



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Johann Taferner, Dr. Walter Zisler und Mag. Peter Lederer über die Berufung der Bw, vom 22. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 22. Juli 2009, StNr., betreffend Erbschaftssteuer nach der am 23. März 2011 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird – aufgrund der Nachtragsabhandlung - abgeändert.

Die Erbschaftssteuer beträgt Euro 21.622,10.

Bisher war vorgeschrieben Euro 20.355,14.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages in Höhe von Euro 1.266,96 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Erblasser ist 2008 verstorben und hat u.a. sein Grundstück in der EZ. der Ehegattin (in der Folge: Bw) hinterlassen. Die Bw hat auf diesem Grundstück seit 1980 eine gewerbliche

Appartementvermietung in Form eines Einzelunternehmens betrieben. Das Apartmenthaus wurde von der Bw auf den Grundstück ihres Ehegatten errichtet.

Mit Bescheid vom 22.7.2009, StNr., hat die Abgabenbehörde I. Instanz die Erbschaftssteuer in Höhe von Euro 20.355,14 festgesetzt. Der Wert des erworbenen Grundstückes wurde dabei mit dem dreifachen Einheitswert (Euro 70.273,78 x 3 = 210.821,34) angenommen.

Dagegen richtet sich die rechtzeitige Berufung vom 22.9.2009 (Rechtsmittelfristverlängerungsansuchen vom 14.8.2009), welche mit Berufungsvorentscheidung vom 28.9.2009 abgewiesen wurde. Die Berufungsvorlage wurde am 28.10.2009 beantragt.

Am 30.4.2009 stellte die Bw an das Wohnsitzfinanzamt den Antrag, den Einheitswertbescheid vom 18.1.1995 mit dem zum 1.1.1994 die berufungsgegenständliche Liegenschaft dem Erblasser (und nach einer Schenkung durch diesen an den Sohn auch diesem anteilig) zugerechnet worden ist, zu korrigieren.

Mit Bescheid vom 16.6.2009 hat das zuständige Finanzamt diesen Antrag der Bw abgewiesen. In der ausführlichen Begründung des Abweisungsbescheides wurden folgende Fakten aufgezählt, die gegen ein wirtschaftliches Eigentum der Bw sprechen:

- a) Geschenkgeber einer Wohnung an den Sohn war der Erblasser als zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft, womit eigentlich auch schon dokumentiert ist, dass der Erblasser die positiven Befugnisse wie die Veräußerung ausgeübt hat;
- b) zugunsten der Bw ist kein Belastungs- u. Veräußerungsverbot hinsichtl. der Betriebsliegenschaft im Grundbuch eingetragen;
- c) Darlehensverträge bzw. Kontoauszüge betreffend die im Zuge der Errichtung der Betriebsliegenschaft aufgenommenen Bankdarlehen wurde keine vorgelegt - es ist anzunehmen, dass die Darlehensverträge alle auf den Erblasser lauten (schon aus Haftungsgründen), da der Erblasser Grundeigentümer bzw. Eigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes war (im Grundbuch sind keine Pfandrechteintragungen hinsichtlich des seinerzeitigen Baues in den Jahren 1979-1980 mehr ersichtlich - diese Bankdarlehen dürften bereits zurückgezahlt sein);
- d) wer konkret die Rückzahlungen der aufgenommenen Bankdarlehen bestritten hat, wurde von der steuerlichen Vertretung nicht dokumentiert;
- e) Baurechnungen aus dem Jahre 1979 bzw. 1980 (Errichtungszeitraum des Betriebsgebäudes) wurde keine vorgelegt;

f) bloße Nutzungsrechte an einer Liegenschaft begründen noch kein wirtschaftliches Eigentum (es dürfte eine unentgeltliche Nutzung des Betriebsgebäudes durch die Bw vorgelegen sein bzw. dürfte die Ehegattin aus den Gewinnen des Pensionsbetriebes die Bankdarlehen bedient haben - kann als Art "Pachtschilling" qualifiziert werden);

g) im Zuge des Schenkungs- bzw. Wohnungseigentumsvertrages (1993) hat der Erblasser einem weiteren Sohn ein Vorkaufsrecht hinsichtlich der "restlichen Betriebsliegenschaft" eingeräumt (womit wiederum dokumentiert ist, dass die positiven Befugnisse wie Veräußerung etc vom Erblasser und nicht von der Bw ausgeübt wurden).

