geändert, dass dieser Feststellungsbescheid gegebenenfalls erst nach Ergehen des Grunderwerbsteuerbescheides erlassen worden wäre, denn dem geänderten Einheitswert wäre nachträglich gemäß § 295 BAO Rechnung zu tragen gewesen. Das Unterbleiben des Stellens eines solchen Fortschreibungsantrages bis längstens 31.12.1996, wodurch der Einheitswert noch zu einem Stichtag vor dem Erwerbvorgang festgestellt worden wäre, hat die Berufungswerberin selbst zu vertreten. Dem Umstand aber, dass als Folge des gleichzeitig mit der Berufung gestellten Antrages auf Wertfortschreibung vom 15. Oktober 2001 (beim Finanzamt Kitzbühel eingelangt am 25. Oktober 2001) die Bewertungsstelle des Lagefinanzamtes mit dem am 22. November 2001 ausgefertigten Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2001, Wertfortschreibung den Einheitswert mit Null S festgestellt und gleichzeitig mit dem Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2001, Nachfeststellung für den Steuergegenstand "landwirtschaftlicher Betrieb" den Einheitswert mit 3.000 S festgestellt hat, kommt für die Entscheidung des Berufungsfalles keine entscheidende Bedeutung mehr zu, denn diese Feststellungen zum 1. Jänner 2001 (siehe § 193 Abs. 2 BAO) erfolgten unbestrittenermaßen nicht zu einem dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorangehenden Feststellungszeitpunkt. War daher bei der Entscheidung des Streitfalles an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass der zum letzten dem Erwerb vorangehenden Feststellungszeitpunkt festgestellte Einheitswert jener in Höhe von 743.000 S war, dann errechnet sich auf Grund der Sonderbestimmung des § 11 Abs. 5 UmgrStG die GrESt- Bemessungsgrundlage mit dem zweifachen Einheitswert von diesem. Der streitgegenständliche Ansatz der Bemessungsgrundlage von 1,486.000 S war folglich rechtens. Die in der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vorgebrachten Einwände gegen die sachliche Richtigkeit des im Bewertungsverfahren festgestellten Einheitswertes vermochten hingegen keine Rechtswidrigkeit des bekämpften Grunderwerbsteuerbescheides aufzuzeigen, standen doch diesen Ausführungen die Verfahrensbestimmungen der §§ 192 und 252 Abs. 1 BAO entgegen. Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 10. September 2003