

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 7. Februar 2013 gegen den Bescheid des FA GVG vom 9. Jänner 2013 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Dem Verfahren zu Grunde liegende Vereinbarung und darauffolgender Pachtvertrag mit der beschwerdeführenden Partei:

Die Beschwerdeführerin ***Bf*** (in der Folge als Bf bezeichnet) war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Pächterin einer Parzelle des Kleingartenvereins „ABC“, in ... Wien.

Am 28. September 2012 schloss die Bf mit dem bisheriger Einzelpächter (in der Folge als Vorpächter bezeichnet) eine Vereinbarung, derzufolge der Einzelpachtvertrag mit dem Vorpächter aufgelöst wurde.

Als Aufwendungsersatz wurde in Folge eines Schätzungsgutachtens insb. folgendes festgelegt:

für Baulichkeiten	42.356 €
für ortsfeste Außenanlagen	14.557 €
für Obstbäume, Sträucher etc.	1.886 €
Entschädigungssumme gesamt	58.799 €

In dieser Vereinbarung wurde auch die Mitgliedschaft des Vorpächters im Kleingartenverein beendet. Gleichzeitig wurde darin die Vorbereitung der Neubegründung eines Einzelpachtvertrages für die Bf vereinbart.

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“*.

Am 1. Oktober 2012 wurde dann der **Einzelpachtvertrag** des Zentralverbandes der Kleingärtner und Siedler (Kleingartenverein) – als Eigentümer der gegenständlichen Parzelle der Liegenschaft – mit der Bf als Pächterin abgeschlossen.

Der Vertrag beinhaltet auszugsweise folgende Bestimmungen:

„...“

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.

...“

2. Verfahren vor der belangten Behörde:

Am 26. November 2012 wurde eine **Abgabenerklärung Gre 1** gemäß § 10 GreStG bei der belangten Behörde, dort eingelangt am 29. November 2012, mit dem Bemerkungen gemacht, dass die Bf vom Vorpächter den Rechtsvorgang der Ablöse getätigt hat. Der Antrag auf Grunderwerbsteuerbefreiung wurde damit begründet, dass nur gepachtet worden sei und lediglich eine Ablöse für Investitionen geleistet worden sei, aber kein grunderwerbsteuerpflichtiges Geschäft geschlossen worden sei.

Die Bf hat der belangten Behörde eine sogenannte „**Vorsichtsmeldung**“ am 27. November 2012 gemacht. Diese hatte zum Inhalt, dass sie mit Pachtvertrag vom 1. Oktober 2012 die Parzelle 224 gepachtet hätte und dem Vorpächter eine Ablöse für dessen Investitionen gezahlt hätte.

Die Bf stellte dem Finanzamt gegenüber klar, dass sie nicht Grund und Boden erwerben würde, sondern lediglich eine Parzelle gepachtet hätte und da sie keine dinglichen Rechte erworben hätte, würde sie davon ausgehen, dass keine Grunderwerbsteuer anfalle. Die Meldung diene allein der Vorsicht.

Am **8. Jänner 2012** erließ die **belangte Behörde einen Bescheid** und setzte gem. § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 Grunderwerbsteuer auf Basis einer Gegenleistung von 42.356 € – dies entspricht dem Betrag, der in der oben dargestellten Vereinbarung als Aufwendersatz für Baulichkeiten festgesetzt wurde – in Höhe von 1.482,46 € fest.

Begründet wurde der verfahrensgegenständliche Bescheid damit, dass der Erwerb des Kleingartenhauses (Superädifikat) der Grunderwerbsteuer unterliege, da Gebäude auf fremden Boden gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG den Grundstücken gleichstehen.

Dagegen erhob die Bf am **7. Februar 2013 Berufung**.

Darin bringt sie vor, dass die belangte Behörde fälschlicherweise vom Erwerb eines Superädifikates ausginge, welches aber nicht vorliegen würde.

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

Festgehalten wurde, dass die Bf nicht Eigentümerin der Parzelle sei, sondern der Zentralverband der Kleingärtner.

