

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der Frau Bf , vertreten durch V über die Beschwerde gegen den Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24. November 2014, ErfNr.****, betreffend Grunderwerbsteuer, 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

Mit dem angefochtenen Bescheid forderte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel von der Beschwerdeführerin (Bf) Grunderwerbsteuer - ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 85.901,20 - in Höhe von € 3.006,54. Unter „Betrifft“ war angeführt: „*Erwerb Superädifikat vom 28. August 2013 mit X*“.

In der zu diesem Bescheid gesondert ergangenen Begründung vom 8.1.2015 führte das Finanzamt aus:

„Mit Vereinbarung vom 25.08/28.08.2013 wurden die Unterpachtrechte an der Kleingartenparzelle 1 (1a) von X erworben. Laut Auskunft von Fr. X vom 14.11.2014 erhielt sie als Ablöse für die Aufgabe der Baulichkeit, Kulturen und Anlagen einen Betrag von € 104.188,70. Dieser Vorgang unterliegt dem Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG.), da in Kleingartenhaus gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG ein Gebäude auf fremden Grund ist, es sich dabei zivilrechtlich auch um einen unselbständigen Bestandteil handelt; eine gesetzliche Ablöseberechtigung gegenüber dem Generalpächter oder gegenüber einem nachfolgenden Unterpächter (§ 16 Abs. 1 Kleingartengesetz) ist eine Verwertungsmöglichkeit iSd § 1 Abs. 2 GrEStG. Der Wert der Aufschließungskosten, der Kosten für die Beteiligungen an Gemeinschaftsanlagen, des Strombezugsrechtes und der Wert des Gasanschlusses dienen der Benützung der Baulichkeit und unterliegen daher ebenfalls der GrESt. Die Bemessungsgrundlage für die GrESt. Wurde anhand des Gutachtens von G vom 18.07.2013 berechnet wie folgt :

Schätzwert insgesamt laut Gutachten : € 94.717,--

Schätzwert der Baulichkeit : € 74.030,--

Aufschließung und Beteiligungen an Gemeinschaftsanlagen € 1.953,--

Strombezugsrecht € 1.163,--

Gasanschluss € 946,--

Summe € 78.092,--

Bezahlter Ablösebetrag : € 104.188,70

Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die GrESt. mittels folgender Proportion :

Schätzwert insgesamt : Schätzwert Baulichkeit, Aufschließung u. Beteiligungen an Gemeinschaftsanlagen, Strombezugsrecht = Bezahlter Ablösebetrag : x

$\text{€ 94.717,--} : \text{€ 78.092,--} = \text{€ 104.188,70} : X$

x = anteilig der GrESt. unterliegende Betrag = € 85.901,20“

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 22. Dezember 2014 fristgerecht Beschwerde erhoben und vorgebracht:

„Die Vorschreibung besteht nicht zu Recht, da kein Superädifikat übertragen wurde.

Wie schon in der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid vom 1.1.2014, EWAZ, vorgebracht, hat die Rechtsmittelwerberin mit Unterpachtvertrag vom 28.8.2013 eine Parzelle im Kleingartenverein Y in Bestand genommen und hiefür Gebühr von € 960,60 entrichtet.

In Punkt 5.3. des Unterpachtvertrages ist festgehalten:

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

Darüber hinaus hat der allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige Arborist und Gartenmeister G in seinem Gutachten vom 18.7.2013 festgehalten, daß Baulichkeiten in Kleingärten keine Superädifikate im Sinne des § 435 ABGB darstellen, sondern unselbständiges Liegenschaftszubehör.

Da somit kein Gebäude auf fremdem Grund und Boden vorliegt, konnte die Rechtsmittelwerberin daran nicht Eigentum erwerben, weshalb die Vorschreibung von Grunderwerbsteuer denkunmöglich ist.

Zur Frage des Vorliegens eines Superädifikates hat die Behörde selbst in ihrem Vorlagebericht, GZ FA auf Seite drei "Stellungnahme" festgehalten:

„Unstrittig ist, daß das in der Beschwerde angeführte Gebäude kein Superädifikat ist.“

Die Mitarbeiter der Finanzverwaltung mögen daher diesen Vorlagebericht aufmerksam lesen. Offenkundig weiß im Bereich des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die linke Hand nicht, was die rechte tut.

Da somit kein Superädifikat vorliegt, kann Grunderwerbsteuer denkunmöglich anfallen, weshalb der Grunderwerbsteuerbescheid ersatzlos zu beheben ist.“

In seiner dazu ergangenen Beschwerdevorentscheidung vom August 2015 führt das Finanzamt aus:

„Die Beschwerdeführerin hat im gegenständlichen Fall zwei verschiedene Vereinbarungen zu unterscheiden:

Der am 28. August 2013 zwischen der Beschwerdeführerin und dem Zentralverband der Kleingärtner abgeschlossene Unterpachtvertrag betreffend den Kleingarten Parzelle 1 des KGV Y unterliegt als Bestandvertrag einer Rechtsgebühr. Diese wurde selbstberechnet. Am selben Tag wurde eine Vereinbarung der einvernehmlichen Auflösung des Unterpachtvertrages von X und eine Neubegründung eines Unterpachtvertrages mit der Beschwerdeführerin, der neuen Unterpächterin, abgeschlossen.

Die vereinbarte Übertragung des Gebäudes nach Aufhebung des zeitlich begrenzten Benützungstitels am Grundstück durch Auflösung des Unterpachtvertrages mit X stellt einen grunderwerbsteuerpflichtigen Sachverhalt dar.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 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 Baurechte und Gebäude auf fremdem Grund und Boden gleich.