Unstrittigerweise wurde zwar der Pensionsbetrieb von der Bw betrieben und waren die Baukosten bzw. die Bau- u. Bankverbindlichkeiten in den Jahresabschlüssen von der Bw ausgewiesen - dies allein rechtfertigt nach Ansicht des Amtes jedoch keine Zurechnung der Liegenschaft EZ. an die Bw, da die Zurechnung von Einkünften nicht mit der Zurechnung von Wirtschaftsgütern (hier Liegenschaft) übereinstimmen muss.

Folgende Berufungsgründe wurden zusammengefasst vorgebracht:

- # Gebäude auf fremden Grund und Boden
- # Schenkung der Liegenschaft im Jahre 1980
- # Bereicherungsanspruch der Bw und Berechnung der Bereicherung der Bw
- # Grundstück und Gebäude als selbständige Bewertungseinheiten
- # Bindungswirkung des Einheitswertbescheides nur hinsichtlich der Höhe des Einheitswertes
- # Zurechnung an die Bw gem. § 60 Abs. 2 BewG iVm § 24 BewG
- # Nur der die Baukosten übersteigende Teil wäre für die erbschaftssteuerliche Bemessungsgrundlage relevant.

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

#### **A.) Sachverhaltsfeststellung:**

Folgender Sachverhalt, wie er von der Bw in der Berufung unter „1. Sachverhalt“ dargestellt wurde, ist unstrittig:

Der Erblasser ist 2008 verstorben und hat u.a. sein Grundstück in der EZ. der Ehegattin (in der Folge: Bw) hinterlassen. Die Bw hat auf diesem Grundstück seit 1980 eine gewerbliche Appartementvermietung in Form eines Einzelunternehmens betrieben. Das Apartmenthaus wurde von der Bw auf den Grundstück ihres Ehegatten errichtet.

Die Bw hat mit Wissen und Willen des Erblassers gebaut.

Die Bw hat für die Nutzung des nackten Grund und Bodens keine Pacht entrichtet.

Ein außerbücherlicher Eigentumserwerb durch die Bw hat nicht stattgefunden. Eine Schenkung zwischen den Ehegatten im Jahre 1980 ist nicht erfolgt.

Das Eigentum am Gebäude ist – nach dem Grundsatz: superficies solo cedit - auf den Erblasser übergegangen. Dieser hat aufgrund des Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrages vom 28.12.1993 seinem Sohn A.A. 134/1196 Anteile übertragen und einem weiteren Sohn ein Vorkaufsrecht eingeräumt.

Ein Bereicherungsanspruch der Bw besteht nicht.

### **B.) Beweiswürdigung:**

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hierbei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit weniger Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 18.12.1990, [87/14/0155](#)).

Die Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (VwGH 16.6.1987, 85/14/0125).

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich berücksichtigt werden können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im

Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Im Sinne dieser Rechtsprechung hat der unabhängige Finanzsenat das Berufungsvorbringen wie folgt gewürdigt:

Es wäre an der Bw gelegen, im Sinne der obigen Ausführungen zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen, klar darzulegen, was tatsächlich vereinbart war. Statt dessen versucht die Bw aus Rechtssätzen mögliche Sachverhalte abzuleiten.

Die Bw hat keine näheren Angaben über eine konkrete Vereinbarung zwischen ihr und dem Erblasser gemacht, sondern lediglich behauptet, sie habe mit Wissen und Willen des Erblassers gebaut. Diese Behauptung ist mit Sicherheit zutreffend. Was aber darüber hinaus vereinbart worden ist, wurde von der Bw nicht vorgebracht. Die Sachverhaltsfeststellung beschränken sich daher auf die nach außen in Erscheinung getretenen Umstände, wie die Eigentumsübertragung an einer Wohnung des verfahrensgegenständlichen Gebäudes durch den Erblasser. In diesem Vertrag wurden keinerlei Aussagen zu abweichenden Eigentums- oder Besitzverhältnissen gemacht. Wäre eine Grundstücksschenkung vorher zwischen den Ehegatten durchgeführt worden, so wären spätestens zum Zeitpunkt des Wohnungseigentumsvertrages Aussagen darüber gemacht worden und etwaige Verfügungen grundbücherlich durchgeführt worden. Dies umso mehr als durch die schenkungsweise Übertragung einer Wohnung an den Sohn von der Bw ertragsteuerlich eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen durchgeführt werden musste. Die Bw hat daher von der Übertragung gewusst und es wurden dennoch keine anderen Richtigstellungen im Sinne ihrer nunmehrigen Berufungsbehauptungen durchgeführt oder auch nur erwähnt. Nach allgemein menschlicher Erfahrung wäre gerade im Zeitpunkt des Abschlusses des Wohnungseigentums- und Schenkungsvertrages im Jahre 1993, wo das Grundstück vermessen und aus der Landwirtschaft heraugetrennt worden ist, der Zeitpunkt gewesen, wo alle bis dahin getroffenen Absprachen oder faktischen Vorgänge – wie sie nunmehr von der Bw behauptet werden – auch vertraglich und grundbücherlich umgesetzt und durchgeführt hätten werden müssen, wenn sie denn tatsächlich bestanden hätten. Da auch zu diesem Anlass keinerlei Maßnahmen gesetzt worden sind, geht die Abgabenbehörde II. Instanz davon aus, dass eine Grundstücksübertragung durch den

Erblasser an die Bw vor seinem Ableben weder beabsichtigt noch tatsächlich durchgeführt worden ist.

