

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 3. März 2025 gegen den Einheitswertbescheid des ***FA*** vom 17. Jänner 2025, ***1*** betreffend Zurechnungsfortschreibung gem. § 21 Abs. 4 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) 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. Sachverhalt und Verfahrensgang

Mit Unterpachtvertrag vom ***2*** hat der ***3*** als Generalpächter, dem Beschwerdeführer (Bf), Herrn ***Bf1***, als Unterpächter, die ***4***, im Ausmaß von 360 m² und anteiligen Gemeinschaftsflächen im Ausmaß von 40 m² um den Unterpachtzins von 2.938,76 Euro verpachtet.

Auf der Liegenschaft befindet sich ein vollunterkellertes Kleinhaus mit ausgebautem Dachgeschoss in Massivbauweise, welches vom Vorpächter als Superädifikat errichtet wurde. Der Bf hat diese, vom Vorpächter errichtete Baulichkeit auf Grund des Schätzungsgutachtens des Sachverständigen um einen Gesamtkaufpreis (Entschädigungssumme) in Höhe von insgesamt 263.982,00 Euro erworben.

Gemäß Punkt 5.3. des Unterpachtvertrages vom ***2*** sind die auf der Kleingartenparzelle befindlichen, dem Unterpächter zur Nutzung überlassenen Baulichkeiten in der Absicht errichtet worden, stets auf ihrem Standort zu verbleiben. Sie haben auch nach baulichen Veränderungen durch den Unterpächter ebenso wie allfällige Neubauten des Unterpächters stets auf der Kleingartenparzelle zu verbleiben.

Laut Punkt 5.4. des Unterpachtvertrages hat der Unterpächter bei Auflösung aus einem, der in Punkt 3.3. genannten Gründe, die auf der Kleingartenparzelle vorhandenen Baulichkeiten, Kulturen und Anlagen dort zu belassen. Dafür steht ihm mit Beendigung des Unterpachtverhältnisses, das ist mit Rückgabe des geräumten Kleingartens an den Generalpächter, gegen diesen ein Anspruch auf Aufwandersatz auf Grundlage und nach Maßgabe des § 15 Abs. 1 KtGG insbesondere für die auf der Pachtfläche zu belassenden Baulichkeiten zu, sofern sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind.

Die Baulichkeit war im Grundvermögen als Einfamilienhaus erfasst und betrug der festgestellte Einheitswert zum 1.1.2008 17.500 Euro, um 35% erhöht 23.600 Euro. Mit Einheitswertbescheid vom 17.01.2025 wurde dem Bf diese Baulichkeit folgerichtig zum 1.1.2018 zugerechnet. Der Wert blieb unverändert. Gegen diesen Zurechnungsfortschreibungsbescheid, welcher dem Bf glaublich erst am 06.02.2025 zugegangen ist, brachte der Bf am 03.03.2025 via FinanzOnline Beschwerde ein.

Der Bf bringt vor, die Zurechnung an ihn als Eigentümer sei nicht korrekt. Tatsächlich sei das ***5*** Eigentümer vom Grundstück und dem darauf stehenden Haus. Er sei nur Mieter und habe mit dem ***6***, der der Hauptmieter sei, nur einen Untermietvertrag. In diesem sei ausdrücklich festgehalten, dass das Haus eine unselbständige Sache (Anm.: unselbständiger Bestandteil) des Grundstückes sei. Auch werde ihm bereits seit Beginn des Mietvertrages die jährliche Grundsteuer für das Grundstück vom Vermieter vorgeschrieben. Er beantrage daher die ersatzlose Aufhebung des Einheitswertbescheides gem. § 21 Abs. 4 BewG vom 17.01.2025. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.03.2025 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen die Beschwerdeverentscheidung wurde wiederum via FinanzOnline Vorlageantrag eingebracht, sowie der Antrag an die belangte Behörde gestellt, dem Bf eine vollwertige Beschwerdeverentscheidung auszufolgen. Der Bf bringt ergänzend vor, ihm werde seit Beginn des Pachtvertrages - analog zu jedem anderen Mietverhältnis - vom Pächter einmal jährlich die Grundsteuer in der Betriebskostenabrechnung vorgeschrieben. 2025 belaufe sich diese auf 61,60 Euro. Würde ihm nun aufgrund des, dieser Entscheidung zu Grunde liegenden Bescheides die Grundsteuer nochmals vorgeschrieben werden, so liege eine Doppelbesteuerung für ein und dieselbe Liegenschaft vor.

