



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, Adresse, vertreten durch Stb., vom 21. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 7. Februar 2011 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Y und X waren die beiden Gesellschafter der protokollierten Firma Z GmbH mit Sitz in O. Der Geschäftsanteil des Y entsprach einer mit 7.000 € einbezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von 7.000 €, jener des X einer mit 28.000 € einbezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von 28.000 €.

Mit Abtretungsvertrag vom 30. November 2010, Punkt II, trat Y seinen Geschäftsanteil an der Z GmbH an X um einen Betrag von 7.000 € ab und erklärt dieser die Vertragsannahme. Im Vertrag ausdrücklich vermerkt wurde, dass dem Y „somit kein Geschäftsanteil an der Z GmbH verbleibt.“

Mit Bescheid vom 7. Februar 2011 setzte das Finanzamt für den Rechtsvorgang „Abtretungsvertrag (Anteilsvereinigung) betreffend die Firma Z GmbH vom 30. November 2010 mit Y“ gegenüber X (im Folgenden: Bw) Grunderwerbsteuer vom dreifachen Einheitswert

(EW- AZ Zahl1) der Liegenschaft EZ 1, GST. Nr. 2, Geschäftsgrundstück, Superädifikat, Betriebsgrundstück, fest. Die Ermittlung der angesetzten Bemessungsgrundlage wurde in der Bescheidsbegründung ausführlich dargestellt.

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bestreitet die Rechtmäßigkeit der Steuervorschreibung ausschließlich dem Grunde nach und wendet im Wesentlichen ein, aus dem beiliegenden Grundbuchsauszug sei ersichtlich, dass X Alleineigentümer des betreffenden Grundstückes sei und dass neben einem Vorkaufs- bzw. Wiederkaufsrecht für die A und einer Dienstbarkeit zugunsten der Gemeindewerke A-GmbH keine weiteren grundbücherlichen Eintragungen vorliegen würden. Das Betriebsgebäude der Z GmbH sei auf dem Grundstück ohne Baurechts- und ohne Superädifikatsvereinbarung errichtet worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wird wie folgt begründet:

„Da für das betreffende Grundstück ein Superädifikat für das Betriebsgebäude festgestellt wurde, Einheitswert AZI Zahl1, war für dieses im Rahmen der Anteilsvereinigung die Grunderwerbsteuer vorzuschreiben und ist die Berufung abzuweisen.“

Der Bw. beantragte daraufhin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Neben der Wiederholung des bisherigen Berufungsvorbringens wird unter Anführung von § 51 Abs. 3 BewG Folgendes repliziert. Werde ein Gebäude auf dem Grundstück nicht nur zur vorübergehenden Zwecken errichtet, dh. das Gebäude so ausgeführt, dass es stets auf der Liegenschaft bleiben solle, dann bewirke der Grundsatz „superficies solo cedit“, dass der Grundeigentümer (zivilrechtliches) Eigentum am Gebäude erlange, dass somit das Gebäude (unselbständiger) Bestandteil des Grund und Bodens werde. Das (zivilrechtliche) Eigentum an Grundstücken einschließlich der darauf befindlichen Gebäude sei aus dem Grundbuch ersichtlich. Nach diesem stehe das gegenständliche Grundstück im (zivilrechtlichen) Alleineigentum des X. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei unbestritten, dass steuerlich und damit auch bewertungsrechtlich ein Gebäude auch einem anderen als dem bürgerlich- rechtlichen Eigentümer zugerechnet werden könne. Ein solcher Fall liegt u.a. vor, wenn der Besitzer des Gebäudes, auch wenn er nicht zivilrechtlicher Eigentümer sei, den Besitz so ausübe, als stehe ihm die alleinige Herrschaftsgewalt zu. Der Errichterin des Gebäudes (Fa. Z GmbH) würden jedoch wesentliche Befugnisse des Eigentumsrechtes verwehrt bleiben; sie habe insbesondere das Recht nicht, den Grundeigentümer von der Einwirkung auf die Sache auszuschließen- dies ergebe sich daraus, dass sie im Grunde genommen jederzeit auf Verlangen des Grundeigentümers das Gebäude auf eigene Gefahr abzutragen habe. Das strittige Gebäude- nämlich das festgestellte Superädifikat- sei somit nicht der Z GmbH, sondern X als wirtschaftlichem Eigentümer