Eine Grundstücksschenkung im Jahre 1980 ist daher nicht erfolgt.

Die Bw hat vorgebracht, dass sie für die Nutzung des Grund und Bodens keine Pacht entrichten musste, was auch von der Abgabenbehörde, die den Einheitswertbescheid erlassen hat, in der Begründung bestätigt wird.

Es mag durchaus vom Erblasser so gewollt gewesen sein, dass er als Ausgleich zur sachenrechtlichen Konsequenz, nämlich des Eigentumserwerbes am Gebäude, keine Pacht für die lebenslange Nutzung des Grundes durch die Bw verlangt hat. Dass sich also die unentgeltliche Nutzung mit dem Ersatzanspruch ausgleichen sollten.

Damit ist aber auch einem Bereicherungsanspruch der Bw der Boden entzogen. Tatsächlich ist in keinem Dokument von einem Ausgleichsanspruch der Bw die Rede, weder im Wohnungseigentumsvertrag vom 28.12.2003 noch im Testament vom 18.11.1999. Hätte eine anerkannte Forderung der Bw gegenüber dem Erblasser bestanden, wäre sie spätestens im Testament angesprochen worden.

Es wäre an der Bw gelegen, ein klares Sachverhaltsvorbringen darüber zu erstatten, was tatsächlich vereinbart war und warum und in welcher Höhe ein Ausgleichsanspruch bestanden hat, mit dessen Geltendmachung auch konkret zu rechnen war.

Aus diesem Grunde erübrigen sich Ermittlungen hinsichtlich der Frage, wer die Errichtungskosten und die Rückzahlungen der für die Errichtungskosten aufgenommenen Darlehen tatsächlich getragen hat.

### **C.) Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung:**

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen Erwerbe von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

Mit Erkenntnis des VfGH vom 07.03.2007, G 54/06 ua., kundgemacht unter BGBl. I 2007/9, wurde [§ 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) mit Wirkung vom 01.08.2008 als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Steuerschuld entsteht bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers (§ 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG).

Da die Steuerschuld im gegenständlichen Fall am 12.7.2008 entstanden ist, ist die aufgehobene Gesetzesstelle (§ 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG) weiterhin anzuwenden.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Die Abgabenbehörde ist mit Ausnahmen wie Erbschaftsverkauf oder Erbschaftsschenkung an die im Abhandlungsverfahren abgegebenen, vom Gericht angenommenen und den rechtskräftigen Einantwortungsurkunden zugrunde gelegten Erbserklärungen gebunden (VwGH 21.12.1992, 88/16/0128).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörenden Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht. Gegenstand der Erbschaftsteuer ist damit letztlich der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt. Die Erbschaftsteuer ist somit grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, wie etwa die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Nachlasses vor der Einantwortung oder das Entstehen von Versicherungsansprüchen im Zusammenhang mit dem Untergang von Nachlassgegenständen berühren diesen Grundsatz nicht. Aber auch dann, wenn die Erben nach Abgabe der Erbserklärung miteinander ein Abkommen über die Aufteilung des Nachlasses schließen, wird dieser Grundsatz nicht berührt. Auch in diesem Fall gilt somit der Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand als angefallen (VwGH 14.5.1992, 91/16/0019).

Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen (VwGH 27.1.1999, 98/16/0361, 0362).

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetze nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Gegenstand der Besteuerung beim Erwerb von Todes wegen ist das angefallene Vermögen in dem Zustand, in welchem es sich im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (hier: § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG) sowohl seinem Umfang als auch seiner Bewertung nach befunden hat.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Unter Vermögensanfall ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen. Insbesondere ist aus Abs. 1 in Verbindung mit den Abs. 4 - 6 und Abs. 8 des § 20 ErbStG ersichtlich, dass nur die tatsächliche Bereicherung bzw. der tatsächlich verbleibende Vermögenszugang der Steuer unterliegt (VwGH 30.8.1995, 95/16/0172, 0173).

Gemäß [§ 19 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955](#) idgF (ErbStG) richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (BewG).

