

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 7. Februar 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 8. Jänner 2013 betreffend E ***/2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet) richtete am 27.11.2012 ein als „Vorsichtsmeldung“ bezeichnetes Schreiben an die belangte Behörde, das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (in der Folge als belangte Behörde bezeichnet) mit dem Inhalt, dass die Bf mit Pachtvertrag vom 1.10.2012 die Parzelle 223 vom Kleingartenverein „ABC“ in der Adresse ABC in 1220 Wien gepachtet habe, wofür die Bf der Vorpächterin eine Ablöse für deren Investitionen gezahlt hätte. Die Bf ging davon aus, da sie keine dinglichen Rechte erworben hätte, dass keine Grunderwerbsteuer anfalle und machte diese Meldung nur aus Vorsicht. Übermittelt wurde als Beilage ein ausgefülltes Formular Gre 1 mit einer Gegenleistung in Höhe von 39.663 €, der Einzelpachtvertrag sowie die Vereinbarung vom 28.9.2012 über die einvernehmliche Auflösung eines bestehenden Einzelpachtvertrages mit der Vorpächterin und Vorbereitung der Neubegründung eines den Bestimmungen des Bundes-Kleingartengesetzes 1959 (KIGG) unterliegenden Einzelpachtvertrages über einen Kleingarten mit der Bf.

In Punkt 6.1. der Vereinbarung ist festgehalten, dass nach § 16 Abs. 1 und § 18 KIGG bei Beendigung des Pachtvertrages der Pächter vom Verpächter den Ersatz für die ihm gemachten Aufwendungen beanspruchen kann, *„die zur kleingärtnerischen Nutzung notwendig oder nützlich sind, insbesondere für Obstbäume, Sträucher und sonstige Kulturen, für Baulichkeiten jedoch nur, wenn sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind. Der Ersatz gebührt nach dem gegenwärtigen Werte, insofern er den wirklich gemachten Aufwand nicht übersteigt. Zu ersetzen ist der Sachwert“*.

Bei einem dementsprechenden Schätzgutachten wurde von einem Sachverständigen ein Aufwendungsersatz

- auf Baulichkeiten in Höhe von 28.577 €,
- auf die ortsfesten Außenanlagen in Höhe von 6.093 €,
- auf Obstbäume, Sträucher und sonstige in Höhe von 4.0993 € und
- weiters auf vom Verpächter ohne gesetzliche Verpflichtung übernommenes Inventar in Höhe von 6.370 €

festgelegt: Gesamtbetrag 39.663 €.

Für den Fall des Zustandekommens eines Pachtvertrages verpflichtet sich die Bf als Pachtwerberin gegenüber dem Verpächter (Liegenschaftseigentümer X) und gegenüber dem bisherigen Pächter zur Erfüllung des Anspruchs auf Aufwendungsersatz, der dem bisherigen Pächter gem. § 16 Abs. 1 KIGG nach Punkt 6 der genannten Vereinbarung zusteht.

Nach Punkt 9.2. stimmt der bisherige Pächter der Schuldübernahme durch den Pachtwerber (die Bf) zu und erklärt weder gegen den Verpächter noch gegen den Kleingartenverein Anspruch auf Aufwendungsersatz oder sonstige Ablöseansprüche zu stellen.

Aus Punkt 10. Geht das Verhältnis des Pachtwerbers zum Kleingartenverein hervor, der bei Zustandekommen des Pachtvertrages einen Antrag auf Mitgliedschaft beim Kleingartenverein stellt und sich zur Einhaltung der Vereinsstatuten in der jeweils gültigen Fassung verpflichtet – insbesondere zur Entrichtung eines Mitgliedsbeitrages für das Jahr der Aufnahme.

Der Einzelpachtvertrag zwischen dem Verpächter und der Bf als Einzelpächterin wurde am 1.10.2012 unterzeichnet. Dieser lautet auszugsweise:

„ ...

3.3. Der Einzelpachtvertrag wird durch einvernehmliche Auflösung, Kündigung, vorzeitige Aufhebung nach § 1118 ABGB oder Tod des Pächters beendet.

...

5. Verfügungen über das Einzelpachtrecht einschließlich der Baulichkeiten und Aufwendungsersatz bei Beendigung des Einzelpachtverhältnisses:

5.1. Dem (den) Pächter(n) ist es nicht gestattet, Rechte aus dem Einzelpachtvertrag an Dritte zu übertragen oder den Pachtgegenstand teilweise oder gänzlich Dritten zu überlassen.

5.2. Die vertragliche Verpfändung des Einzelpachtrechtes ist dem (den) Pächter(n) untersagt.

5.3. Die auf der Kleingartenparzelle befindlichen, dem (den) Pächter(n) zur Nutzung überlassenen Baulichkeiten sind in der Absicht errichtet worden, stets auf ihrem Standort zu verbleiben. Sie haben auch nach baulichen Veränderungen durch den (die) Pächter ebenso wie allfällige Neubauten des (der) Pächter(s) stets auf der Kleingartenparzelle zu verbleiben. Als unselbständiges Liegenschaftszubehör können sie vom (von den) Pächter(n) weder veräußert noch belastet werden.