zuzurechnen. § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG könne als Sondertatbestand der Verschaffung der wirtschaftlichen oder rechtlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück verstanden werden. Im berufungsgegenständlichen Fall sei jedoch X schon vor der Anteilsvereinigung wirtschaftlicher Eigentümer des Superädifikates und er erlange nicht durch die Anteilsvereinigung die wirtschaftliche respektive rechtliche Verfügungsmacht daran.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer, wenn zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrere Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand von Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG (herrschende und abhängige Unternehmen) vereinigt werden.

Nach § 4 Abs. 2 Z 3 iVm § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG ist die Steuer vom dreifachen (Einheits-) Wert des Grundstückes zu berechnen.

Die Z. 1 des § 1 Abs. 3 GrEStG besteuert schon das Rechtsgeschäft, das durch Erfüllung zu einer Vereinigung führt. Abgabepflichtiger Tatbestand ist also nicht der Grundstückserwerb als solcher, sondern die Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand. Mit dem Anteilserwerb wird derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, grunderwerbsteuerrechtlich so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen. Durch diese Bestimmung soll verhindert werden, dass durch gesellschaftsrechtliche Vorgänge sukzessive- und letztlich zur Gänze- bewirkt wird, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück übertragen wird, ohne dass hierfür eine Grunderwerbsteuer zu entrichten ist. Nach § 1 Abs. 3 GrEStG wird im Grunde genommen die durch bestimmte gesellschaftsrechtliche Vorgänge geschaffene Möglichkeit besteuert, ein Grundstück wirtschaftlich gleichsam wie ein Eigentümer zu beherrschen und zu verwerten. § 1 Abs. 3 GrEStG kann als Sondertatbestand der Verschaffung der wirtschaftlichen oder rechtlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück verstanden werden. Durch die Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft in der Hand des Erwerbers erlangt dieser nämlich auch die Verfügungsmacht über die zum Vermögen der Gesellschaft gehörigen Grundstücke (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 292-294 zu § 1 GrEStG 1987 und die dort referierte hg. Rechtsprechung).

Ein Grundstück „gehört“ der Gesellschaft nicht nur dann, wenn es in deren Eigentum steht, sondern auch schon dann, wenn ein Tatbestand verwirklicht ist, der nach § 1 GrEStG die Steuerpflicht begründet. Der Gesellschaft ist demnach ein Grundstück zuzurechnen, wenn die Gesellschaft das grundbücherliche Eigentum am Grundstück oder einen Anspruch auf Übereignung des Grundstücks erworben hat (nochmals Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 296 zu § 1 GrEStG 1987 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Im vorliegenden Berufungsfall blieb unbestritten, dass durch den Abtretungsvertrag vom 30. November 2010, mit dem Y seinen Anteil an der Z GmbH an den zweiten Gesellschafter X abgetreten hat, alle Anteile dieser Gesellschaft in der Hand des Erwerbers X vereinigt wurden. Streit besteht allein darüber, ob durch diese Anteilsvereinigung der Erwerber die Verfügungsmacht über ein zum Vermögen der Gesellschaft gehöriges Grundstück erlangt hat. Der Bw. verneint dies im Wesentlichen mit dem Vorbringen, das strittige Gebäude – nämlich das festgestellte Superädifikat – sei nicht der Z GmbH, sondern X als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen. Im berufsgegenständlichen Fall sei somit X schon **vor** der Anteilsvereinigung wirtschaftlicher Eigentümer des Superädifikates gewesen, er habe somit **nicht** durch die Anteilsvereinigung die wirtschaftliche respektive rechtliche Verfügungsmacht erlangt.

