



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 21 über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen- Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 10. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. März 2009, ErfNr, StNr. 111/1111, betreffend Grunderwerbsteuer am 11. März 2013 in nicht öffentlicher Sitzung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 10. Oktober 2008 schlossen Herr A. und Frau B, als Verkäufer einerseits und die Ehegatten C. (Bw.) und Mag. D. als Käufer andererseits einen Kauf- und Vertrag über den Ersatz von Aufwendungen nachstehenden Inhalts ab (auszugsweise Wiedergabe):

II Aktuelle Situation:

Die Verkäufer sind Mitglieder des Gärtnervereins L.. Sie sind als solche Unterpächter dieses Vereins betreffend den Kleingarten XXX Wien, Adress-X in der Katastralgemeinde L, inneliegend dem Grundstück 1111/1, EZ 1234 und dem Grundstück 2222/222, EZ 222 mit einer Gartenfläche von 377m² und einem Gemeinschaftsflächenanteil von 27m² (in der Folge kurz als Kleingarten bezeichnet).

Auf diesem Kleingarten befindet sich ein 2000 von ihnen und auf ihre Kosten errichtetes Ziegelmassivhaus mit 49,98m² verbauter Fläche und 83,18m² Keller (in der Folge kurz als Haus bezeichnet). Auf Grund der rechtlichen und vertraglichen Bestimmungen steht dieser Kleingarten und dieses Haus nicht im Eigentum der Verkäufer und das Haus ist

auch kein Superädifikat. Zu diesem Haus gehören Außenanlagen wie insbesondere Wege und Terrassen, Brunnen und Schwimmbecken sowie Kulturen (...).

III. Angestrebte Situation

Die Verkäufer beabsichtigen aus dem Kleingärtnerverein L. auszutreten und ihr Unterpachtverhältnis zu beenden, weshalb ihnen gemäß § 16 KIGG ein Ersatz für die von ihnen gemachten Aufwendungen zusteht.

Die Käufer beabsichtigen Mitglieder des Kleingartenvereins L. und Unterpächter dieses Vereins zu werden. (...).

V. Finanzielle Leistung

Als Ersatz für die Aufwendungen der Verkäufer die ihnen gemäß § 16 KIGG zu ersetzen sind und ihnen von den Käufern bezahlt werden, wird als Betrag für

die Baulichkeiten € 220.000,00

die Außenanlagen, die Kulturen und das Zubehör € 27.500,00

in Summe daher € 247.500,00 vereinbart.

Der Kaufpreis für das Inventar wird mit € 2.500,00 vereinbart.

Insgesamt erhalten daher die Verkäufer von den Käufern € 250.000,00.

Mit dem o.a. Bescheid vom 9. März 2009 setzte das Finanzamt daraufhin unter Bezugnahme auf diese Vereinbarung gegenüber der Bw. Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 3.850,00 fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage von € 110.000,00 ausging. Ein gleich lautender Bescheid erging auch an den Ehegatten der Bw.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass das Haus, welches sich auf der Kleingartenparzelle befinde, ein Superädifikat sei. Superädifikat sei ein Gebäude auf fremden Grund und Boden. Die Entschädigung für dieses Haus unterliege somit der GrESt.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 10. April 2009 das Rechtsmittel der Berufung. Begründend führte sie dazu aus, dass sich die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes als unrichtig erweise.

Wie der Behörde mit Schreiben vom 10. Jänner 2009 mitgeteilt worden sei, hätten die Bw. und ihr Gatte am 6. November 2008 einen Unterpachtvertrag betreffend einen Kleingarten unterzeichnet. Vertragspartner sei der Generalpächter, der XY-Verband gewesen. Dieser pachte seinerseits u.a. die beiden Grundstücke, auf denen sich die Kleingartenparzelle befinde. Jeweils alleiniger Grundeigentümer dieser beiden Grundstücke seien die Gemeinde Wien bzw. die Bundesimmobilien GmbH. Die Gebühr für den Unterpachtvertrag sei von den Abgabepflichtigen im Wege der Selbstberechnung bemessen und entrichtet worden.

Auf der Parzelle befinde sich ein Haus, welches in der Absicht errichtet worden sei, stets auf der Parzelle zu verbleiben und welches nicht entfernt werden solle (so auch Pkt. 5.3 des Unterpachtvertrages). Dementsprechend handle es sich nicht um ein Superädifikat. Dieses

Gebäude sei auch nicht im Rahmen eines Baurechts errichtet worden. Das Gebäude folge somit dem Eigentum am Grund und stehe daher im Eigentum der beiden Grundeigentümer ([§ 418 ABGB](#)).

