

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der BF, vertreten durch V über die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid (Zurechnungsfortschreibung gem. § 21 Abs. 4 BewG 1955) der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 1. Jänner 2014, EWAZ zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Am 28. August 2013 schloss BF mit dem Generalpächter, dem X, einen Unterpachtvertrag über die Parzelle Nr, inneliegend in der EZ 1 Grundbuch y des Kleingartenvereins y ab.

Auf der Parzelle befand sich auch ein Kleingartenhaus.

Für das gegenständliche Kleingartenhaus (Gebäude auf fremden Grund und Boden) wurde der gem. AbgÄG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert zum 1. Jänner 2010 mit € 4.300,- festgestellt und war an die vorherige Unterpächterin z ergangen.

Mit Feststellungsbescheid vom 1. Jänner 2014 nahm das Finanzamt hinsichtlich des Gebäudes zum 1. Jänner 2014 eine Zurechnungsfortschreibung (gem. § 21 Abs. 4 BewG 1955) an die Bf vor. Die Höhe des Einheitswertes blieb unverändert.

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2014 wurde gegen diesen Bescheid Beschwerde eingebbracht und im Wesentlichen ausgeführt, es handle sich im gegenständlichen Fall nicht um ein Gebäude auf fremden Grund und Boden, da die Baulichkeit gemäß Pkt 5.3 des Unterpachtvertrages als unselbständiges Liegenschaftszubehör vom Unterpächter weder veräußert noch belastet werden könne, damit könne die Bf auch nicht Eigentümerin des Grundbesitzes sein.

Am 4. Februar 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab.

Fristgerecht wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Mit Vorlagebricht vom 11. Juni 2014 – eine Ausfertigung davon wurde auch der Bf. übermittelt - legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht hat Einsicht genommen in den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Einheitswertakt EWAZ, sowie in den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Bemessungsakt betreffend Grunderwerbsteuer ErfNr. \*\*\*\*.

Im Akt EWAZ befindet sich u.a. ein Bescheid der MA 37 vom 29. Juli 1985 über die Baubewilligung mit dem der vorherigen Unterpächterin der Abriss eines Kleingartenhauses im Ausmaß von 16m<sup>2</sup> KGV y auf der Parzelle Nr, EZ 1, KG y bewilligt wurde und gleichzeitig die Bewilligung zur Errichtung eines unterkellerten Kleingartenhauses erteilt wurde. Der Bescheid war u.a. an die damalige Unterpächterin der Parzelle als Bauwerberin ergangen. Ebenso erliegt im Akt der Bescheid über die Benützungsbewilligung für das errichtete Kleingartenhaus. Der Bescheid war wieder u.a. an die damalige Unterpächterin der Parzelle als Bauwerberin ergangen.

Im Bemessungsakt ErfNr.\*\*\*\* befindet sich u.a. der Unterpachtvertrag über die Parzelle Nr abgeschlossen zwischen der Bf und dem Generalpächter, sowie eine Vereinbarung vom 28. August 2013 abgeschlossen zwischen dem X als Generalpächter, Frau z als Unterpächterin und der Bf als Unterpachtwerberin, in der u.a. auch die Entschädigungssumme, die die Bf an Frau z als Vor(unter)pächterin nach § 16 Abs 1, § 18 KIGG zu leisten hatte mit € 94.717,-- angegeben wurde.

Der Unterpachtvertrag lautet auszugsweise:

*"5. Verfügungen über das Unterpachtrecht einschließlich der Baulichkeiten und Aufwandersatz bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses:*

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

*5.2. Die vertragliche Verpfändung des Unterpachtrechtes ist dem (den) Unterpächter(n) untersagt.*

*5.3. Die auf der Kleingartenparzelle befindlichen, dem (den) Unterpächter(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) Unterpächter ebenso wie allfällige Neubauten des (der) Unterpächter stets auf der Kleingartenparzelle zu verbleiben. Als unselbständiges Liegenschaftszubehör können sie vom (von den) Unterpächter(n) weder veräußert noch belastet werden.*

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

*Endet das Unterpachtverhältnis aus einem anderen Grund, insbesondere infolge Beendigung des Generalpachtvertrages, dann gelten die in § 16 Abs. 2 und Abs. 3 KIGG festgesetzten Regeln über den Aufwandersatz in jeweils gültiger Fassung.*

*5.5. Die Übertragung der Unterpachtrechte auf (eine) andere Person(en) bedarf zur Wirksamkeit der Zustimmung des Generalpächters nach Maßgabe des § 14 KIGG...."*