Diesen Ausführungen ist Folgendes entgegenzuhalten.

Nach § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG stehen den Grundstücken gleich Gebäude auf fremdem Grund. Bauwerke auf fremden Grund sind somit nach dieser Gesetzesbestimmung den Grundstücken gleichgestellt (VwGH 27.5.1999, 98/16/0304-0307). Aus § 297 ABGB folgt der vom Bw. angeführte Grundsatz des bürgerlichen Rechts, dass das Eigentum am Gebäude untrennbar mit dem Eigentum am Grund und Boden verbunden ist. Das ABGB enthält in den § 417 ff ABGB dementsprechend für den Fall der Bauführung auf fremdem Boden Regeln, die die rechtliche Einheit von Grund und Boden in einem solchen Fall bewahren sollen. Der genannte Grundsatz wird allerdings durch das Baurecht (vgl § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG) sowie im Falle der Errichtung von Gebäuden auf fremden Boden durchbrochen.

Unter einem Gebäude auf fremdem Boden iS des § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG können einerseits Superädifikate iSd § 435 ABGB, andererseits aber auch Gebäude im Sinn des § 297 ABGB verstanden werden. Der Begriff des Gebäudes auf fremden Grund ist im GrEStG nicht näher bestimmt. Er ist aber auch dem ABGB fremd. Dieser Begriff ist ein Begriff des Steuerrechtes (VwGH 12.12.1985, 85/16/0064,0065, verstärkter Senat). § 51 Abs. 3 BewG, der nach § 1 Abs. 2 leg. cit auch für die Grunderwerbsteuer Bedeutung erlangt, besagt, dass als Grundstück (und damit als selbständige wirtschaftliche Einheit iS des § 2 BewG) auch ein

Gebäude auf fremden Grund und Boden selbst dann gilt, wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist. Derartige Gebäude auf fremden Grund werden – wie im Gegenstandsfall unter EW- AZ Zahl1 geschehen- für sich allein selbständig als wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens oder als Betriebsgrundstücke bewertet. In den Fällen des § 51 Abs. 3 BewG gilt die allgemeine Regel, dass Gebäude auf fremdem Grund und Boden steuerlich dem zuzurechnen sind, der sie errichtet hat und dem sie wirtschaftlich gehören (VwGH 13.9.1973, Zl. 495/72 und die dort angeführten Literaturstellen). Daraus ergibt sich, dass für das Abgabenrecht die Regeln des bürgerlichen Rechts nicht ausschlaggebend sind, vielmehr muss nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten geprüft werden, wem ein derartiges Gebäude auf fremden Grund zuzurechnen ist. In diesem Zusammenhang ist § 24 Abs. 1 lit. d BAO zu beachten, wonach Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet werden.

