

GZ. RV/0078-K/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Reinhard Kern, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 21. November 2002 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

### 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

Mit Notariatsakt vom 21. August 2002 schlossen die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) und ihr Gatte O.H. einen Übergabsvertrag. Eingangs hielten die Vertragsparteien fest, dass O.H. Alleineigentümer der Liegenschaft "A", bestehend aus dem Grundstück "B" mit dem darauf befindlichen Gebäude "C", sei. Das Gebäude "C" sei durch die beiden Vertragsparteien auf gemeinsame Rechnung und Namen errichtet worden, weshalb die Bw. Hälfteeigentümerin

dieses Gebäudes, welches somit ein Bauwerk auf fremden Grund und Boden (Superädifikat) darstelle, wäre. Das Gebäude "C" würde den gemeinsamen ehelichen Wohnsitz des Übergebers und der Übernehmerin bilden. Übergabsobjekt sei sohin ein ideeller Hälftenanteil am Grundstück "B", welcher hiermit übergeben werde. Als Gegenleistung vereinbarten die Parteien, dass die Bw. auf die ihr aus den von ihr geleisteten Arbeiten und Investitionen zur Errichtung einer Gartenanlage (Gartenhütte, Bepflanzung, Schwimmteich) zustehende, von den Parteien einvernehmlich mit rd. € 14.500,00 bezifferte, Forderung verzichten würde. Soweit der Wert des Übergabsobjektes die Gegenleistung übersteige, erfolge die Übertragung schenkungsweise. Der für die Liegenschaft "A" festgestellte Einheitswert betrage € 30.667,94, auf die Grundfläche entfalle ein anteiliger Einheitswert von € 6.410,84.

Nach erfolgter Anzeige des Erwerbsvorganges setzte das Finanzamt Klagenfurt (im Folgenden: FA) der Bw. gegenüber, ausgehend von einer Gegenleistung in Höhe von € 14.500,00, Grunderwerbsteuer im Ausmaß von € 290,00 sowie, mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid, Schenkungssteuer (ScheSt) im Ausmaß von € 1.290,05 fest. Seiner Berechnung legte das FA dabei das Dreifache des halben Einheitswertes (€ 15.333,97) der Liegenschaft "A", somit einen Betrag von € 46.001,91, zugrunde.

Ihre allein gegen den ScheSt-Bescheid gerichtete Berufung begründete die Bw. damit, dass das Gebäude "C" als Superädifikat nicht Gegenstand des Übergabsvertrages wäre. Bei der Berechnung der ScheSt sei deshalb unrichtigerweise der (anteilige) dreifache Einheitswert des unter dem EW-AZ "X" erfassten Grundbesitzes, in welchem auch das Gebäude "C" als Superädifikat einbezogen worden wäre, zum Ansatz gebracht worden. Vielmehr wäre nur der im Übergabsvertrag angeführte, das Grundstück "B" betreffende Einheitswert anteilig zur Hälfte und verdreifacht, sohin im Betrag von € 19.232,42, heranzuziehen und die ScheSt im entsprechend niedrigeren Ausmaß festzusetzen. Mit ergänzendem Schriftsatz gab der vertragsverfassende Notar über Rückfrage des FA noch bekannt, dass die Wohnnutzfläche des Hauses "C" mehr als 150 m<sup>2</sup> betragen würde.

Ermittlungen des FA bei der zuständigen Baubehörde ergaben, dass als Bauwerber, dem auch die Baubewilligung erteilt worden war, lediglich O.H. aufgetreten ist. Weiters schien im Verfahren zur Feststellung des Einheitswertes als Grundeigentümer und Bauherr ebenfalls nur der Gatte der Bw. auf. Der nach Beendigung der Baudurchführung zum EW-AZ "X" erlassene Einheitswertbescheid wies als Adressaten und Eigentümer auch nur den Gatten der Bw. auf. Unter Darlegung des Ergebnisses dieser Ermittlungen erlies das FA eine auf § 252 Bundesabgabenordnung (BAO) gestützte, abweisende Berufungsvorentscheidung und führte weiters aus, dass seines Erachtens nach ein Gebäude aus zivilrechtlicher Sicht entweder nur

dem Grundeigentümer oder einem anderen Erwerber oder Errichter eines Superädifikates allein, nicht aber zu ideellen Anteilen beiden, zugerechnet werden könne. Überdies würde auch der als Gegenleistung festgelegte Betrag von bloß € 14.500,00 angesichts des mit einem Vielfachen des Einheitswertes angenommenen Verkehrswertes gegen eine gemeinsame Bauführung sprechen.