Mit Schriftsatz vom 17.07.2025 brachte der Bf eine ergänzende Stellungnahme ein und legte zum „Beweis seiner rechtlichen Stellung als Eigentümer“ den Unterpachtvertrag vor. Aus diesem ergebe sich unzweifelhaft (§ 3 Pkt 5), dass alle Baulichkeiten unselbstständiges Zugehör der Liegenschaft seien und er als Unterpächter auch keine Rechte an diesen Baulichkeiten habe. Das gegenständliche Haus stelle daher kein Superädifikat dar und habe er daher auch nicht die rechtliche Stellung eines Eigentümers.

Beim Baurecht handle es sich um ein dingliches Recht bzw. um eine unbewegliche Sache. Ziel sei die Errichtung langfristig bestehender Bauwerke auf fremdem Grund. Durch Grundbuchseintragung und eigene Grundbuchseinlage bestehe eine höhere Rechtssicherheit. Der Baurechtgeber erhalte im Regelfall einen Baurechtzins.

Beim Superädifikat bestehe ein befristeter oder unbefristeter Bestandvertrag. Es handle sich um nicht auf Dauer errichtete Bauwerke auf fremden Grund und es bestehe mangels eigener Grundbuchseinlage eine geringere Rechtssicherheit als beim Baurecht. Der Grundstückseigentümer erhalte eine Pacht.

In seinem Fall sei der Bestandsvertrag unbefristet, die Errichtung auf Dauer und er bezahle für das Grundstück Pacht. Jedoch sei weder ein Verkauf gestattet noch eine sonstige Verwertung, als zur Befriedigung seines Wohnbedarfes. Auch liege im Grundbuch keine entsprechende Urkunde auf. Das Rechtsverhältnis mit dem Generalpächter sei daher als Mietvertrag zu werten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt wird wie unter I. dargestellt, angenommen.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Einheitswertakt ***1***.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gegenstand vorliegenden Verfahrens ist ausschließlich die steuerliche Zurechnung an den Beschwerdeführer.

Bei einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes findet eine Zurechnungsfortschreibung (§ 21 Abs. 4 BewG) statt. Die Zurechnungsfortschreibung richtet sich an den neuen wirtschaftlichen Eigentümer. Die Zurechnung hat nach § 24 BAO zu erfolgen. Die Zurechnungsfortschreibung setzt die Änderung der steuerlichen Zurechnung (§ 24) des Bewertungsgegenstandes bzw. eines Anteiles hieran voraus. Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Die Herrschaft gleich einem Eigentümer übt derjenige aus, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098). Nach § 24

Abs. 2 BAO gelten die Bestimmungen des § 24 Abs. 1 auch für wirtschaftliche Einheiten iSd Bewertungsgesetzes [Ritz/Koran, BAO8 § 24 BAO Rz 7].

Der Zurechnungsfortschreibungsbescheid kann mittels Beschwerde lediglich hinsichtlich der Zurechnung, nicht aber hinsichtlich der Einheitswerthöhe bekämpft werden. [Ritz, die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung, Orac 1983]

Gemäß § 21 Abs. 4 BewG 1955 sind allen Fortschreibungen, einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibung), die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt).

Gegenstand der Bewertung ist die wirtschaftliche Einheit (§ 2 BewG). Bei Eigentümeridentität hinsichtlich Grund und Boden und Gebäude ist eine wirtschaftliche Einheit anzunehmen.

- Nach § 51 Abs. 1 Satz 1 BewG 1955 gehören zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs.
- Gemäß § 51 Abs. 3 BewG 1955 gilt als (selbständiges) Grundstück auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.
- Soll nun gemäß § 51 Abs. 3 BewG 1955 das (auf fremden Grund errichtete) Gebäude als solches als wirtschaftliche Einheit erfasst werden, dürfen *keine identen Eigentumsverhältnisse* vorliegen [Otto Taucher in Hofmeister/ Rechberger/ Zitta, Bauten auf fremden Grund, S. 279].