An Sachverhalt kann kein Zweifel daran bestehen, dass am 19. November 2004 die (nunmehrige, siehe Änderung der Firma lt. Firmenbuch) Z GmbH, vertreten durch den alleinigen Geschäftsführer X das Bauansuchen zum Neubau eines Betriebsgebäudes gestellt, und dieser Antragstellerin mit Baubescheid vom 25. Jänner 2005 die baubehördliche Bewilligung zur Errichtung des Neubaus erteilt worden ist. Auch im Vorlageantrag wird die Z GmbH ausdrücklich als Errichterin des Gebäudes, nämlich des festgestellten Superädifikates bezeichnet und damit dieser Tatbestand außer Streit gestellt. Die dem Firmenbuch zum Bilanzstichtag 31.12. 2005 bzw. 31.12.2006 für die Z GmbH vorgelegten Jahresabschlüsse lassen des Weiteren erkennen, dass von der Kapitalgesellschaft dieses Gebäude als Sachanlage im Anlagevermögen aktiviert und von den Anschaffungskosten die AfA geltend gemacht wurde. Dies lässt schlüssig erkennen, dass dabei vom wirtschaftlichen Eigentum der Kapitalgesellschaft an dem von ihr errichteten Betriebsgebäude ausgegangen wurde. Hinsichtlich Wahrung des Parteiengehörs wird vermerkt, dass der im Streitfall einschreitende steuerliche Vertreter des Bw. in all den Jahren gleichzeitig auch der Steuerberater der Z GmbH war bzw. ist. Außerdem vertritt der Bw. X seit Datum (und somit noch vor dem Bauansuchen) als deren alleiniger Geschäftsführer diese Kapitalgesellschaft und war damals einer der beiden Gesellschafter (nunmehr deren Alleingesellschafter). Es darf somit unbedenklich davon ausgegangen werden, dass dem Bw. selbst bzw. dessen steuerlichem Vertreter jedenfalls bekannt ist, dass die Kapitalgesellschaft auf dem Grund des geschäftsführenden Gesellschafters das Betriebsgebäude auf eigene Kosten errichtet hat, dieses Gebäude der Kapitalgesellschaft steuerlich zugerechnet bzw. als deren Anlagevermögen bilanziert wird und die Kapitalgesellschaft davon die AfA geltend macht. Hat somit die Kapitalgesellschaft augenscheinlich mit Zustimmung/Einverständnis des Grundeigentümers das von ihr zu ihrem Betriebszweck genutzte Betriebsgebäude auf dem

Grund und Boden des Geschäftsführers und Gesellschafters errichtet und die Errichtungskosten dafür getragen, so rechtfertigen diese Tatumstände die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass die GmbH wirtschaftliche Eigentümerin dieses Gebäudes auf fremden Boden ist und deshalb gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO ihr dieses Gebäude (Grundstück iSd § 2 Abs. 1 Z 2 GrEStG) zuzurechnen ist. Davon geht auch die Kapitalgesellschaft aus, hat doch diese das Gebäude als ihr Anlagevermögen bilanziert und vom Gebäude die Absetzung für Abnutzung geltend gemacht, eine Vorgehensweise die erkennen lässt, dass dabei der Geschäftsführer bzw. der steuerliche Vertreter vom wirtschaftlichen Eigentum der Kapitalgesellschaft an diesem Gebäude ausgegangen sein muss. Das im Vorlageantrag gegen das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum der errichtenden Kapitalgesellschaft am Gebäude letztendlich ins Treffen geführte Argument, *„sie hat insbesondere das Recht nicht, den Grundeigentümer von der Einwirkung auf die Sache auszuschließen- dies ergibt sich daraus, dass sie im Grunde genommen jederzeit auf Verlangen des Grundeigentümers das Gebäude auf eigene Gefahr abzutragen hat“*, vermag im Streitfall zum einen wegen der gegebenen personellen Verflechtung des Grundeigentümers mit der Funktion des alleinigen Geschäftsführers und (zu 80 % beteiligten) Gesellschafters nicht zu überzeugen, ist doch ein solches Verlangen bei dieser speziellen Konstellation als eher unwahrscheinlich zu werten wenn nicht auf Grund seiner wirtschaftlichen Interessen gänzlich auszuschließen. Zum anderen normiert für den Fall der Bauführung auf fremden Boden die Bestimmung des § 418 dritter Satz ABGB Folgendes: Hat 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. Wenn in der Berufung ausgeführt wird, das Betriebsgebäude sei von der Z GmbH auf dem Grundstück ohne Baurechts- und ohne Superädifikatsvereinbarung errichtet worden, aus dem Baubescheid hingegen hervorgeht, dass die Bauausführung mit Wissen und Willen des Grundeigentümers erfolgt ist, dann kann bei dieser Rechtslage der Grundeigentümer nicht jederzeit vom redlichen Bauführer den Abriss dieses Gebäudes verlangen, sondern der redliche Bauführer könnte vom Grundeigentümer die Übertragung des Grundes um den gemeinen Wert begehren. Die Ausführungen im Vorlageantrag vermochten somit nicht begründet für die Ansicht des Bw. zu streiten, dass das festgestellte Superädifikat (Synonym für ein Gebäude auf fremden Boden) nicht der Z GmbH, sondern dem X als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen ist. An Sachverhalt ist daher unbedenklich davon auszugehen, dass die bauführende Kapitalgesellschaft wirtschaftliche Eigentümerin des Gebäudes war. Damit ist, wie nachstehend noch ausgeführt wird, das Schicksal des Berufungsfalles entschieden.