Nach [§ 19 Abs. 2 ErbStG 1955](#) ist für die Bewertung von inländischem land- und forstwirtschaftliches Vermögen, von inländischem Grundvermögen und von inländischen Betriebsgrundstücken das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Auch der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung ausgeführt (VwGH 25.3.2004, [2002/16/0300](#), 24.5.1991, 90/16/0197), dass für die Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer eine Bindung an den Einheitswert besteht. Die Bewertung der Liegenschaft ist demnach von der Parteiendisposition ausgenommen.

Nach Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 106 zu § 19, ist der Einheitwert (u.a.) der im § 19 Abs. 2 ErbStG genannten Vermögensarten gesondert, also unabhängig vom Abgabenverfahren festzustellen, es ist also hierüber ein Einheitswertbescheid zu erlassen. Ein derartiger Einheitswertbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen, der als Feststellungsbescheid gemäß [§ 192 BAO](#) für Abgabenbescheide bindend ist (Fellner, a.a.O., Rz 108; VwGH vom 24. Mai 1991, [90/16/0197](#), 0229, und vom 22. Oktober 1992, 91/16/0044). 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 (Fellner, a.a.O.; VwGH 8.11.1977, [1155/76](#)).

*„Gemäß [§ 186 Abs. 1 BAO](#) sind für wirtschaftliche Einheiten im Sinne des Bewertungsgesetzes - solche sind gemäß § 19 BewG 1955 u. a. land- und forstwirtschaftliche Betriebe - Einheitswerte gesondert festzustellen, wenn und soweit diese Feststellung für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist. Mit der Feststellung des Einheitswertes sind nach § 186 Abs. 3 BewG Feststellungen über die Art des Gegenstandes der Feststellung und darüber zu verbinden, wem dieser zuzurechnen ist.*

*Im Spruch von Einheitswertbescheiden ist somit über die Art des Bewertungsgegenstandes (der wirtschaftlichen Einheit), den Stichtag für die Wertermittlung, die Höhe des Einheitswertes sowie die Zurechnung abzusprechen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 186, Tz. 3). Die Bindungswirkung eines solchen Einheitswertbescheides schließt alle Elemente des Spruches ein. Die abzuleitenden Bescheide haben demnach nicht nur von den verbindlich festgestellten Wertgrößen, sondern auch von den weiteren Feststellungen, insbesondere von denen über die Art des Gegenstandes, also über die Vermögensart, die Art der wirtschaftlichen Einheit, die*



*Qualifizierung als Untereinheit und über die Zurechnungsträger auszugehen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1968).*

*Entsprechend dem Feststellungs- (Grundlagen-)Charakter des Bescheides sind die in einem Einheitswertbescheid enthaltenen Feststellungen, die für andere Bescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde zu legen. Diese Bindungs- und Folgewirkung ergibt sich in formeller Hinsicht aus § 192 BAO. Erforderlich und vorauszusetzen ist aber, dass sich die Abhängigkeit anderer Bescheide von Einheitswerten, somit die inhaltliche Folgewirkung der Einheitswertbescheide aus dem materiellen Recht ergibt (Stoll, aaO, 1966)" (VwGH 4.2.2009, [2008/15/0337](#)).*

Für die Festsetzung der Erbschaftssteuer besteht eine Bindung an den in Rechtskraft erwachsenen Einheitswertbescheid (VwGH 24.5.1991, [90/16/0197](#)).

Bei der Wertermittlung für die Bemessung der Erbschaftssteuer ist nach § 19 Abs. 2 ErbStG zwingend von dem dort bestimmten Einheitswert auszugehen. Die Bewertung der nachlassgegenständlichen Liegenschaft ist daher einer Parteidisposition entzogen (VwGH 25.3.2004, [2002/16/0300](#), UFS 14.10.2008, RV/0486-G/05, 13.08.2004, RV/0078-K/03).

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Diese Bestimmung, wonach Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen nur im Verfahren betreffend diesen Grundlagenbescheid vorgebracht werden können, schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Ein Abgabenbescheid (Erbschaftssteuerbescheid) kann demnach nicht mit der Begründung angefochten werden, die im Feststellungsbescheid (Einheitswertbescheid) getroffenen Entscheidungen seien unzutreffend. Eine Berufung gegen einen Erbschaftssteuerbescheid, deren Einwendungen sich allein gegen die Einheitswertfeststellung richten, ist daher als unbegründet abzuweisen (Fellner, a.a.O., Rz 109; VwGH 26. April 1972, 1743/70, UFS 13.08.2004, RV/0078-K/03).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Anfechtung eines Steuerbescheides, die lediglich mit Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit eines dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Feststellungsbescheides begründet ist, in der Sache abzuweisen (VwGH 15.12.1994, [94/15/0164](#); 25.2.1997, [96/14/0027](#); 28.5.1997, [94/13/0273](#)).