Wenn also überhaupt ein Eigentumserwerb an dem mitgepachteten Gartenhäuschen stattgefunden hätte, wäre es der Eigentumserwerb des Zentralverbandes der Kleingärtner und Siedler Österreichs zum Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes.

Eine Grunderwerbsteuerpflicht wäre demzufolge allenfalls nur beim Zentralverband festzustellen.

Gegen die Annahme der belangten Behörde, dass ein Erwerb eines Superädifikates vorliege, würden Erwägungen stehen, die die Bf in der Folge ausführte:

Unter lit. a.) nennt die Bf äußere Umstände.

Es würde sich seitens der Bf nur um eine Pacht eines Schrebergartens samt Gartenhäuschen handeln. Bei dem Häuschen würde es sich um ein unterkellertes, aus Ziegel und Beton errichtetes 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.

Demzufolge würden die äußeren Umstände klar ausweisen, 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.

Unter lit. b.) nimmt die Bf explizit auf den Parteiwillen Bezug als weiteres Kriterium gegen die Annahme eines Superädifikats.

Ohne Zustimmung des Grundeigentümers zu einem entsprechenden Angebot des Errichters könne kein Superädifikat entstehen.

Wie aus den Bestimmungen des Einzelpachtvertrages hervorginge, hätte die Bf 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. Sie haben auch nach baulichen Veränderungen durch den Pächter ebenso wie allfällige Neubauten des Pächters stets auf der Kleingartenparzelle 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 KIGG insbesondere für die im Kleingarten zu belassenden Baulichkeiten zu, sofern sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind.“

Aus den zitierten Vertragstexten würde klar hervorgehen, 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.

Im Gegenteil seien sie der Verfügungsmacht des Pächters vollständig entzogen, sowohl während als auch nach Beendigung des Pachtverhältnisses.

Daraus sei erneut bestätigt, dass kein Superädifikat vorliege.

Zum Beweis wurde auf den Einzelpachtvertrag verwiesen.

Als letzten Punkt unter lit. c.) nenne die Bf als Argument gegen das Vorliegen eines Superädifikates den Grundbuchsstand.

Um Verkehrssicherheit zu schaffen, würden gesetzliche Vorkehrungen eine grundbücherliche Ersichtlichmachung der Superädifikate nach § 19 UHG vorsehen gleichermaßen wie eine Evidenthaltung in einer Kartei.

Aus dem Grundbuch ginge hervor, dass eine derartige Ersichtlichmachung nicht feststellbar sei, genauso wenig wie das Vorhandensein einer hinterlegungsfähigen Urkunde.

Zum Beweis wurde auf den Grundbuchsauszug verwiesen.

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass die Bf einen Schrebergarten mit Gartenhäuschen gepachtet habe, wobei sie an den Vorpächter eine Ablöse für getätigte Investitionen entrichtet hätte. Das Gebäude wäre nach seiner Bauweise klar dazu bestimmt gewesen, endgültig an seinem Standort zu verbleiben.

Auch der Parteiwille lege den endgültigen Verbleib auf der Liegenschaft ausdrücklich fest, wobei kein Superädifikat aus dem Grundbuch ersichtlich sei.

Als rechtliche Beurteilung fasste die Bf in Ermangelung äußerer Umstände, des Parteiwillens und der Ersichtlichmachung im Grundbuch zusammen, dass kein Superädifikat vorliege und daher das dargestellte Rechtsgeschäft nicht der Grunderwerbsteuer unterliege.

Die von der belangten Behörde als Begründung in ihrem Bescheid zitierte Bestimmung des § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG normiere, dass für die Anwendung der Bestimmung die bürgerlichrechtlichen Begrifflichkeiten relevant seien.

Die Bf beantragte daher die ersatzlose Aufhebung des Bescheides.

Am **20. Februar 2013** erließ die belangte Behörde eine **Berufungsvorentscheidung** und wies die Berufung als unbegründet ab.