In ihrem fristgerecht eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw. vor, ihr Gatte sei im Bauverfahren und im Verfahren zur Feststellung des Einheitswertes nur deswegen als Bauwerber bzw. Bauherr aufgetreten, da dieser als Alleineigentümer der Liegenschaft "A" (gemeint: im Grundbuch) eingetragen gewesen sei. Die im Vertrag bezifferte und in der Berufungsvorentscheidung angeführte Gegenleistung würde sich nur auf die für die Gartenanlage geleisteten Arbeiten und Investitionen der Bw., nicht aber auf das Gebäude "C", beziehen. Gegen die im Einheitswertbescheid getroffenen Feststellungen habe O.H. deshalb keine Einwendungen erhoben, weil er als Alleineigentümer der Liegenschaft "A" im Grundbuch eingetragen gewesen wäre und er auch als alleinige Partei im Feststellungsverfahren aufgetreten sei. Da sie, die Bw., im Feststellungsverfahren nicht Partei gewesen wäre, sei es ihr auch verwehrt geblieben, entsprechende Einwendungen in diesem Verfahren zu erheben. Weiters enthält der Vorlageantrag noch Ausführungen über die nach Meinung der Bw. unzutreffende Ansicht des FA betreffend die zivilrechtliche und grundbürgerliche Beurteilung von Superädifikaten und den möglichen Eigentumsverhältnissen daran.

Dem der Berufungsbehörde vom FA vorgelegten Einheitswertakt EW-AZ "X" ist zu entnehmen, dass sowohl im Bau- als auch im finanzbehördlichen Bewertungsverfahren tatsächlich nur der Gatte der Bw. als Grundeigentümer und Bauwerber bzw. Bauherr aufgetreten ist bzw. aufscheint. Mit dem nach Abschluss des von Juli 1983 bis Juni 1988 dauernden Bauverfahrens zum EW-AZ "X" ergangenen Bescheid vom 25. April 1990 wurde mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1989 für den Grundbesitz Liegenschaft "A", Grundstück "B", mit der Adresse "C", samt dem darauf befindlichen Gebäude "C", die Art des Steuergegenstandes als Mietwohngrundstück und der ab diesem Zeitpunkt gültige Einheitswert (erhöht) mit S 422.000,00 (d.s. € 30.667,94) festgestellt und dieser Grundbesitz zur Gänze dem Gatten der Bw., O.H., zugerechnet. Dieser Bescheid war an O.H. gerichtet und erwuchs in Rechtskraft.

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

Vorweg ist festzuhalten, dass die methodische und rein mathematische Ermittlung der ScheSt im angefochtenen Bescheid (Abzug von Gegenleistung, Freibeträgen, Steuerklasse, Ansatz

Grunderwerbsteueräquivalent) nicht in Streit gezogen wurde. Die Bw. wendete bloß ein, als Wert des übertragenen Grundbesitzes hätte nicht der für die gesamte Liegenschaft festgestellte Einheitswert, sondern nur der von den Vertragsparteien mit € 6.410,84 bezifferte Wert der Grundfläche als Ausgangswert für die ScheSt-Berechnung herangezogen werden dürfen.

Hiezu wird ausgeführt:

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).

Abs. 2 leg. cit. normiert, das für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Nach Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, 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 vom 8. November 1977, 1155/76).

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann ein Abgabenbescheid (Erbschaftssteuerbescheid) nicht mit der Begründung angefochten werden, die im Feststellungsbescheid (Einheitswertbescheid) getroffenen Entscheidungen seien unzutreffend. Eine Berufung gegen einen ErbSt-Bescheid, deren Einwendungen sich allein gegen die Einheitswertfeststellung richten, ist demnach als unbegründet abzuweisen (Fellner, a.a.O., Rz 109; VwGH vom 26. April 1972, 1743/70).

Wenn nun die Bw. vorbringt, das gemeinsam von ihr und ihrem Gatten errichtete Gebäude "C" sei als ein in deren gemeinsamen Eigentum stehendes Superädifikat nicht Gegenstand der Übergabe gewesen, sondern bloß die Grundfläche "B", so bezieht sich dieser Einwand im Ergebnis gegen die im Einheitswertbescheid vom 25. April 1990 getroffenen Feststellungen.

Mit diesem in Rechtskraft erwachsenen Grundlagenbescheid wurde für die eine wirtschaftliche Einheit gemäß § 2 BewG bildende Liegenschaft "A", umfassend das Grundstück "B" und das darauf befindliche Wohnhaus "C", nach Ende der Bautätigkeit die Art des gegenständlichen Grundbesitzes als Mietwohngrundstück, der ab 1. Jänner 1989 gültige Einheitswert mit (erhöht) S 422.000,00 (d.s. € 30.667,94), und als Zurechnungsträger zur Gänze der Gatte der Bw. festgestellt. Mit ihrem Einwand, das Gebäude "C" wäre schon seit der Bauphase als ein den Ehegatten gemeinsam zuzurechnendes Superädifikat und sohin bewertungsrechtlich als eigene, gesondert zu bewertende, wirtschaftliche Einheit zu betrachten, befindet sich die Bw. indes im Widerspruch zu den insoweit eindeutigen Feststellungen des vorangeführten, rechtskräftigen Einheitswertbescheides, mit welchem das Gebäude "C" als Bestandteil der wirtschaftlichen Einheit Liegenschaft "A" qualifiziert, entsprechend (mit)bewertet, und dem Gatten der Bw. als Alleineigentümer zugerechnet wurde. Im Lichte der oben dargelegten, einhelligen Meinung von Lehre und Rechtsprechung wären aber derartige Einwendungen mit (möglichen) Erfolgsaussichten lediglich gegen den Einheitswertbescheid als Grundlagenbescheid, nicht jedoch, wegen der oben aufgezeigten Bindungswirkung, im abgeleiteten Verfahren zur Festsetzung der Schenkungssteuer zu erstatten gewesen.