Entsprechend den Besonderheiten des Bewertungsrechtes ist in Abs. 3 bewusst nicht von Superädifikaten, sondern von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden die Rede. Dies deshalb, weil als Grundstück oder als Bestandteil eines Grundstückes nur Gebäude gelten können, nicht aber andere Bauwerke. Der Terminus „*Superädifikat*“ ist wohl weiter als der Gebäudebegriff und wäre daher eher mit dem allgemeineren Ausdruck „*Bauwerk*“ wiederzugeben. Nur solche Superädifikate sind im gegenständlichen Zusammenhang von Interesse, die als Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinne gelten können. Superädifikate, Überbauten, Luftkeuschen usw. gelten als besondere wirtschaftliche Einheiten und als Grundstücke im Sinne des Bewertungsrechtes.

Das ABGB trifft hinsichtlich der Superädifikate keine besondere Regelung, sie könnten demnach gemäß § 297 ABGB in Verbindung mit § 294 ABGB wie jedes andere Gebäude als Zugehör der unbeweglichen Sache gelten, mit der sie verbunden sind. Gemäß § 297 ABGB gehören Gebäude zu den unbeweglichen Sachen, wenn sie in der Absicht aufgeführt werden, dass sie stets darauf bleiben sollen. Diese Voraussetzung wird nach *Klang, Kommentar zum Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch*, bei den Superädifikaten usw. *nicht* als erfüllt erachtet und hiezu ausgeführt:

„Alle diese Bauten sind infolge des Mangels der Absicht der Dauer nicht Grundstücksbestandteil und darum nach herrschender Lehre und nach der Praxis bewegliche Sachen. Für den Erwerb dinglicher Rechte gilt für sie zwar nicht Grundbuchsrecht, doch werden sie nicht etwa nach Mobilarrecht, sondern wie nicht verbücherte Liegenschaften übertragen (§ 435 ABGB) und ebenso werden sie bei der Belastung mit Pfandrechten (§451 ABGB) und Dienstbarkeiten (§ 481 ABGB) behandelt. Auch das öffentliche Recht behandelt sie als unbewegliche Sachen, sie werden im Bestandverfahren, bei der Zwangsversteigerung und im Steuer- und Gebührenrecht als unbewegliche Sachen betrachtet.“

Auch das Bewertungsrecht betrachtet die Superädifikate usw., soweit die Terminologie des ABGB hier überhaupt Bedeutung hat, als unbewegliche Sachen und setzt sie als besondere wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens den Grundstücken gleich.

Die Trennung des Superädifikates vom Grund und Boden ergibt sich aus § 2 Abs 2 des Gesetzes, wonach mehrere Sachen (Wirtschaftsgüter) zu einer wirtschaftlichen Einheit nur zusammengefasst werden dürfen, wenn sie demselben Eigentümer gehören. Da diese Voraussetzung beim Superädifikat nicht erfüllt ist, können Superädifikate keinesfalls mit dem Grund und Boden mitbewertet werden, selbst dann nicht, wenn sie wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens geworden sind, sondern sie sind als selbständige Bewertungsgegenstände zu erfassen. Ihre Bewertung hat wie bei allen anderen bebauten Grundstücken zu erfolgen, jedoch entfällt der Ansatz eines Bodenwertes.

Da ein Superädifikat ein selbstständiges Grundstück ist, ist sowohl für dieses als auch für das Grundstück, auf dem sich das Superädifikat befindet, je ein Einheitswert festzustellen. Das Grundstück, auf dem sich ein Superädifikat befindet, ist dabei als nicht bebaut zu behandeln. (VwGH 30. 3. 2000, 99/16/0240). Ein Grundstück, auf dem sich ein - getrennt zu bewertendes - Superädifikat befindet, bleibt ein unbebautes Grundstück iSd BewG 1955 (vgl VwGH 23. 4. 1963, 1690/61 und 13. 4. 1987, 85/15/0356).

Gebäude auf fremdem Grund und Boden sind bei der Einheitsbewertung im Allgemeinen demjenigen zuzurechnen, der sie errichtet hat und dem sie wirtschaftlich gehören. Die Regeln des bürgerlichen Rechts sind im Hinblick auf § 51 Abs 3 BewG für die Zurechnung nicht ausschlaggebend (VwGH 13. 9. 1973, 0495/72).