Begründet wurde 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 Superädifika 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. Februar 2013** stellte die Bf **Vorlageantrag** an den Unabhängigen Finanzsenat.

3. Verfahren vor dem UFS:

Am 2. April 2013 wurde der Akt dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) vorgelegt.

4. 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. Demzufolge sind Berufungen nunmehr als Bescheidbeschwerden und

Berufungsvorentscheidungen als Beschwerdevorentscheidungen zu bezeichnen und zu behandeln.

Die durch die gegenständliche Berufung, die als Beschwerde zu behandeln ist, belangte Behörde, das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, wurde durch das Finanz-Organisationsreformgesetz nunmehr Bestandteil Finanzamt Österreichs.

5. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

In der aktuell zuständigen Gerichtsabteilung ist der Akt seit 1. März 2018 anhängig.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf war Nachfolgerin des Vorpächters, der vom Kleingartenverein eine Parzelle gepachtet hatte.

Im Zuge der Vereinbarung, mit der der Pachtvertrag des Vorpächters beendet wurde übernahm mit Pachtvertrag vom 1. Oktober 2012 die Bf dieselbe Parzelle und bezahlte dem Vorpächter einen durch Schätzungsgutachten festgelegten Aufwendungsersatz für Baulichkeiten in Höhe von 42.356 €, für ortsfeste Außenanlagen in Höhe von 14.557 €, für Obstbäume, Sträucher in Höhe von 1.886 €.

Insgesamt wurde der Aufwendungsersatz in Höhe von 58.799 € vom Gutachter festgelegt und von der Bf an den Vorpächter entrichtet.

Nach einer im ausgefüllten Formular Gre 1 angesuchten Befreiung von Grunderwerbsteuer mit dem Bemerkten, dass die Bf vom Vorpächter den Rechtsvorgang der Ablöse getätigt hat und die Grunderwerbsteuerbefreiung beantragt wurde, weil nur gepachtet worden sei und lediglich eine Ablöse für Investitionen geleistet worden sei, aber kein grunderwerbsteuerpflichtiges Geschäft geschlossen worden sei, wurde am 27. November 2012 eine „Vorsichtsmeldung“ gemacht.

Der gegenständliche Einzelpachtvertrag vom 1. Oktober 2012 und die Vereinbarung über die einvernehmliche Auflösung eines bestehenden Einzelpachtvertrages mit dem Vorpächter und

Neubegründung eines Einzelpachtvertrages mit der Bf als Nachpächterin unterliegt den Bestimmungen des Bundes-Kleingartengesetzes 1959 (KlGG) (siehe Näheres im Verfahrensgang).

Punkt 6.1. der Vereinbarung zu Folge darf gem. § 16 Abs. 1 und § 18 KlGG bei Beendigung des Pachtvertrages der Pächter vom Verpächter den Ersatz für die ihm gemachten Aufwendungen beanspruchen.

Die belangte Behörde schrieb der Bf Grunderwerbsteuer basierend auf dem Aufwendungsersatz für Baulichkeiten von 42.356 € in Höhe von 1.482,46 € vor.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes gründen sich insb. auf die detaillierten Ausführungen der Urkunden (Vertrag bzw. Vereinbarung siehe dazu im Punkt 1.1 des Verfahrensgangs).

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts in Form des vorgelegten Bemessungsaktes, der die gegenständlichen Verträge bzw. Vereinbarungen enthält, der Ausführungen der Bf und der belangten Behörde sowie der sonstigen Unterlagen als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, das nach dem Finanz-Organisationsreformgesetz nunmehr Bestandteil des Finanzamtes Österreich geworden ist evident.

Ebenfalls evident durch den Gebührenbescheid, die Bescheidbeschwerde, die Beschwerdevorentscheidung, den Vorlageantrag und schließlich die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht ist auch der weiterführende Verfahrensgang vor dem Unabhängigen Finanzsenat, dem nach dem Zuständigkeitsübergang im Zuge der Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform Bundesfinanzgericht.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen der Beschwerdeführerin.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1 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 (KlGG))**, 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.