5.4. Wird das Einzelpachtverhältnis durch einen der in Punkt 3.3. der genannten Gründe aufgelöst, dann hat (haben) der (die) Pächter die auf der Kleingartenparzelle vorhandenen Baulichkeiten, Kulturen und Anlagen dort zu belassen. Dafür steht ihm (ihnen) gegen den Eigentümer ein Anspruch auf Aufwendungsersatz auf Grundlage und nach Maßgabe des § 16 Abs 1 KIGG insbesondere für die im Kleingarten zu belassenden Baulichkeiten zu, sofern sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind.

5. 5. Die Übertragung der Einzelpachtrechte auf eine andere Person bedarf zur Wirksamkeit der Zustimmung des Eigentümers nach Maßgabe des § 14 KIGG.

6. Besondere Pflichten des (der) Pächter(s):

6.1. Der (die) Pächter nimmt (nehmen) zur Kenntnis, daß Kleingartenwohnhäuser, Kleingartenhäuser, Lauben, Zu- und Umbauten und sonstige bauliche Anlagen nur mit schriftlicher Zustimmung des Eigentümers (Verpächters) und nur nach den jeweils geltenden Bestimmungen der jeweiligen Landesbauordnung errichtet werden dürfen (in Wien nach der Bauordnung für Wien und dem Wr.Kleingartengesetz in jeweils gültiger Fassung).

...

6.9. Dem (den) Pächter(n) ist es verboten, aus Anlaß der Auflösung des Einzelpachtverhältnisses vom neuen Einzelpachtwerber oder einem Dritten Zahlungen entgegenzunehmen, die nicht Aufwendungsersatz nach § 16 Abs 1 KIGG sind (**Ablöseverbot**). Er nimmt (sie nehmen) zustimmend zur Kenntnis, daß entgegen dieser Bestimmung angenommene Zahlungen vom Leistenden zurückgefordert werden können, auch wenn kein Fall der Schadloshaltung wegen Verkürzung über die Hälfte nach § 934 ABGB vorliegt.

6.10. Der (die) Pächter nimmt (nehmen) zustimmend zur Kenntnis, daß die Höhe eines von ihm (von ihnen) gezahlten Entschädigungsbetrages für den Aufwendungsersatz keine Grundlage für einen zukünftigen Anspruch auf Entschädigung für Baulichkeiten und Kulturen im Falle einer Aufkündigung der gesamten Kleingartenanlage, eines Teiles derselben oder des gepachteten Kleingartens ist, daß die entsprechende Entschädigung vielmehr von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen nach dem dann gegebenen Sachwert zu ermitteln ist.

6.11 Die Gartenordnung des Kleingartenvereines in ihrer jeweiligen Fassung gilt, soweit ihr die Bestimmungen dieses Vertrags nicht entgegenstehen, als integrierter Bestandteil dieses Einzelpachtvertrages.

...

7. Verwaltung der Kleingartenanlage und Abrechnungspflichten:

7.1 Dem ABC obliegt nach § 2 Abs 2 seiner Satzung die Verwaltung der gemeinsamen Anlagen und Einrichtungen der Kleingartenanlagen, in denen sich von ihm verpachtete Kleingärten befinden. Die Verwaltung umschließt insbesondere die Erfassung. Berechnung und Vorschreibung der im Laufe des Kalenderjahres fällig gewordenen Pachtzinse. Steuern und sonstigen öffentlichen Abgaben, sowie der Kosten für die Errichtung und Erhaltung der gemeinsamen Anlagen und Einrichtungen der Kleingartenanlage samt den angemessenen Verwaltungskosten (vgl. § 11a Abs 1 KIGG).

...“

In der Folge erging am 8.1.2013 ein **Grunderwerbsteuerbescheid** der belangten Behörde gem. § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 in Höhe von 3,5 % der Gegenleistung, 1.000,20 € mit der Begründung, dass der Erwerb eines Kleingartenhauses (Superädifikat) der Grunderwerbsteuer unterliege, da Gebäude auf fremden Boden gem. § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG Grundstücken gleichstehen würden.

Dagegen richtet sich die gegenständliche **Berufung vom 7.2.2013**, die als Beschwerde zu behandeln ist. Darin beantragt die Bf den Grunderwerbsteuerbescheid vom 8.1.2013 ersatzlos aufzuheben. Sie begründet das im Wesentlichen damit, dass sie als Pächterin der gegenständlichen Parzelle (Bewirtschafter des Kleingartens sei der Kleingartenverein, Eigentümer der X) dem Vorpächter, der auf der gepachteten Parzelle ein Gartenhäuschen und eine umfangreiche Bepflanzung errichtet hätte, nur eine Ablöse geleistet hätte, während die belangte Behörde fälschlicherweise davon ausginge, dass die Bf ein Superädifikat erworben hätte und daher von Grunderwerbsteuerpflicht ausginge.

Gemäß den Bestimmungen des § 297 iVm § 435 ABGB ginge dem römischrechtlichen Grundsatz „superficies solo cedit“ das Eigentum am Baumaterial, das für die Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund verwendet werde, in das Eigentum des Grundeigentümers über.