Damit ist aber das Schicksal der Berufung entschieden.

Doch auch inhaltlich kann aus den Argumenten der Bw für den gegenständlichen Fall nichts gewonnen werden.

### **Zu den Argumenten der Berufung ist anzumerken:**

C.1) Trennung von Grund und Boden:

Das Lagefinanzamt hat im Bewertungsverfahren eine wirtschaftliche Einheit angenommen.

Im Erkenntnis vom 24.06.1991, 90/15/0112 hat der VwGH wörtlich ausgeführt:

*„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. 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 1955 gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs.*

*Gemäß § 51 Abs. 3 BewG 1955 gilt als Grundstück auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.*

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

*Den angefochtenen Bescheiden liegt die Bewertung von Grundbesitz als Grundvermögen im Sinne der §§ 51 BewG 1955 ff zu Grunde. Die wirtschaftliche Einheit beim Grundvermögen heißt Grundstück (vgl. Twaroch-Frühwald-Wittmann, Kommentar zum Bewertungsgesetz<sup>2</sup> 248). Zum Grundstück gehören neben dem Grund und Boden die Bestandteile, insbesondere Gebäude, und das Zubehör.*

*Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Gebäude ein Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Witterungseinflüsse gewährt, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. Dezember 1985, Zlen. 85/16/0064, 0065, Slg. Nr. 6059/F, und die Vorjudikatur).*

*Der im Bewertungsrecht gebrauchte Begriff "Bestandteil" ist im Sinne des bürgerlichen Rechts auszulegen (vgl. Twaroch-Frühwald-Wittmann, aaO 81). Als Bestandteile bezeichnet man danach die Teile einer zusammengesetzten Sache; ist die Verbindung von Teilen mit der Hauptsache so eng, daß sie von dieser tatsächlich nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnten, spricht man von unselbständigen Bestandteilen, die nicht sonderrechtsfähig sind (vgl. OHG vom 23. Mai 1985, 8 Ob 651/84, JBl 1986, 724; Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts<sup>8</sup> II 11; Schwimann/Pimmer, ABGB II § 294 Rz 2).*

*Das festgebaute Haus auf einem Grundstück ist dessen unselbständiger Bestandteil (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. Dezember 1990, Zlen. 90/16/0155, 0165).*

*Nach der in der Beschwerdeschrift enthaltenen Sachverhaltsdarstellung - die sich mit dem Inhalt der Verwaltungsakten deckt - wurden durch den "Mieter" über den jeweils fünf Geschossen der bestehenden Gebäude eine Stahlbetondecke und auf dieser zwei bzw. drei weitere Geschosse errichtet. Diese vom Mieter geschaffenen Gebäudeteile sind durch diese Bauführung in eine so enge Beziehung zu den Altgebäuden und damit zu den Grundstücken gesetzt worden, daß sie nur durch eine substanzzerstörende Vorgangsweise - wie von den Beschwerdeführern selbst hervorgehoben wurde - "abgesondert" werden könnten. Die neu geschaffenen Gebäudeteile stellen sich somit als unselbständige Bestandteile der Gebäude dar. Sie waren damit bei der Bewertung des jeweiligen Grundstückes als wirtschaftlicher Einheit im Sinne des § 2 Abs. 1 BewG 1955 einzubeziehen. Unter Bedachtnahme auf die letztgenannte Vorschrift kann es dabei auch keinem Zweifel unterliegen, dass ein Gebäude mit mehrgeschossigem Dachaufbau nach den Anschauungen des Verkehrs insgesamt als ein einheitliches Gebäude und damit als wirtschaftliche Einheit angesehen wird.*

*Unter dem Gesichtspunkt der inhaltlichen Rechtswidrigkeit rügen die Beschwerdeführer, dass die belangte Behörde eine analoge Anwendung der für "Superädifikate" geltenden Vorschriften abgelehnt hat.*

*Abgesehen davon, dass das Bewertungsgesetz nicht von Superädifikaten, sondern von begrifflich damit nicht identen "Gebäuden auf fremdem Grund und Boden" spricht (vgl. Twaroch-Frühwald-Wittmann<sup>2</sup>, aaO, S. 250), stellt sich die von den Beschwerdeführern offenkundig gemeinte Vorschrift des § 51 Abs. 3 BewG 1955 als eine die grundsätzlichen Bestimmungen des Abs. 1 erster Satz dieser Gesetzesstelle erweiternde Regelung (arg.: "gilt auch") dar. Aus dem Gesichtspunkt des Beschwerdefalles kann der Umstand, dass der Gesetzgeber neben "Gebäuden auf fremdem Grund und Boden" nicht auch bloße Gebäudeteile und damit unselbständige Bestandteile eines Gebäudes in diese Sonderregelung einbezogen hat, nicht als systemwidrige (unbedachte) Gesetzeslücke angesehen werden. Es fehlt damit an der primären Voraussetzung für die von den Beschwerdeführern angestrebte Gesetzesanalogie (vgl.*