...“

3.1.3. Rechtliche Würdigung

Vorweg ist festzuhalten, dass die Bf die Höhe der durch die belangte Behörde festgesetzten Grunderwerbsteuer nicht in Zweifel zieht, sondern dagegen Beschwerde erhoben hat, dass überhaupt Grunderwerbsteuer festgesetzt wurde, weil sie der Ansicht ist, dass der gegenständliche Sachverhalt nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Desweiteren wird angemerkt, dass abgabenrechtliche Tatbestände nach dem abgabenrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Abgabengesetzes und dem Inhalt der für die abgabenrechtlichen Tatbestände einschlägigen Einzelregelungen auszulegen sind.

Das bedeutet für eine endgültige Bestimmung des Begriffs „Grundstück“, dass – entgegen den Ausführungen der Bf betreffend zivilrechtlicher Sichtweise – 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, 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, entsteht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Im vorliegenden Fall geht es um ein Gebäude auf fremdem Boden, ein zivilrechtlich sogenanntes Superädifikat.

Der grunderwerbsteuerrechtliche Begriff des "Gebäudes auf fremden Boden" ist allerdings weitgehender als der des zivilrechtlichen Superädifikates gemäß § 435 ABGB, demzufolge ist eine 1:1 Vergleichbarkeit nicht gegeben:

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:

Ist das Gebäude Bestandteil des Grund und Bodens geworden, unterliegt es der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs 2 GrEStG.

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 KIGG 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)"

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall kein Generalpächter bzw. Unterpachtvertrag, sondern ein Einzelpachtvertrag zwischen dem Grundeigentümer als Verpächter und der Bf als Pächterin und Nachfolgerin des Vorpächters, dem sie den gegenständlichen Aufwandsatz bezahlt hat, 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 fast wörtlich gleichlautend, sogar unter denselben Nummern, zitiert und 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 29.06.2006, 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).

In diesem Sinn erging auch das rechtskräftige Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zum gleichartigen Sachverhalt am 31. Juli 2020, RV/7100838/2013.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet die zitierte höchstgerichtliche Judikatur insbesondere Folgendes:

Unstrittig ist, dass das Kleingartenhaus den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden ist und daher der Errichter des Gebäudes, der Vorpächter, auf Grund der Bestimmungen des KIGG und des Einzelpachtvertrages bei Beendigung des Einzelpachtverhältnisses gegenüber dem Eigentümer einen Anspruch auf Ersatz der von ihm 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 aber 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. Genau so ist im gegenständlichen Fall durch den Vorpächter und die Bf vorgegangen worden.

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 gegenständlichen Fall haben der ausscheidende Einzelpächter als Vorpächter 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.

Das entscheidende Kriterium im gegenständlichen Fall ist also nicht, ob ein Superädifikat vorliegt oder nicht:

Selbst, wenn es sich bei dem gegenständlichen Kleigartenhaus nicht um ein Superädifikat iSd § 235 ABGB handeln sollte, 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.

Es steht ihr nunmehr bei Beendigung des Einzelpachtverhältnisses der Aufwandsersatz nach § 16 Abs. 1 KGG nach dem dann gegebenen Sachwert (siehe Punkt 6.10 des Einzelpachtvertrages) zu.

Das bedeutet, dass die vom VwGH geforderte wirtschaftliche Verfügungsmacht im Sinne seines Erkenntnisses im gegenständlichen Fall vorliegt, weil die Bf zusätzlich zur Pacht auch den Ersatz für die durchgeführten 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. Oktober 2012 entstanden ist.

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

Von der Bf wurden für sämtliche Aufwendungen 58.799 € an den Vorpächter bezahlt, wobei nur der auf die Baulichkeiten entfallende Anteil von 42.356 € der Grunderwerbsteuer unterliegt, nicht jedoch der Aufwandsersatz für den Rest, wie dies die belangte Behörde richtig festgesetzt hat.

Aus den genannten Gründen war die Bescheidbeschwerde 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 Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 13. Dezember 2021