Da der Eigentümer der von der Bf gepachteten Parzelle der ABC sei, käme ein Eigentumserwerb an dem mitgepachteten Gartenhäuschen nur seitens dessen in Betracht und zwar zum Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes.

Es würde Verschiedenes gegen die Annahme der belangten Behörde, dass ein Erwerb eines Superädifikates vorliege, sprechen. Zum einen äußere Umstände, da es sich seitens der Bf nur um eine Pacht eines Schrebergartens samt Gartenhäuschen handle. Da das Häuschen ein unterkellertes, aus Ziegel und Beton gefertigtes Gebäude, das mit dem Grund und Boden, dem Kanal und sonstigen Anschlüssen fix mit dem Grund und Boden und seiner Umgebung verbunden sei und nicht geeignet sei, ohne völlige Zerstörung der Substanz von diesem Grundstück entfernt zu werden, würden die äußeren Umstände klar zeigen, dass das Gebäude seiner Intention nach dazu errichtet worden sei, auf seinem Standort belassen zu werden. Nach Judikatur und Lehre sei der äußere Anschein ein klares Kriterium für die Einschätzung der Frage, ob ein Superädifikat vorliege. Auch der Parteiwille sei ein Kriterium - ohne Zustimmung des Grundeigentümers zu einem entsprechenden Angebot des Errichters könne kein Superädifikat entstehen. Die Bf hätte mit dem Zentralverband Folgendes vereinbart:

„5. Verfügungen über das Einzelpachtrecht einschließlich der Baulichkeiten und Aufwendungsersatz bei Beendigung des Einzelpachtverhältnisses:

(...) Die auf der Kleingartenparzelle befindlichen, dem Pächter zur Nutzung überlassenen Baulichkeiten sind in der Absicht errichtet worden stets auf ihrem Standort zu verbleiben. Als unselbständiges Liegenschaftszubehör können sie vom Pächter weder veräußert noch belastet werden.

5.4. Wird das Einzelpachtverhältnis durch einen der in Punkt 3.3. der genannten Gründe aufgelöst, dann hat der Pächter die auf der Kleingartenparzelle vorhandenen Baulichkeiten, Kulturen und Anlagen dort zu belassen. Dafür steht ihm gegen den Eigentümer ein Anspruch auf Aufwendungsersatz auf Grundlage und nach Maßgabe des § 16 Abs 1 KtGG insbesondere für die im Kleingarten zu belassenden Baulichkeiten zu, sofern sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind.“

Daraus ginge hervor, dass die Baulichkeiten nach dem übereinstimmenden Parteiwillen auf dem Grundstück zu verbleiben hätten und die Parteien sich gerade nicht auf einen vorübergehenden Verbleib geeinigt hätten – vielmehr seien sie der Verfügungsmacht des Pächters vollständig entzogen während und auch nach Beendigung des Pachtverhältnisses. Daraus sei erneut bestätigt, dass kein Superädifikat vorliege. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auch auf das Grundbuch bzw. den Grundbuchsstand, aus dem Superädifikate ersichtlich gemacht würden bzw. in einer Kartei evident gehalten würden. Aus dem Grundbuch ginge das nicht hervor.

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass die Bf einen Schrebergarten mit Gartenhäuschen gepachtet habe, wobei an den Vorpächter eine Ablöse für getätigte Investitionen entrichtet worden sei. Das Gebäude wäre nach seiner Bauweise klar dazu bestimmt gewesen, endgültig an seinem Standort zu verbleiben, was auch der Parteiwille ausdrücklich festlege, wobei kein Superädifikat aus dem Grundbuch ersichtlich sei.

Das gegenständliche Rechtsgeschäft würde daher nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen und es würden alle Kriterien gegen die Annahme der belangten Behörde sprechen, dass die Bf ein Superädifikat erworben hätte. Demzufolge beantragte die Bf ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides.

In der Folge erließ die belangte Behörde am **20.2.2013 eine Berufungsvorentscheidung**, die als Beschwerde vorentscheidung zu behandeln ist. Damit wies sie die als Beschwerde zu behandelnde Berufung der Bf ab und begründete dies damit, dass der Grunderwerbsteuer gem. [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte unterliegen würden, die Anspruch auf Übereignung begründen. Gem. § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG würden Grundstücken Gebäude auf fremdem Boden gleichstehen, wobei der Begriff „Gebäude auf fremdem Boden“ nicht nach bürgerlichem Recht auszulegen sei, sondern als eigener steuerrechtlicher Begriff zu verstehen sei. Der grunderwerbsteuerliche Begriff des Gebäudes auf fremdem Boden erfasse nicht nur Superädifikate iSd [§ 435 ABGB](#), sondern auch Gebäude, die nach dem Grundsatz dem Grundeigentümer gehörten. Diese Rechtsvorgänge würden der GrESt unabhängig davon unterliegen, ob das ABGB sie als Superädifikat oder als Bestandteile des Grundstückes behandle. Es sei deshalb für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung unmaßgeblich, dass das Kleingartenhaus kein Superädifikat iSd bürgerlichen Rechtes sei, sondern Liegenschaftszubehör darstelle. Da die Bf über das Kleingartenhaus verfügen könne und die Verwertungsbefugnis auf sie übertragen worden sei, unterliege der Erwerb der Grunderwerbsteuer.