Der Generalpächter hätte den Vorunterpächtern die Aufwendungen (Haus, Kulturen, Außenanlagen etc.) gemäß § 16 Kleingartengesetz anlässlich der Auflösung des Unterpachtvertrages zu ersetzen. Aus Vereinfachungsgründen seien diese Aufwendungen an die Bw. und ihren Gatten überbunden worden. Alternativ wäre die Hinterlegung einer Kautio von der Bw. und ihrem Gatten an den Generalpächter, der wiederum den Ersatz der Aufwendungen an die Vorpächter geleistet hätte, möglich gewesen. Der Ersatz der Aufwendungen sei in einem eigenständigen Vertrag mit den Vorpächtern („Kauf- und Vertrag über den Ersatz von Aufwendungen“, unterfertigt am 10. Oktober 2008) vereinbart. Dieser Vertrag sei unter der aufschiebenden Bedingung des Zustandekommens eines Unterpachtvertrages mit der Bw. und ihrem Gatten gestanden.

Nach dem Zivilrecht wachse das in der Absicht errichtete Gebäude, dass es stets auf dem Grundstück bleiben solle, dem Grund und Boden zu und werde dessen Bestandteil. Die Rechtsfolge des Zuwachses ergebe sich aus dem Grundsatz, dass das Eigentum am Gebäude vom Eigentum an Grund und Boden nicht getrennt werden könne ([§ 297 ABGB](#) superficies solo cedit). Nach dem VwGH könnten Parteivereinbarungen niemals wirksam dahin gehen, dass das Eigentum am Grund einerseits und am Bauwerk andererseits verschiedenen Personen zustehe, wenn es sich um Gebäude handle, die in der Absicht errichtet würden, dass sie stets auf dem Grund bleiben sollten.

Der Begriff des „Gebäudes auf fremden Boden“ iSd § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG sei hingegen ein eigener steuerrechtlicher Begriff, der sich nicht mit dem des Superädifikates des Zivilrechtes decke. Nach Auffassung des VwGH erfasse der grunderwerbsteuerliche Begriff des Gebäudes auf fremden Grund und Boden auch Gebäude, die nach dem Grundsatz „superficies solo cedit“ dem Grundeigentümer gehören würden, wenn die Errichtung in der Absicht erfolgt sei, dass das Gebäude stets auf dem Grundstück verbleiben solle. In diesem Fall wachse dem Grundeigentümer das Gebäude zu, er werde dessen Eigentümer.

Da es sich somit nicht um ein Superädifikat handle, handle es sich um ein sog. „sonstiges Gebäude auf fremden Grund“. An solchen sonstigen Gebäuden auf fremden Grund könne zivilrechtlich niemals Eigentum übertragen werden, da diese im Eigentum des Grundeigentümers stünden. Es müsse daher dem Vertragspartner auf andere Art und Weise eine Verwertungsmöglichkeit eingeräumt werden, die ihn im Wesentlichen einem Grundeigentümer gleichstelle. Insoweit scheide bereits ex definitione ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 GrEStG aus. Der Vorgang könne allenfalls unter § 1 Abs. 2 GrEStG fallen.

Letztgenannte Norm unterwerfe Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen würden, ein inländisches Grundstück (bzw. ein diesem gleich gestelltes Gebäude auf fremden Grund) auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer. Somit sei diese Norm nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu würdigen.

Nicht jede Verwertungsmöglichkeit, die der Grundeigentümer einem Dritten einräume, löse eine Grunderwerbsteuer aus. Nach *Arnold/Arnold* stelle ein von einem Pächter errichtetes Gebäude nur dann ein solches auf fremden Boden dar, wenn die dem Pächter eingeräumte Rechtsmacht von solcher Qualität sei, dass der Pächter ähnlich einem Eigentümer agieren könne. Notwendige Voraussetzung sei daher, dass der Eigentümer dem Nutzungsberechtigten entweder gestatte, auf dessen Rechnung ein Gebäude zu errichten oder zu verwerten, oder diesem ohne Übertragung des Grundstückes die Möglichkeit verschaffe, ein bereits errichtetes Gebäude auf eigene Rechnung zu verwerten.