*Bydlinsky, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, S. 473). Der klare Wortlaut des § 51 Abs. 3 BewG verbietet im übrigen die Berufung auf eine mit diesem nicht in Einklang stehende Auslegung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Juni 1979, ZI. 2227/77, Slg. Nr. 5393/F).*

*Ein bloßer Gebäudeteil - im Beschwerdefall die durch den "Mieter" geschaffenen zusätzlichen Geschoße - kann, wie aus den obigen Ausführungen ersichtlich ist, nicht als selbständiges Gebäude angesehen werden, sodass bei den beschwerdegegenständlichen Dachgeschoßen das Tatbestandsmerkmal "Gebäude auf fremdem Grund und Boden" nicht gegeben ist.*

*Die Beschwerdeführer vertreten ferner sinngemäß die Auffassung, dass der "Mieter" wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm geschaffenen Dachgeschoße ist. Nach dem Wiedergegebenen § 24 Abs. 1 lit d BAO bezieht sich das wirtschaftliche Eigentum jeweils auf das einzelne Wirtschaftsgut. Dieser Begriff des Wirtschaftsgutes umfasst nur das, was im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar erscheint (vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. Dezember 1987, ZI. 86/16/0008). Voraussetzung für die Zurechnung im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO ist die Ausübung der wirtschaftlichen, einem Eigentümer gleichkommenden Verfügungsmacht über ein einheitliches selbständiges Wirtschaftsgut. Da ein Gebäude ein einheitlicher Baukörper ist, kann an einzelnen Teilen eines Gebäudes kein selbständiges wirtschaftliches Eigentum begründet werden (vgl. Rössler-Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz<sup>15</sup>, S. 571 unter Berufung auf BFH vom 9. Juli 1965, VI 202/64, HFR 65 S. 508). Der Beurteilung, dass an den vom "Mieter" geschaffenen Gebäudeteilen kein selbständiges wirtschaftliches Eigentum begründet worden ist, steht auch nicht der im Ertragsteuerrecht geltende Grundsatz entgegen, wonach der Bestandnehmer, der Ein-, Um- und Zubauten am Bestandgegenstand vornimmt, bis zur Beendigung des Mietverhältnisses als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist. Diese im Ertragsteuerrecht geltende und auf den Grundsätzen kaufmännischer Bilanzierung beruhende Übung kann nicht auf das Bewertungsrecht übertragen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. April 1989, ZI. 88/15/0097)." Ebenso UFS 01.04.2005, RV0636-L/02.*

Diese Argumente treffen auch auf den vorliegenden Fall zu, bei dem das ganze Gebäude betroffen ist. Es treffen aber auch hier die Ausnahmebestimmungen, welche eine Trennung von Gebäude- und Grundeigentum für zulässig erachten, weder zivil- noch steuerrechtlich zu.

Nach § 51 Abs. 1 BewG gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs.

Als Grundstücke gelten auch das Baurecht und sonstige grundstücksgleiche Rechte (§ 51 Abs. 2 BewG) sowie ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist (§ 51 Abs. 3 BewG).

§ 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. Nach Abs. 2 leg. cit. kommen mehrere Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer, bei mehreren zusätzlich im selben Verhältnis, gehören.

Nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Nach Abs. 2 leg. cit. gelten die Bestimmungen des Abs. 1 auch für wirtschaftliche Einheiten im Sinn des Bewertungsgesetzes.

§ 297 ABGB lautet: Ebenso gehören zu den unbeweglichen Sachen diejenigen, welche auf Grund und Boden in der Absicht aufgeführt werden, dass sie stets darauf bleiben sollen, als: Häuser und andere Gebäude (...).

Aus § 297 ABGB geht - einerseits in Verbindung mit § 294 ABGB, andererseits in Zusammenhang mit den §§ 414 ff ABGB - der Grundsatz des bürgerlichen Rechtes hervor, dass das Eigentum am Grund und Boden vom Eigentum am darauf errichteten Gebäude nicht getrennt werden kann. Dieser Grundsatz ist als einer der tragenden Grundsätze des österreichischen Sachenrechtes zwingendes Recht.