Am 25.2.2013 stellte die Bf daraufhin **Vorlageantrag** an die Abgabenbehörde II. Instanz –das nunmehrige Bundesfinanzgericht. Am 2.4.2013 wurde der Akt von der belangten Behörde mit vorgelegt. Im Vorlagebericht wurde als Streitpunkt die Frage gestellt, ob ein unter das Grunderwerbsteuergesetz fallender Rechtsvorgang vorliege, wenn auf Grund eines Unterpachtvertrages die Unterpachtrechte samt Gebäude auf die Bf übergehen und sie eine Schädigung nach § 16 KIGG zu leisten hat. Eine Stellungnahme seitens der belangten Behörde erfolgte nicht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf übernahm mit Pachtvertrag vom 1.10.2012 eine Parzelle eines Kleingartenvereins von der Vorpächterin und bezahlt dieser eine Investitionsablöse für deren Investitionen.

Übermittelt wurde als „Vorsichtsmeldung“ ein ausgefülltes Formular Gre 1 mit einer Gegenleistung in Höhe von 39.663 € sowie der Einzelpachtvertrag und die Vereinbarung über die einvernehmliche Auflösung eines bestehenden Einzelpachtvertrages mit der Vorpächterin und Neubegründung eines Einzelpachtvertrages mit der Bf als Nachpächterin, der den Bestimmungen des Bundes-Kleingartengesetzes 1959 (KIGG) unterliegt (siehe Näheres im Verfahrensgang).

Punkt 6.1. der Vereinbarung zu Folge darf gem. § 16 Abs. 1 und § 18 KIGG bei Beendigung des Pachtvertrages der Pächter vom Verpächter den Ersatz für die ihm gemachten Aufwendungen beanspruchen. Von einem Sachverständigen wurde ein Aufwendungsersatz geschätzt und dementsprechend von der Bf an die Vorpächterin entrichtet.

Der Einzelpachtvertrag zwischen dem Verpächter und der Bf als Einzelpächterin wurde am 1.10.2012 abgeschlossen.

Die belangte Behörde schrieb der Bf Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.000,20 € vor.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts in Form des Einzelpachtvertrages sowie der Vereinbarung zur Übergabe von der Vorpächterin an die Bf und der Abgabenerklärung sowie des vorgelegten Finanzamtsaktes als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor der belangten Behörde, dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, sowie dem Unabhängigen Finanzsenat bzw. nunmehr Bundesfinanzgericht ist durch den Gebührenbescheid, die als Bescheidbeschwerde zu behandelnde Berufung, die als Beschwerde vorentscheidung zu behandelnde Berufungsvorentscheidung und den Vorlageantrag sowie schließlich die Vorlage durch den Vorlagebericht der belangten Behörde vor dem Bundesfinanzgericht evident.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Zuständigkeitsübergang

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

3.1.2. Rechtsgrundlagen

Der Grunderwerbsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z. 1 **GrEStG 1987** ua. folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

„1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.“

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

Gemäß § 2 Abs.1 GrEStG sind als Grundstücke im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 2 Abs. 2 GrEStG stehen Grundstücken gleich:

1. Baurechte und
2. Gebäude auf fremdem Boden.

Im **Bundesgesetz vom 16. Dezember 1958 über die Regelung des Kleingartenwesens** (Kleingartengesetz (KGG)), BGBl. Nr. 6/1959, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2001, ist auszugsweise Folgendes bestimmt:

„Unter- und Einzelpachtverträge

Unterpachtverträge.

§ 10. Die Generalpächter (§ 4) haben die von ihnen gepachteten Grundstücke (Grundstücksteile) an einzelne natürliche Personen beziehungsweise an Ehegatten oder Lebensgefährten gemeinsam in Unterpacht weiterzugeben, soweit diese Grundstücke (Grundstücksteile) nicht für Gemeinschaftseinrichtungen verwendet werden.

§ 11 Pachtzins und Ablöse bei Unterpachtverträgen.

...

(5) Bei Abschluß des Unterpachtvertrages ist der Generalpächter berechtigt, den Ersatz einer dem bisherigen Unterpächter nach § 16 Abs. 1 geleisteten Entschädigung vom neuen Unterpächter zu verlangen. Ablöseleistungen, die dieses Ausmaß übersteigen, können innerhalb eines Jahres, gerechnet vom Zeitpunkt der Leistung, zurückgefordert werden. Auf den Rückforderungsanspruch kann im voraus nicht verzichtet werden.

...

Übertragung des Kleingartens.

§ 14. (1) Die Übertragung der Rechte aus einem Unterpachtvertrag an einem Kleingarten auf eine andere Person bedarf zu ihrer Wirksamkeit der schriftlichen Zustimmung des Generalpächters.