In der am 28. August 2013 abgeschlossenen Vereinbarung zwischen dem X als Generalpächter, Frau z als Unterpächterin und der Bf als Unterpachtwerberin wurde zum einen die einvernehmliche Auflösung des Unterpachtvertrages mit Frau z vereinbart und weiters unter Punkt 6 „Aufwendungsersatz“ festgehalten:

*„Nach § 16 Abs 1, § 18 KIGG kann bei Beendigung des Unterpachtvertrages der PÄCHTER vom VERPÄCHTER 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. Zu ersetzen ist der Sachwert. Auf Grund des nach diesen Regeln ausgearbeiteten Schätzungsgutachtens des Sachverständigen entfallen an Aufwendungsersatz € 74.030,--*

*auf die Baulichkeiten, € 19.679,--*

*auf die ortsfesten Außenanlagen € 1.008,--*

*auf Obstbäume, Sträucher und sonstige Kulturen*

*....*

*Entschädigungssumme € 94.717,--*

*Die Entschädigungssumme ist fällig Zug um Zug gegen ordnungsgemäße Rückgabe des Kleingartens.“*

Das diesbezügliche Grunderwerbsteuerverfahren wurde vom Bundesfinanzgericht unter der GZ RV/7104569/2015 abgehandelt und war beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel unter der ErfNr.\*\*\*\* erfasst.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Bei einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes findet eine Zurechnungsfortschreibung statt. Die Zurechnungsfortschreibung hat nach § 24 BAO zu erfolgen.

Gemäß § 21 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). Dementsprechend erfolgte die steuerliche Zurechnung an die Bf zum 1. Jänner 2014.

Zur Frage, ob es sich bei Kleingartenhäusern iS des KIGG um Superädifikate handelt ist auf das Urteil des OGH 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 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) (vgl. auch UFS 28. 11. 2005, RV/3736-W/02, ergangen zur Grunderwerbsteuer).

Der im Bewertungsrecht gebrauchte Begriff "Bestandteil" ist im Sinne des bürgerlichen Rechts auszulegen. Als Bestandteil bezeichnet man danach die Teile einer zusammengesetzten Sache. Ist die Verbindung von Teilen mit der Hauptsache so eng, dass sie von dieser tatsächlich nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise

abgesondert werden könnten, spricht man von unselbständigen Bestandteilen, die nicht sonderrechtsfähig sind. Das festgebaute Haus auf einem Grundstück ist dessen unselbständiger Bestandteil.

Wird ein Gebäude (wie im gegenständlichen Fall) auf dem Grundstück nicht nur zu vorübergehenden Zwecken errichtet, dh. das Gebäude so aufgeführt, dass es stets auf der Liegenschaft bleiben soll, bewirkt der Grundsatz "superficies solo cedit", dass der Grundeigentümer (zivilrechtliches) Eigentum am Gebäude erlangt, dass somit das Gebäude (unselbstständiger) Bestandteil des Grund und Bodens wird.

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 Grundstück auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Boden geworden ist.

Soll nun mit § 51 Abs. 3 BewG das (auf fremden Grund errichtete) Gebäude als solches als wirtschaftliche Einheit erfasst werden, dürfen keine identen Eigentumsverhältnisse vorliegen (s. Otto Taucher in Hofmeister/ Rechberger/ Zitta, Bauten auf fremden Grund, S. 279, in UFS 29.04.2003, RV/1896-L/02).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.4.1989, ZI. 88/15/0097) ist unbestritten, dass steuerlich und damit auch bewertungsrechtlich ein Gebäude auch einem anderen als dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zugerechnet werden kann.

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach § 21 BAO hat auch im Bereich des BewG 1955 Geltung.

So werden z. B. Wirtschaftsgüter nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet, sondern demjenigen, der über sie die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Das ist derjenige, der auf die Dauer die tatsächliche Herrschaftsmacht auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (VwGH 12. 2. 1986, 84/13/0034). Bei der Zurechnung eines Wirtschaftsgutes gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO kommt es nicht darauf an, welcher Rechtsanspruch auf das Wirtschaftsgut erhoben wird, sondern ob jemand die Herrschaft über das Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer tatsächlich ausübt. Das hat aber zur Voraussetzung, dass der Betreffende dazu überhaupt in der Lage ist (VwGH 18. 12. 1989, 88/15/0114).

In der Regel begründen Verwaltungsrechte und Nutzungsrechte kein wirtschaftliches Eigentum. Vermag jedoch ein Steuerpflichtiger auf Grund einer besonderen Rechtsgestaltung mit einem Wirtschaftsgut wie ein Eigentümer zu schalten und walten

(zB wie VwGH 7. 5. 1969, 1814/68, vermöge eines in einem Schenkungsvertrag vorbehaltenen Nutzungsrechtes), so ist er als dessen wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof festgestellt hat, ist vor Zurechnung eines Wirtschaftsgutes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu prüfen, ob jemand nach dem Gesamtbild der Verhältnisse über ein Wirtschaftsgut eine Herrschaft ausübt, die wirtschaftlich der Stellung nahe kommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht (VwGH 17. 2. 1992, 90/15/0117; 18. 5. 1995, 93/15/0095).