Als Ausnahmen von diesem Grundsatz kennt das bürgerliche Recht aber insbesondere das Baurecht (§ 6 BauRG) und das Superädifikat (§ 435 ABGB).

Für die Dauer bestimmte Bauwerke sind demnach zivilrechtlich unselbstständige Bestandteile der Liegenschaft. Die zwingende Bestimmung des § 297 ABGB kann durch Parteienvereinbarung nicht ausgeschaltet werden (vgl. Spielbüchler in Rummel<sup>3</sup>, § 297 Rz 3).

Wie aus § 51 BewG ersichtlich ist, erfolgten die bewertungsrechtlichen Vorschriften im Wesentlichen in Anlehnung an die zivilrechtlichen Bestimmungen. Zur Abgrenzungsproblematik siehe auch UFS 31.07.2007, RV/0316-K/05, mit ausführlicher Darstellung der zivilrechtlichen Literatur, sowie zu den Ausführungen hinsichtlich § 24 Abs. 1 lit. d BAO.

Für die Dauer bestimmte Bauwerke - wie unstrittigerweise das gegenständliche Geschäftsgebäude - werden unselbstständige Bestandteile der Liegenschaft (OGH vom 12.1.1994, 3 Ob 144/93 und vom 27.4.2001, 7 Ob 222/00y). Auf das Verhältnis von Boden- und Gebäudewert kommt es dabei nicht an (Rummel, Kommentar zum ABGB, 3.Auflage, § 297, Rz 3).

Unselbständige Bestandteile, die nicht ohne Verletzung der Substanz abgesondert werden können, teilen sachenrechtlich notwendig das Schicksal der Hauptsache (Rummel, Kommentar zum ABGB, 3.Auflage, § 294, Rz 7, VwGH vom 24.11.1998, [98/05/0125](#)).

## C.2) Eigentumserwerb durch Bauführung:

Nach § 418 ABGB fällt, wenn jemand mit eigenen Materialien ohne Wissen und Willen des Eigentümers auf fremdem Grunde baut, das Gebäude dem Grundeigentümer zu. Hat jedoch der Eigentümer des Grundes die Bauführung gewusst, und sie nicht sogleich dem redlichen Bauführer untersagt, so kann er nur den gemeinen Wert für den Grund fordern.

Die Bw stützt sich demnach auf den 3. Satz des § 418 ABGB.

Voraussetzung für den außerbücherlichen Eigentumserwerb des Bauführers an der Baufläche ist jedoch, dass der Grundeigentümer vom Bau weiß, ihn vorwerfbar dennoch nicht untersagt und der Bauführer redlich ist (Rummel, Kommentar zum ABGB, 3.Auflage, § 418, Rz 4).

Redlich ist, wer aus wahrscheinlichen Gründen nicht weiß, dass die verarbeitete oder verbundene Sache einem anderen gehört oder ihm die Maßnahme nicht gestattet ist (Rummel, Kommentar zum ABGB, 3. Auflage, § 415, Rz 5).

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.11.2000, 2000/05/0189, ausgeführt hat, erfordert der Eigentumserwerb gemäß § 418 dritter Satz ABGB, dass der Grundeigentümer den Bauführer bauen lässt, obwohl er weiß, dass er auf fremdem Grund baut, dass der Grundeigentümer in Kenntnis seines eigenen Rechtes zusieht, wie dem Bauführer aus Unkenntnis dieses Rechtes Nachteile zu erwachsen drohen.

Voraussetzung ist folglich, dass eine Willensdiskrepanz zwischen Grundeigentümer und Bauführer vorliegt. Ist zwischen den beiden Willensübereinstimmung gegeben, fehlt es an den Tatbestandsvoraussetzungen des § 418 Satz 3 ABGB (Fellner, Kommentar GrunderwerbsteuerG 1987, Band II, § 1, Rz 227).

Nach ständiger Rechtsprechung des OGH wird durch das Vorliegen einer Vereinbarung über die Bauführung die Anwendung des § 418 ABGB ausgeschlossen (siehe etwa das Urteil vom 28.11.2000, 4 Ob 299/00z, oder VwGH vom 12.4.1983, 82/07/0247).

Wesentlich für einen Erwerb nach § 418 Satz 3 ABGB ist, dass der Bauführer redlich und der Grundeigentümer unredlich ist (OGH 5.10.2000, 6 Ob 23/00a). Der Grundeigentümer müsste demnach vom Bau wissen, ihn aber vorwerfbar nicht untersagen (OGH 16.5.2002, 8 Ob 88/02b). § 418 Satz 3 ABGB ist zudem als Sanktion für ein unredliches Verhalten des Grundeigentümers konzipiert.