(2) Weigert sich der Generalpächter ohne wichtigen Grund, der Übertragung des Kleingartens an den Ehegatten, an den Lebensgefährten (§ 14 Abs. 3 zweiter Satz MRG), an einen Verwandten in gerader Linie oder an ein Wahlkind des Unterpächters zuzustimmen, so kann das Gericht auf Antrag des Kleingärtners die Zustimmung des Generalpächters ersetzen. Die Entscheidung ist vom Bezirksgericht, in dessen Sprengel der Kleingarten liegt, im Verfahren außer Streitsachen zu treffen.

(3) Die Bestimmungen des Abs. 2 finden auf Eisenbahngrundstücke keine Anwendung.

...

Aufwendungen.

§ 16. (1) Bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses kann der Unterpächter vom Generalpächter den Ersatz für die von ihm gemachten Aufwendungen beanspruchen, die zur kleingärtnerischen Nutzung notwendig oder nützlich sind, insbesondere für Obstbäume, Sträucher und sonstige Kulturen; für Baulichkeiten jedoch nur, wenn sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind. Der Ersatz gebührt nach dem gegenwärtigen Werte, insofern er den wirklich gemachten Aufwand nicht übersteigt.

(2) Endet das Unterpachtverhältnis infolge Zeitablaufes und soll das Grundstück einer anderen Verwendung als der kleingärtnerischen Nutzung zugeführt werden, so entfällt der Ersatzanspruch nach Abs. 1, wenn der Generalpächter erklärt, gegen die Entfernung der Aufwendungen keinen Einspruch zu erheben. Eine Entfernung der Aufwendungen gegen

den Willen des Generalpächters ist im Falle der Beendigung des Unterpachtverhältnisses infolge Beendigung des Generalpachtverhältnisses (§ 9 Abs. 1) nur insoweit zulässig, als sie nicht für den Grundeigentümer, in den übrigen Fällen als sie nicht für den Generalpächter notwendig oder nützlich sind.

(3) Bei Grundstücken, die im Zeitpunkt des Abschlusses des Generalpachtvertrages bereits für eine im öffentlichen Interesse gelegene Verwendung bestimmt waren und nur bis zu ihrer bestimmungsgemäßen Verwendung einstweilen für eine kleingärtnerische Nutzung überlassen werden, kann über den Ersatz der Aufwendungen im Unterpachtvertrag eine andere Regelung getroffen werden.

...

Einzelpachtverträge.

§ 18. Auf unmittelbar zwischen dem Grundeigentümer und dem Kleingärtner abgeschlossene Pachtverträge (Einzelpachtverträge) sind die Bestimmungen des § 5, § 6 Abs. 2 lit. a bis c und f, § 11 Abs. 5, § 12, § 13, § 14, § 15 sowie § 16 sinngemäß anzuwenden.

Kleingärtnervereine und Verbände der Kleingärtnervereine.

§ 19. (1) Kleingärtnervereine und Verbände der Kleingärtnervereine im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Vereine, denen die Förderung des Kleingartenwesens und die Wahrung der darauf bezüglichen Interessen ihrer Mitglieder statutengemäß obliegt.

(2) Die den Kleingärtnern nach diesem Bundesgesetze zustehenden Rechte können durch Satzungen und Gartenordnungen der Kleingärtnervereine oder der Verbände der Kleingärtnervereine weder aufgehoben noch beschränkt werden.

(3) Die Kleingärtnervereine und die Verbände der Kleingärtnervereine sind verpflichtet, die in ihrem Eigentume stehenden Grundstücke (Grundstücksteile) als Kleingärten zu verpachten, soweit diese Grundstücke (Grundstücksteile) nicht für Gemeinschaftseinrichtungen verwendet werden."

Zur Frage, ob es rechtlich möglich ist, in einem Kleingarten ein Superädifikat iSd § 435 ABGB zu errichten, hat der Oberste Gerichtshof im Beschluss OGH 22.10.2003, 9 Ob 112/03s auszugsweise ausführt:

...“

3.1.3. Rechtliche Würdigung

Vorweg wird angemerkt, dass abgabenrechtliche Tatbestände nach dem abgabenrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Abgabengesetzes und dem Inhalt

der einschlägigen Einzelregelung auszulegen sind. Das bedeutet für eine endgültige Bestimmung des Begriffs „Grundstück“, dass im Abgabenrecht eine Auslegung nach außersteuerrechtlichen Regelungen – wie zB nach grundbuchsrechtlichen Bestimmungen – ausgeschlossen ist (vgl. VwGH 19.9.2001, [2001/16/0402](#)).

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob eine dem GrEStG unterliegender Vorgang iSd genannten Bestimmungen vorliegt. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG jedenfalls, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Im vorliegenden Fall wird mehrfach das Vorliegen eines Gebäudes auf fremdem Boden, eines sogenannten Superädifikates, thematisiert. Der grunderwerbsteuerrechtliche Begriff des "Gebäudes auf fremden Boden" ist weitgehender als der des Superädifikates gemäß § 435 ABGB. Er erfasst auch Gebäude, die nach dem Grundsatz "superficies solo cedit" dem Grundeigentümer gehören, weil auch in Bezug auf ein solches Gebäude vom Grundeigentümer dem Erbauer gestattet werden kann, dieses iSd § 1 Abs 2 GrEStG auf eigene Rechnung zu verwerten. Demzufolge unterliegen Rechtsvorgänge über Gebäude auf fremden Boden grundsätzlich der Grunderwerbsteuer, unabhängig davon, ob das ABGB sie als Superädifikate iSd § 435 ABGB) oder als Bestandteile des Grundstückes iSd § 279 ABGB behandelt (siehe dazu höchstgerichtliche Judikatur: VwGH 12.12.1985, 85/16/0064; VwGH 18.08.1994, 92/16/0199; VwGH 29.6.2006, 2006/16/0004).