Bei einem Kleingartenhaus kann weder dem Text des Kleingartengesetzes (KIGG) noch den Gesetzesmaterialien zum Stammgesetz (RV 472 BlgNR 8. GP; AB 592 BlgNR 8. GP) oder zu den nachfolgenden Novellen 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, für den Bereich von Kleingärten entnommen werden. Im Gegenteil normiert § 16 Kleingartengesetz, BGBl. Nr. 6/1959, 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 KGG) 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 Kleingartengesetz implizit die rechtliche Möglichkeit, in einem Kleingarten ein Superädifikat zu errichten, als zulässig vorausgesetzt (OGH 22. 10. 2003, 9 Ob 112/03s).

Soll mit § 51 Abs 3 BewG ein Gebäude unabhängig vom Grund und Boden als wirtschaftliche Einheit erfasst werden, dürfen keine identen Eigentumsverhältnisse vorliegen. Schon das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums (§ 24 Abs 1 lit d BAO) ist für die Annahme einer eigenständigen wirtschaftlichen Einheit ausreichend (UFSW 16. 5. 2012, RV/3698-W/07). [Twaroch/Wittmann/Frühwald (Hrsg), Kommentar zum BewG, 32. Lfg (Dezember 2024), LexisNexis, § 51, Rz 37ff]

Diese Voraussetzungen sind in vorliegendem Fall erfüllt.

Schon der Vor(-unter)pächter, Herr ***7***, hat mit Baubewilligung vom 3. Juli 2002 das gegenständliche Kleingartenhaus mit ausgebautem Dachgeschoß in Massivbauweise beinhaltend eine Wohnung nach seinen Vorstellungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und Gefahr als Bauwerber errichtet. Der Bf hat diese mit Vereinbarung vom ***8*** um einen Gesamtkaufpreis (Entschädigungssumme) in Höhe von insgesamt 263.982,00 Euro erworben.

Folgerichtig wurde ihm die Baulichkeit zum 01.01.2018 auch zugerechnet.

Hinsichtlich der vermeintlichen „Doppelbesteuerung für ein- und dieselbe Liegenschaft“ ist zu sagen, dass Baulichkeit und Grundstück mangels Eigentümeridentität getrennt bewertet werden müssen.

Die Baulichkeit wurde als Einfamilienhaus bewertet und dem Bf als (wirtschaftlichem) Eigentümer zugerechnet, das (unbebaute) Grundstück ist dem Eigentümer der Liegenschaft, dem ***5***, zuzurechnen.

Wie das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat, hat der Bf zwei Rechtsgeschäfte abgeschlossen, nämlich einerseits den Pachtvertrag mit dem KGV über die unbebaute Parzelle im Eigentum des ***9*** und andererseits den Erwerb des Einfamilienhauses vom Vorpächter (Vorbesitzer) durch Leistung der Entschädigungszahlung.

Es bestehen demzufolge zwei unterschiedliche Rechtsverhältnisse, aus denen jeweils ein Grundsteueranspruch abzuleiten ist.

Für die Baulichkeit (Superädifikat) ist dem Bf selbst als Eigentümer des Gebäudes auf Basis des (unveränderten) Einheitswertes, die Grundsteuer von der Gemeinde vorzuschreiben. Der Bodenwert bleibt bei der Berechnung des Einheitswertes für das Gebäude außer Ansatz. Dieser wird gesondert beim Eigentümer des Grundstückes, dem ***9***, erfasst. Dem Bf wird vom Generalpächter die Pacht vorgeschrieben, in die die Grundsteuer für das (unbebaute) Grundstück eingerechnet ist.

Die Grundsteuervorschreibung ergeht daher hinsichtlich der Baulichkeit direkt an den Bf als Eigentümer dieser Baulichkeit und wird hinsichtlich der Liegenschaft indirekt über die Betriebskostenabrechnung an den Bf anteilig weiterverrechnet. Eine „Doppelbesteuerung“ liegt daher nicht vor.

Die Beschwerde war nach dem oben Gesagten als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

In gegenständlichem Fall liegt weder eine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, noch eine uneinheitliche oder fehlende Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. VwGH 23. 4. 1963, 1690/61; VwGH 13. 4. 1987, 85/15/0356; 13. 9. 1973, 0495/72; VwGH 30. 3. 2000, 99/16/0240), weshalb die (ordentliche) Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 29. Oktober 2025