Nach Rössler/Troll, Kommentar zum dt. Bewertungsrecht, (s. auch Otto Taucher in Hofmeister/ Rechberger/ Zitta, Bauten auf fremden Grund, S. 279, in UFS 29.04.2003, RV/1896-L/02) sprechen insbesondere gegen die Anerkennung wirtschaftlichen Eigentums beim Errichter:

- a) die Verpflichtung, das Gebäude nach Ablauf der Vertragsdauer mit geringer Entschädigung oder entschädigungslos dem Grundeigentümer zu überlassen.
- b) das Recht des Grundeigentümers, das Gebäude vor oder nach Ablauf der Vertragsdauer abreißen lassen zu können.

Nur dann, wenn die dem Berechtigten eingeräumten Rechte derart über jene eines Fruchtnießers hinausgehen, dass die Stellung des Berechtigten eine eigentümerähnliche wird, kommt eine Zurechnung an den Berechtigten in Betracht (VwGH 18. 5. 1995, 93/15/0095, samt darin zitierter Vorjudikatur).

Diese Voraussetzungen sind in vorliegendem Fall gegeben.

Schon die Vor(-unter)pächterin hat das gegenständliche Kleingartenhaus nach ihren Vorstellungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und Gefahr als Bauwerberin errichtet und hiefür die Benützungsbewilligung erteilt bekommen.

Mit Bescheid vom 29. Juli 1985 wurde der Bauwerberin, der Vor(-unter)pächterin, die Errichtung eines unterkellerten Kleingartenhauses, eines Hauskanals und einer Senkgrube in der Kleingartenanlage y bewilligt. Die Benützungsbewilligung wurde am 9. Mai 1989 erteilt. Am 28. August 2013 schloss die Bf mit dem Generalpächter einen Unterpachtvertrag betreffend vorzitierte Liegenschaft ab. Am selben Tag wurde eine Vereinbarung mit der Vorpächterin und dem Generalpächter betreffend das Kleingartenhaus abgeschlossen. Schon durch den Unterpachtvertrag über die Liegenschaft hat die Bf das Nutzungsrecht am Gebäude erlangt. Laut Punkt 5.1 des Unterpachtvertrages vom 28. August 2013 steht der Bf hinsichtlich der Baulichkeit im Falle der Auflösung des Pachtverhältnisses nach den jeweils gültigen rechtlichen Bestimmungen ein Aufwandersatz zu, insbesondere als dieses den Bauvorschriften entsprechend errichtet wurde.

Nach § 16 Abs. 1 KIGG kann der Unterpächter vom Generalpächter bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses 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.

Da für das gegenständliche Kleingartenhaus eine Baubewilligung vorliegt ist klargestellt, dass es sich um eine Baulichkeit handelt, die den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden ist. Somit hatte Frau Z als vorige Unterpächterin bei Beendigung ihres Unterpachtverhältnisses Anspruch gegenüber dem Generalpächter auf Ersatz der von ihr getätigten Aufwendungen, begrenzt mit dem Wert des Kleingartenhauses im Zeitpunkt der Aufgabe der Pachtrechte. Nach Punkt 6.9 des Unterpachtvertrages ist es dem Unterpächter verboten, aus Anlass der Auflösung des Unterpachtverhältnisses vom neuen Unterpachtwerber oder einem Dritten Zahlungen entgegen zu nehmen, die nicht Aufwendungsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG sind (Ablöseverbot). Aus dem Umkehrschluss ergibt sich, dass der Vorpächter den Aufwendungsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG anstatt vom Generalpächter auch direkt mit dem neuen Unterpachtwerber verrechnen kann...."

Damit ist aber auch klargestellt, dass die Vorbesitzerin das wirtschaftliche Eigentum an den Nachbesitzer des Kleingartenhauses übertragen kann.

Das wirtschaftliche Eigentum der Bf im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO ist in vorliegendem Fall zu bejahen, womit auch § 51 Abs. 3 BewG 1955 Anwendung findet und die Baulichkeit als eigene wirtschaftliche Einheit zu erfassen und (ab 1. Jänner 2014) der Bf zuzurechnen ist.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

## **Zulässigkeit einer 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.

Da durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.4.1989, Zl. 88/15/0097) bereits klargestellt ist, dass steuerlich und damit auch bewertungsrechtlich ein Gebäude auch einem anderen als dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zugerechnet werden kann, ist im gegenständlichen Fall eine Revision nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