Wird ein auf fremdem Grund und Boden errichtetes Gebäude ohne den Grund und Boden an eine andere Person übertragen, ist zu unterscheiden:

1. Ist das Gebäude Bestandteil des Grund und Bodens geworden, unterliegt es der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs 2 GrEStG.
2. Ist es nicht Bestandteil des Grund und Bodens geworden – also ein Superädifikat – unterliegt es derselben Steuer, aber gemäß einer anderen Bestimmung: § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG.

Siehe dazu VwGH vom 15.06.1956, 0345/56.

Zur Frage, ob es rechtlich überhaupt möglich ist, in einem Kleingarten ein Superädifikat iSd § 435 ABGB zu errichten, hat der Oberste Gerichtshof in seinem Beschluss OGH 22.10.2003, [9 Ob 112/03s](#) auszugsweise ausgeführt:

"Ein gewolltes Abgehen von der allgemein eingeräumten Möglichkeit, auf fremdem Grund ein Bauwerk zu errichten, in der Absicht, dass es dort nicht stets bleiben solle, kann für den Bereich von Kleingärten weder dem Text des KlGG noch den Gesetzesmaterialien zum Stammgesetz (RV

472 BlgNR VIII. GP, AB 592 BlgNR VIII. GP) oder zu den nachfolgenden Novellen entnommen werden.

Im Gegenteil:

§ 16 KIGG normiert unter der Überschrift "Aufwendungen", dass der Unterpächter bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses vom Generalpächter den Ersatz für die von ihm gemachten Aufwendungen beanspruchen kann, die zur kleingärtnerischen Nutzung notwendig oder nützlich sind, insbesondere für Obstbäume, Sträucher und sonstige Kulturen; für Baulichkeiten jedoch nur, wenn sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind. Der Ersatz gebührt nach dem gegenwärtigen Wert, insofern er den wirklich gemachten Aufwand nicht übersteigt (Abs. 1 leg. cit.). Aus dieser Regelung kann darauf geschlossen werden, dass der Gesetzgeber allfällige vom Unterpächter errichtete Baulichkeiten ebenfalls zu den vom Unterpächter gemachten "Aufwendungen" zählt, wenn er auch hinsichtlich der Ersatzfähigkeit von Baulichkeiten gewisse zusätzliche Einschränkungen vorsieht. Abs. 2 leg. cit. Regelt weiter, dass der Ersatzanspruch nach Abs. 1 entfällt, wenn das Unterpachtverhältnis infolge Zeitablaufes endet und das Grundstück einer anderen Verwendung als der kleingärtnerischen Nutzung zugeführt werden soll, sofern der Generalpächter erklärt, gegen die Entfernung der Aufwendungen - eine Unterscheidung zwischen Baulichkeiten und anderen Aufwendungen wie in Abs. 1 erfolgt hier nicht - keinen Einspruch zu erheben. Schließlich heißt es, dass eine Entfernung der Aufwendungen gegen den Willen des Generalpächters im Falle der Beendigung des Unterpachtverhältnisses infolge Beendigung des Generalpachtverhältnisses (§ 9 Abs. 1 KIGG) nur insoweit zulässig ist, als sie nicht für den Grundeigentümer, in den übrigen Fällen als sie nicht für den Generalpächter notwendig oder nützlich sind.

Es liegt nun auf der Hand, dass an eine Entfernung von Baulichkeiten durch den Unterpächter nur dann zu denken ist, wenn diese in seinem Eigentum - und nicht etwa im Eigentum des Grundstückseigentümers - stehen. Damit wird aber in § 16 KIGG implizit die rechtliche Möglichkeit, in einem Kleingarten ein Superädifikat zu errichten, als zulässig vorausgesetzt (vgl auch 4 Ob 502/69 = SZ 42/15, worin diese Frage im Rahmen des Streites um das Miteigentum an einem Superädifikat in einem Kleingarten zwar nicht im Mittelpunkt stand, die rechtliche Existenz von Superädifikaten in Kleingärten aber nicht weiter bezweifelt wurde; siehe auch 7 Ob 527/93)"