Nach § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG sind Bauwerke auf fremden Grund den Grundstücken gleichgestellt. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit hat im Grunderwerbsteuerrecht die gleiche Bedeutung wie im Bewertungsrecht (VwGH 9.7.1992, 91/16/0119,0120). Für den

Bewertungsgegenstand Superädifikat (Gebäude auf fremden Grund und Boden iSd § 51 Abs. 3 BewG) wurde zum Stichtag 1. Jänner 2006 unter EW- AZ Zahl1 ein Einheitswert von (erhöht) 81.900 € festgestellt und diese wirtschaftliche Einheit der Z GmbH zugerechnet. Die Richtigkeit der festgestellten Art des Bewertungsgegenstandes und die Zurechnung blieben in der Folge unbestritten. Die Bindungswirkung eines Einheitswertbescheides schließt alle Elemente des Spruches ein, also auch den Bewertungsgegenstand, die Art der wirtschaftlichen Einheit und den Zurechnungsträger (VwGH 4.2.2009, 2008/15/0337). Aus § 1 Abs. 2 BewG ergibt sich die Bedeutung der Einheitswerte für die Grunderwerbsteuer.

Wie im Vorlageantrag erwähnt, kann § 1 Abs. 3 GrEStG als Sondertatbestand der Verschaffung der wirtschaftlichen oder rechtlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück (hier: Gebäude auf fremdem Boden) verstanden werden. Sprechen aber die steuerrechtliche Zurechnung bzw. die von der Kapitalgesellschaft selbst vorgenommene bilanzielle Erfassung des Gebäudes als deren Anlagevermögen und die dafür geltend gemachte Abschreibung für Abnutzung in freier Beweiswürdigung an Sachverhalt dafür, dass (abweichend vom Standpunkt der Berufung) X bislang nicht wirtschaftlicher Eigentümer dieses unzweifelhaft von der Kapitalgesellschaft mit Zustimmung des Grundeigentümers auf fremden Grund errichteten und von ihr betrieblich genutzten Gebäudes (Grundstückes) war, dann erlangte erst mit dem gegenständlichen Abtretungsvertrag durch die Vereinigung aller Anteile der Z GmbH in der Hand des X dieser auch die (wirtschaftliche oder rechtliche) Verfügungsmacht über das zum (Anlage)Vermögen der bauführenden Kapitalgesellschaft gehörende Gebäude auf fremdem Grund (Grundstück). „Gehört“ im Streitfall das Gebäude (Grundstück) infolge wirtschaftlichen Eigentums zum Gesellschaftsvermögen der Kapitalgesellschaft, dann wird mit dem Anteilserwerb der Bw., in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, grunderwerbsteuerrechtlich so behandelt, als habe er das Grundstück von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen. Ist also abgabepflichtiger Tatbestand nicht der Grundstückserwerb als solcher, sondern die Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand (VwGH 11.9.1989, 88/15/0155), dann wird durch die gegenständliche Anteilsabtretung, wodurch zweifelsfrei die Gesellschaftsanteile an der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft in der Hand des Bw. vereinigt wurden, der grunderwerbsteuerlicher Tatbestand nach § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG verwirklicht. Zu Recht wurde daher für diesen grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang von der (in der Bescheidbegründung dargelegten) unbestritten gebliebenen Bemessungsgrundlage Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Es war somit über die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. August 2011