Es sollten von der genannten Vorschrift die Sachverhalte erfasst sein, in deren Einwirkungsmöglichkeiten auf das Grundstück gewährt würden, die einerseits über die Einwirkungsmöglichkeiten eines Pächters hinausgehen, andererseits aber nicht die Befugnisse erreichen, die dem Eigentümer zustünden.

Auch langfristige Miet- oder Pachtverträge seien für sich alleine noch nicht ausreichend, einen Erwerbsvorgang zu erfüllen, oder ein Gebäude zu einem solchen auf fremden Grund und Boden zu machen.

Dies gelte auch dann, wenn etwa ein Untermietrecht eingeräumt werde. Maßgebliche Kriterien seien nach hA vor allem die vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Grundeigentümer und Nutzungsberechtigten.

Eine wirtschaftliche Eigentümerstellung sei jedoch auf Grund des Inhalts des abgeschlossenen Rechtsgeschäftes auszuschließen. Dies gehe auch aus Punkt 5.1 des Unterpachtvertrages hervor, der besage, dass der Kleingarten durch die Bw. und ihren Gatten weder verkauft, vermietet, (weiter) unterverachtet, verpfändet oder noch sonst rechtlich darüber verfügt werden könne.

Im Ergebnis sei somit ein Grundstück samt darauf befindlichem Haus (unter)gepachtet worden. Dieser Vorgang verwirkliche keinen Tatbestand der unter das GrEStG falle. Es werde daher beantragt, den Grunderwerbsteuerbescheid aufzuheben.

In der die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 8. Mai 2009 führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 2 Z 2 GrEStG Gebäude auf fremden Boden Grundstücken

gleichstünden. Von der Grunderwerbsteuer würden neben den Superädifikaten iSd [§ 435 ABGB](#) auch Gebäude erfasst, die nach dem Grundsatz superficies solo cedit dem Grundeigentümer gehören würden.

Der VwGH vertrete im Erkenntnis seines verstärkten Senates vom 12.12.1985, 85/16/0064, 0065, die Rechtsmeinung, dass der Begriff Gebäude auf fremden Boden als eigener steuerrechtlicher Begriff verstanden werden müsse. Da Gebäude von Natur aus unbeweglich seien, würden Erwerbsvorgänge, die Gebäude auf fremden Boden betreffen würden, der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Dies unabhängig davon, ob das ABGB sie als Superädifikat ([§ 435 ABGB](#)) oder als Bestandteile des Grundstückes ([§ 279 ABGB](#)) behandle.

Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen.

Dagegen beantragte die steuerliche Vertretung der Bw. ohne weitere Vorbringen die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß [§ 282 Abs. 1 BAO](#).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (in der Folge kurz: GrEStG) unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, u.a. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Nach § 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.

Nach § 2 Abs. 2 GrEStG stehen den Grundstücken gleich:

Z. 1. Baurechte und

Z. 2. Gebäude auf fremdem Boden.

Vorweg ist festzuhalten, dass die Bw. die Höhe der durch die Abgabenbehörde erster Instanz festgesetzten Grunderwerbsteuer nicht in Zweifel zieht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 12. Dezember 1985, Zln. 85/16/0064, 0065, zu den mit den eingangs wiedergegebenen Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 gleich lautenden Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 u.a. tragend ausgeführt:

"Der Begriff des 'Gebäudes auf fremdem Boden' ist im Grunderwerbsteuergesetz nicht näher bestimmt. Er ist auch dem ABGB fremd und deckt sich nicht mit dem Begriff des

Gebäudes nach [§ 297 ABGB](#). Dieser Begriff ist ein Begriff des Steuerrechts. Das Grunderwerbsteuergesetz umschreibt den Begriff des Gebäudes nicht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Witterungseinflüsse gewährt, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist, ein Gebäude (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. April 1981, Zl. 16/2338/80, Slg.Nr. 5573/F, und die dort zitierte Vorjudikatur).

Der grunderwerbsteuerrechtliche Begriff des 'Gebäudes auf fremdem Boden' erfasst also - entgegen der bisher vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Rechtsansicht - nicht nur Superädifikate im Sinne des [§ 435 ABGB](#). Er erfasst auch Gebäude, die nach dem Grundsatz 'superficies solo cedit' dem Grundeigentümer gehören. Denn auch in Bezug auf ein solches Gebäude kann vom Grundeigentümer dem Erbauer gestattet werden, dieses im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG auf eigene Rechnung zu verwerten.