An dieser Stelle ist anzumerken, dass im gegenständlichen Fall kein Generalpächter bzw. Unterpachtvertrag, sondern ein Einzelpachtvertrag zwischen dem Grundeigentümer als Verpächter und der Bf als Pächterin vorliegt. Allerdings sind gemäß § 18 KIGG die Bestimmungen des § 5, § 6 Abs. 2 lit. a bis c und f, § 11 Abs. 5, § 12, § 13, § 14, § 15 sowie der in der OGH Entscheidung zitierte § 16 ausdrücklich auch auf unmittelbar zwischen dem Grundeigentümer und dem Kleingärtner abgeschlossene Pachtverträge – sogenannte Einzelpachtverträge – sinngemäß anzuwenden und daher gleichermaßen für den gegenständlichen Fall einschlägig. Dass eine gleichartige Beurteilung von Unterpachtverträgen

und Einzelpachtverträgen schon von den Vertragserstellern beabsichtigt war, lässt sich auch aus den inhaltsgleichen Bestimmungen der beiden Pachtverträge insb. den relevanten Bestimmungen in Punkt 5.3. betreffend dauerhaftem Verbleib der Baulichkeit und Punkt. 6.9. betreffend Ablöseverbot ableiten (siehe dazu insb. die vergleichbaren Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes: BFG vom 29.05.2018, [RV/7103727/2015](#) und BFG vom 08.08.2018, RV/7104569/2015, in denen diese Punkte wörtlich zitiert, sogar unter denselben Nummern, nachlesbar sind).

Gestützt auf die zitierte zivilrechtliche Judikatur und das Erkenntnis VwGH 12.12.1985, [85/16/0064](#), 0065 hat der UFS in seiner Entscheidung UFS 28.1.2005, RV/3736- W/02 die Grunderwerbsteuerpflicht bejaht für den Fall, dass die Auflösung eines Unterpachtvertrages ohne gleichzeitigem Abschluss eines neuen Unterpachtvertrages den Erwerb des Kleingartenhauses durch den Generalpächter zur Folge hat.

Die Tatsache, ob ein Superädifikat vorliegt oder nicht ist im gegenständlichen Fall aber eher von untergeordneter Bedeutung, da es für das Vorliegen der Grunderwerbsteuerpflicht vielmehr darum geht, ob eine wirtschaftliche Verfügungsmacht vorliegt. In diesem Sinn erging auch in der Folge das Erkenntnis des VwGH vom 29.6.2006, 2006/16/004. Darin hat er zu dieser Konstellation Folgendes gesagt:

„Die Nutzungsmöglichkeit des Grundstückes - z.B. in Form einer Pacht oder eines Fruchtgenussrechtes oder ähnlicher Rechte - reicht allein nicht aus, um von einer Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht sprechen zu können. Es müssen hiezu noch besondere Umstände kommen, die dem Beschwerdeführer eine solche Stellung einräumen, die eine wirtschaftliche Verwertung des Grundstückes auf eigene Rechnung ermöglichen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Juni 2005, Zl. 2004/16/0250, mwN; vgl. auch die in Fellner, Grunderwerbsteuer, unter Rz 52 ff zu § 2 GrEStG 1987 wiedergegebene hg. Rechtsprechung).

Ausgehend vom besagten grunderwerbsteuerrechtlichen Begriff des "Gebäudes auf fremdem Boden" kann es dahingestellt bleiben, ob das gegenständliche Kleingartenhaus ein Superädifikat im Sinn des § 435 ABGB oder ein Gebäude war, das als unselbständiger Bestandteil der Liegenschaft dem Grundeigentümer gehörte.

Maßgeblich ist im vorliegenden Zusammenhang, dass die wiedergegebenen Bestimmungen des Kleingartengesetzes dem Unterpächter auch den Ersatz der von ihm für Baulichkeiten getätigten Aufwendungen – wenn sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind – zuerkennen, die wiederum vom Generalpächter nach den Grundsätzen des § 5 Abs. 5 KIGG vom neuen Unterpächter oder nach § 9 Abs. 1 KIGG bei Beendigung des Generalpachtverhältnisses vom Grundeigentümer begehrt werden können. Damit ist sowohl dem Erbauer eines solchen Gebäudes auf fremdem Grund als auch dem Generalpächter eine Verwertungsmöglichkeit eingeräumt, die über die Nutzungsmöglichkeit des Grundstückes –

etwa im Rahmen eines Pachtvertrages oder eines Fruchtgenussrechtes oder ähnlicher Rechte – entscheidend hinausgeht.

Die belangte Behörde unterstellte daher die Rückstellung des Kleingartenhauses an den Beschwerdeführer gegen Zahlung des auf das Gebäude entfallenden "Entschädigungsbetrages" von ... zu Recht dem Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z.1, Abs. 2, § 2 Abs. 2 Z. 2 GrEStG".

Die in diesem Erkenntnis des VwGH angesprochene für Generalpachtverträge geltende Bestimmung des § 9 Abs. 1 KIGG findet ihre für Einzelpachtverträge geltende Parallelbestimmung in dem oben zitierten § 16 KIGG iVm § 18 KIGG. Demzufolge ist dieses VwGH Erkenntnis für den gegenständlichen Fall einschlägig. Diesem Erkenntnis zu Folge ging der UFS bzw geht das Bundesfinanzgericht bei Vorliegen einer Vereinbarung zwischen dem "alten" und dem "neuem" Unterpächter über ein Kleingartenhaus in ständiger Rechtsprechung von einem grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang aus (UFS 22.9.2010, RV/3452-W/08; UFS 11.3.2013, RV/2180-W/09; UFS 3.9.2013, RV/4148-W/09; BFG 8.11.2016, RV/7104751/2015; BFG 30.10.2017, RV/7102754/2013; BFG 29.05.2018, RV/7103727/2015; BFG 08.08.2018, RV/7104569/2015) und werden auch im Rahmen der Einheitsbewertung Kleingartenhäuser stets als "Gebäude auf fremdem Boden" iSd § 51 Abs. 3 BewG qualifiziert (vgl. UFS 14.05.2012, RV/3697-W/07; UFS 16.05.2012, RV/3698-W/07; UFS 31.10.2013, RV/2488-W/11).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet die zitierte Judikatur Folgendes:

Unstrittig ist, dass das Kleingartenhaus den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden ist und daher der Errichterin des Gebäudes, der Vorpächterin, auf Grund der Bestimmungen des KIGG und des Einzelpachtvertrages bei Beendigung des Einzelpachtverhältnisses gegenüber dem Eigentümer einen Anspruch auf Ersatz der von ihr getätigten Aufwendungen, begrenzt mit dem Zeitwert des Kleingartenhauses im Zeitpunkt der Aufgabe der Pachtrechte, zustand. Nach Punkt 6.9 des Einzelpachtvertrages ist es dem ausscheidenden Einzelpächter zwar verboten, aus Anlass der Auflösung des Unterpachtverhältnisses vom neuen Einzelpachtwerber oder einem Dritten Zahlungen entgegen zu nehmen, die nicht Aufwendungsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG sind (sogenanntes Ablöseverbot). Allerdings ergibt sich im Umkehrschluss daraus, dass der Vorpächter den Aufwendungsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG anstatt vom Eigentümer auch direkt mit einem neuen Einzelpachtwerber verrechnen kann.

Diese übliche Vorgehensweise steht damit im Einklang, dass es sich beim Kleingartenhaus in der Regel um ein Superädifikat iSd § 235 ABGB handelt – siehe dazu auch eine Entscheidung des OGH vom 18.02.2010, 6 Ob 17/10h, die diese Aussage bestätigt, und daher auch eine Übertragung des Eigentumsrechtes am Superädifikat möglich ist. Im vorliegenden Fall haben die ausscheidende Einzelpächterin und die Bf als nachfolgende Pächterin eine rechtsgeschäftliche Vereinbarung zum Übergang der Einzelpacht und zur Übertragung des Gebäudes unter Leistung eines dementsprechenden Aufwendungsersatzes getroffen. Das

spricht dafür, dass hier ein Vorgang iSd § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG iVm § 2 Abs. 2 Z. 2 GrEStG verwirklicht wurde.

Aber selbst, wenn es sich bei dem gegenständlichen Kleigartenhaus nicht um ein Superädifikat iSd § 235 ABGB handeln sollte, so hat die Bf jedenfalls eine Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG hinsichtlich der Baulichkeit erworben – wie oben dargestellt in dem zitierten Erkenntnis des VwGH 29.06.2006, 2006/16/0004. Ihr steht nunmehr bei Beendigung des Einzelpachtverhältnisses der Aufwandsersatz nach § 16 Abs. 1 KGG nach dem dann gegebenen Sachwert (siehe Punkt 6.10 des Einzelpachtvertrages) zu.

Demzufolge liegt eine wirtschaftliche Verfügungsmacht im Sinne des VwGH Erkenntnisses vor, weil die Bf zusätzlich zur Pacht auch den Ersatz für die von ihm gemachten Aufwendungen gemäß § 16 KGG vom Grundeigentümer beanspruchen kann.

Da die Weitergabe der Einzelpachtrechte von der Zustimmung des Verbandes als Grundeigentümer abhängig war – siehe dazu Punkt 5.5 des Einzelpachtvertrages – wird davon ausgegangen, dass die Grunderwerbsteuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG mit Abschluss des neuen Einzelpachtvertrages am 1.10.2012 entstanden ist.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Die Bf hat insgesamt 39.663 € an die Vorpächterin bezahlt, wobei nur der auf die Baulichkeiten entfallende Anteil der Grunderwerbsteuer unterliegt, also 28.577 €, nicht jedoch Leistungen zur Abgeltung der Pachtrechte für das reine Grundstück. Da der Kanalanschluss, die Winterwasserleitung, der Stromanschluss und der Gasanschluss fortdauernd mit dem Gebrauch des Kleingartenhauses verbunden sind, sind diese als dessen Zugehör anzusehen (vgl. dazu BFG 30.10.2017, RV/7102754/2013 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Auf Grund des vorliegenden Gutachtens vom 9.7.2012 sind die Wertansätze für die auf den Übergang des Pachtvertrages und Ablöse für das Kleingartenhaus entfallenden Beträge unstrittig und wurde vom Finanzamt somit zu Recht die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 28.577 € für die Baulichkeiten festgesetzt.

Aus den genannten Gründen war die Bescheidbeschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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 vorliegende Entscheidung folgte der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - insbesondere dem für den gegenständlichen Fall einschlägigen VwGH Erkenntnis vom 29.6.2006, 2006/16/0004 – sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 31. Juli 2020