Eine derartige Fallkonstellation liegt aber gegenständlich nicht vor, da die Bw mit Wissen und Willen auf dem Grund des Erblassers gebaut hat.

### C.3) Schenkung 1980:

Unter einer Schenkung ist ein Vertrag zu verstehen, durch den jemand verpflichtet wird, einem anderen eine Sache unentgeltlich zu überlassen. Wesentlich ist weiters die Willenseinigung zwischen Zuwendendem und Bedachtem über dessen Bereicherung (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 4a zu § 3 ErbStG 1955 sowie die dort zitierte Judikatur).

Wie oben in der Sachverhaltsfeststellung dargestellt, konnte die Bw eine schenkungsweise Übertragung des Grund und Bodens durch den Erblasser im Jahre 1980 nicht nachweisen. Einer derartigen Annahme stehen die klaren nachfolgenden schriftlichen Verträge entgegen.

### C.4) Bereicherungsanspruch:

Eine bürgerlich-rechtlich eventuell bestehende Schuld stellt nur dann eine auch steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung dar, wenn eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegt. Dies ist nur dann anzunehmen, wenn am Stichtag (im Gegenstandsfall im Zeitpunkt des Todes des Erblassers) mit der Geltendmachung ernsthaft gerechnet werden muss.

Eine Vereinbarung hinsichtlich der endgültigen Kostentragung für die von der Bw getätigten Aufwendungen durch die Errichtung des Gebäudes hat zwischen der Bw und dem Erblasser nicht bestanden. Dies entspricht auch durchaus der Lebenserfahrung, dass im familiären Verhältnis darüber keine Regelungen getroffen werden, insbesondere wenn, wie im vorliegenden Fall, die Bw die Ehegattin des Liegenschaftseigentümers war.

Zur konkreten Geltendmachung eines allgemeinen Ausgleichsanspruches als Forderung gegen den Nachlass hätte es einer zumindest mündlichen Vereinbarung bedurft, mit welcher die wesentlichen Eckpunkte der Schuld (z.B. Höhe des Anspruches, der zeitliche Geltungsbereich, Zinsen, Wertsicherung etc.) mit genügender Deutlichkeit fixiert werden hätten müssen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten (UFS 23.09.2010, RV/0250-L/08).

Nach der Aktenlage hat sich der Erblasser aber nie vertraglich zu einer Rückerstattung verpflichtet.

Die Bw hat vielmehr die Liegenschaft über 28 Jahre lang unentgeltlich für ihre betrieblichen Zwecke genützt. Eine Bereicherung des Erblassers ist daher auch aus diesem Grunde nicht gegeben.

Zur Berücksichtigung des Bereicherungsanspruches im Verlassenschaftsverfahren ist im Sinne des Erkenntnisses vom 29.01.1997, 95/16/0327 anzumerken:

*„Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist zunächst erforderlich, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht. Dabei ist nicht nur der rechtliche Bestand der Schuld entscheidend, sondern es muss auch eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen, weshalb auch eine bürgerlich-rechtliche Schuld nur dann eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden musste (vgl. das Erkenntnis vom 19. September 1989, Zl. 88/14/0173).“*

Die Bw konnte keine Vereinbarung mit dem Erblasser nachweisen, wonach ihr eine Abgeltung der Baukosten vom Erblasser zugesichert worden wäre. Siehe zu dieser Problematik auch UFS 23.09.2010, RV/0249-L/08.

#### **D) Bemessungsgrundlage - neu:**

Aufgrund der Nachtragsabhandlung, ErfNr., ist ein weiterer Grundstücksanteil des Erblassers bekannt geworden.

Der Wert des hervorgekommenen Grundstückes in Höhe von Euro 14.100,00 (Einheitswert insgesamt 9.400,00, Hälfte = 4.700,00, das Dreifache 14.100,00) unter Abzug der Passiven von Euro 1.787,92 wird der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden.

Ausgehend vom angefochtenen Bescheid wird die Erbschaftsteuer daher berechnet:

§ 8 Abs. 1 ErbStG: 201.734,00 zuzüglich 12.312,00 = 214.046 mal 8 % = 17.123,68

§ 8 Abs. 4 ErbStG: 210.821,00 zuzüglich 14.100,00 = 224.921 mal 2 % = 4.498,42

Summe: € 21.622,10. Bisher war vorgeschrieben: € 20.355,14.

Die Nachforderung aufgrund der Nachtragsabhandlung beträgt Euro 1.266,96.

Die Fälligkeit des Mehrbetrages (€ 1.266,96) ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Salzburg, am 23. März 2011