Dieser zuletzt genannte und - gegenüber den Tatbeständen im § 1 Abs. 1 GrEStG - subsidiäre (Ersatz-)Tatbestand stellt darauf ab, ob der maßgebende Rechtsvorgang es einem anderen als dem Eigentümer rechtlich oder wirtschaftlich 'ermöglicht', das Grundstück auf 'eigene Rechnung zu verwerten'. Da diese Möglichkeit durch einen 'Rechtsvorgang' verwirklicht sein muss, setzt § 1 Abs. 2 GrEStG eine Verwertungsbefugnis voraus, deren zivilrechtlichen Inhalt das Gesetz allerdings im Einzelnen weder näher umschreibt noch seinen Umfang abgrenzt. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 30. April 1981, Zl. 16/3281/80, Slg.Nr. 5582/F, dargelegt, dass der rechtserheblichen Tatsache des Bestehens der Möglichkeit zur Verwertung eines Grundstückes auf eigene Rechnung nur die Bedeutung zukommen könne, in Ansehung der eingeräumten Rechte in Bezug auf das Grundstück eine andere (Verwertungs-)Macht, z.B. durch Verfügung über die Substanz der Liegenschaft, als ein bloß Besitz- und Nutzungsberechtigter ausüben zu können."

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 (VwGH vom 30. Juni 2005, Zl. [2004/16/0250](#)).

Zur Frage, ob es sich bei Kleingartenhäusern des KIGG um Superädifikate handelt ist auf das Urteil des OGH vom 22.10.2003, [9 Ob 112/03s](#) zu verweisen, worin dieser auszugsweise ausführt:

"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 KtGG) 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 KtGG 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)."

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 - wie von der Bw. vorgebracht - als unselbständiges Liegenschaftszubehör zu betrachten war.

Maßgeblich ist im vorliegenden Zusammenhang, dass den bisherigen Unterpächtern (Verkäufern) entsprechend § 16 KtGG vom Generalpächter der Ersatz der von ihnen für Baulichkeiten getätigten Aufwendungen - wenn sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind - zuzuerkennen ist.

Diese können nach den Grundsätzen des § 11 Abs. 5 KtGG vom neuen Unterpächter oder nach § 9 Abs. 1 KtGG bei Beendigung des Generalpachtverhältnisses vom Grundeigentümer begehrt werden. Damit ist sowohl dem Erbauer eines solchen Gebäudes auf fremdem Grund als auch dem Generalpächter und letztlich auch dem Unterpächter eine Verwertungsmöglichkeit eingeräumt, die über die Nutzungsmöglichkeit des Grundstückes - etwa im Rahmen eines Pachtvertrages oder eines Fruchtgenussrechtes oder ähnlicher Rechte - entscheidend hinausgeht.

Die Bw., die selbst einräumt, auf Grundlage der erwähnten Vereinbarung den Anspruch auf Aufwendungsersatz, welcher bisher den Verkäufern (Herr und Frau AB) gegen den Verpächter zustand, übernommen zu haben, konnte daher mit ihrem Einwand, es liege kein "Erwerb von Gebäuden auf fremden Boden" vor, nicht durchdringen. Es ist vielmehr iSd vorzitierten

Rechtsprechung festzustellen, dass der streitgegenständliche Rechtsvorgang dem Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1, Abs. 2, § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG zu unterwerfen war.

Auch wenn die Frage, ob die Einstufung eines Gebäudes auf fremdem Grund in einem Einheitswertbescheid für die Entscheidung über die Grunderwerbsteuer bindend ist, in der Rechtsprechung unterschiedlich beurteilt worden ist (siehe Fellner Kommentar zum GrEStG 1987, RZ 61 zu § 2 GrEStG unter Hinweis auf (bejahend) VwGH 5.9.1974, 216/73 und (verneinend) VwGH 13.10.1954, [1828/52](#) und 28.3.1979, 635/77), so kommt der bewertungsrechtlichen Beurteilung zumindest eine wesentliche Indizwirkung zu. Das gegenständliche Kleingartenhaus wurde rechtskräftig als Gebäude auf fremdem Grund und Boden festgestellt, weshalb auch aus diesem Grund davon auszugehen ist, dass ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht wurde.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 11. März 2013