Eine Anwendung des § 19 Abs. 3 ErbStG, wonach ein besonderer Einheitswert auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld festzustellen ist, wenn sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des BewG die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder Artfortschreibung gegeben sind, musste nach Meinung der Berufungsbehörde schon daran scheitern, dass das maßgebliche Ereignis, nämlich hier die behauptete Begründung von Miteigentum an einem Superädifikat, nicht innerhalb des gesetzlich normierten Zeitraumes, sondern gegebenenfalls bereits in der Bauphase 1983 bis 1988 und sohin schon vor dem Feststellungszeitpunkt 1. Jänner 1989, stattgefunden hätte.

Zum weiteren Vorbringen der Bw., mangels Parteistellung habe sie keine Einwendungen gegen den Einheitswertbescheid erheben können, ist zu bemerken, dass dem Wesen eines Grundlagenbescheides entsprechend im "abgeleiteten" Abgabenverfahren Bindung an die im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen besteht. Eine derartige Bindung auch für das Abgabenverfahren des Geschenknehmers entfaltet ein an den Geschenkgeber gerichteter Einheitswertbescheid nach Maßgabe des § 191 Abs. 4 BAO i.V.m. § 97 Abs. 2 BAO (Ritz, FJ 1997, 71). Auch Stoll, Kommentar, Band 1, 1018, vertritt hiezu die Ansicht, dass die Zustellfiktion des § 97 Abs. 2 BAO weitergeht und ergebnishaft eine Wirksamkeit auch gegen

solche Personen normiert, die der Sache nach mit dem Gegenstand des Bescheides im Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht verbunden waren, deren Verbundenheit aber später durch Nachfolge hergestellt wird. In den Fällen des § 191 Abs. 4 BAO, wonach ein Feststellungsbescheid, der über eine zum Grundbesitz zählende wirtschaftliche Einheit erlassen wird, auch gegen den Rechtsnachfolger, auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem Feststellungszeitpunkt übergegangen ist, wirkt, bedeutet dies, dass der Nachfolger demnach den Feststellungsbescheid als Grundlage für die von ihm abgeleiteten Bescheide anzuerkennen hat. Diese Wirkung tritt allerdings nur dann ein, wenn die Übertragung nach dem Feststellungszeitpunkt und nach Bescheidzustellung erfolgte, auch wenn diese nur an den Rechtsvorgänger bewirkt wurde. Kraft der Fiktion des § 97 Abs. 2 BAO wirkt eine derartige Zustellung und damit auch der Feststellungsbescheid selbst gegen den Rechtsnachfolger, ohne dass es einer besonderen Zustellung an diesen bedarf. Sowohl der Vorgänger als auch dessen Nachfolger sind nur innerhalb der gleichen Frist, gerechnet von der Zustellung an den Vorgänger, rechtsmittelbefugt (i.d.S. Stoll, a.a.O., Band 2, 2025). Unter den Voraussetzungen der Wirkung und Zustellung des Grundlagenbescheides an den Vorgänger ist die Anfechtungsbeschränkung des § 252 Abs. 1 und 2 BAO kraft der Zustellfiktion des § 97 Abs. 2 BAO auch für den Rechtsnachfolger wirksam (i.d.S. Stoll, a.a.O., Band 3, 2587).

Im gegenständlichen Fall wurde der Einheitswertbescheid betreffend die zum Grundbesitz zählende wirtschaftliche Einheit Liegenschaft "A" mit Feststellungszeitpunkt 1. Jänner 1989 dem O.H. im Mai 1990 zugestellt, die Übertragung des Hälftenanteiles an die Bw. erfolgte im August 2002. Unter Beachtung der im vorigen Absatz dargelegten, herrschenden Rechtsansicht entfaltete der Einheitswertbescheid vom 25. April 1990 Bindungswirkung gemäß § 252 BAO sohin auch für das vorliegende Schenkungssteuerverfahren der Bw. als (Teil-) Rechtsnachfolgerin, weshalb der diesbezügliche Berufungseinwand ins Leere gehen musste.

Angesichts all dieser Umstände und der insoweit eindeutigen Rechtslage war ein Eingehen auf die weiteren Ausführungen der Bw. betreffend die zivil- und grundbuchsrechtliche Beurteilung von Superädifikaten entbehrlich.

Insgesamt gesehen erweist sich die gegenständliche Berufung als unbegründet und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 13. August 2004