Das Kleingartengesetz, BGBI. Nr. 6/1959, in der Fassung der Novelle BGBI. Nr. 158/1990, lautet auszugsweise:

"§ 2. Pachtverträge (General-, Unter- und Einzelpachtverträge) können auf unbestimmte oder bestimmte Zeit abgeschlossen werden. Pachtverträge auf bestimmte Zeit sind nur zulässig, wenn die Vertragsdauer mindestens zehn Jahre beträgt; werden Pachtverträge auf eine kürzere Vertragsdauer abgeschlossen, so gelten diese Pachtverträge als auf zehn Jahre abgeschlossen.

§ 9 (1) Bei Beendigung des Generalpachtverhältnisses kann der Generalpächter vom Grundeigentümer den Ersatz für die von ihm oder von den Unterpächtern 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.

§ 11 (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.

§ 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."
Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 12. Dezember 1985, ZI. 85/16/0064, 0065, zu den mit den eingangs wiedergegebenen Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 gleichlautenden 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, ZI. 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 'supericies 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,ZI. 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 (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH vom 30. Juni 2005, ZI. 2004/16/0250).

Ausgehend vom besagten grunderwerbsteuerrechtlichen Begriff des "Gebäudes auf fremden 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 § 11 Abs. 5 KIGGÄ vom neuen Unterpächter oder nach § 9 Abs. 1 KIGG bei Beendigung des Generalpachtverhältnisses vom Grundeigentümer begeht 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 (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 29.Juni 2006).

Zur Auffassung in der Beschwerde, es gäbe keine Vereinbarung zwischen Frau X und der Beschwerdeführerin ist festzustellen:

In der Vereinbarung betreffend Auflösung des Pachtvertrages wurde in Punkt 9. festgehalten:

"9.1. Für den Fall des Zustandekommens eines Unterpachtvertrages (Pkt. 8.2.) verpflichtet (verpflichten) sich der (die) PACHTWERBER gegenüber dem VERPÄCHTER und gegenüber dem (den) bisherigen PÄCHTER(N) zur Erfüllung des Anspruches auf Aufwendungsersatz, der dem (den) bisherigen PÄCHTER(N) gem. § 16 Abs.1 KIGG nach Pkt. 6 dieser Vereinbarung zusteht. Die Fälligkeit tritt in diesem Falle mit der Übergabe des Pachtgegenstandes vom (von den) bisherigen PÄCHTER(N) an den (die) PACHTWERBER ein.

9.2. Der (die) bisherigen PÄCHTER stimmt (stimmen) der Schuldübernahme durch den (die) PACHTWERBER zu und erklärt (erklären), weder gegen den VERPÄCHTER noch gegen den KLEINGARTENVEREIN Anspruch auf Aufwendungsersatz oder sonstige Ablöseansprüche zu stellen.

9.3. Der (die) PACHTWERBER ist (sind) berechtigt, Ablösezahlungen, welche die nach den Vorgaben des § 16 Abs.1 KIGG in Pkt. 6 dieser Vereinbarung ermittelte Entschädigungssumme (ohne den für Inventarablöse bestimmten Teilbetrag) um mehr als 10% übersteigen, vom (von den) - zur gesamten Hand haftenden - bisherigen PÄCHTER(N) zurückzufordern."

Die Übertragung des Kleingartenhauses an die Beschwerdeführerin, die mit einer Ablösezahlung an die frühere Unterpächterin verbunden ist, unterliegt demnach dem Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z. 1, § 2 Abs. 2 Z. 2 GrEStG.

Im Schätzungsgutachten wurde der Wert der Baulichkeiten, der Außenanlagen und der Kulturen von einem Sachverständigen auf € 94.717,-- geschätzt.

Der Ablösebetrag wurde über Anfrage des Finanzamtes von Frau X in Höhe von € 104.188,70 angegeben.

Der Wert der Baulichkeiten (€ 74.030,--) und die Kosten für den Kanal (€ 1.953,--), den Strom (€ 1.163,-) und Gasanschluss (€ 946,--) als unselbständige Bestandteile unterliegen der Grunderwerbsteuer.

Die Bemessungsgrundlage ist durch eine Proportion zu ermitteln:

*Gesamt-Schätzwert : Schätzwert Baulichkeiten, Kanal, Strom und Gas = Ablösebetrag : x
€ 94.717,- : € 78.092,- = € 104.188,70 : x*

x (anteilig der Grunderwerbsteuer unterliegender Betrag) = € 85.901,20

Aus diesen Gründen konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.“

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

Mit Vorlagebricht vom 7. September 2015 – eine Ausfertigung davon wurde auch der Bf. übermittelt - legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht hat Einsicht in den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Bemessungsakt ErfNr.**** genommen.

Im Akt befindet sich u.a. das Gutachten des Sachverständigen G, ein Einreichplan für die Errichtung eines Zubaus an einem Kleingartenwohnhaus KGV Y Los 1, Bauwerber: X,

ein Unterpachtvertrag vom 28.8.2013 betreffend Parzelle 1 abgeschlossen zwischen dem Zentralverband der Kleingärtner als Generalpächter und der Bf als Unterpächterin eine Vereinbarung vom 28.8.2013 abgeschlossen zwischen dem Zentralverband der Kleingärtner als Generalpächter, Frau X als Unterpächterin und der Bf als Unterpachtwerberin, in der u.a. auch die Entschädigungssumme , die die Bf an Frau X nach § 16 Abs 1, § 18 KIGG zu leisten hatte mit € 94.717,-- festgestellt wurde eine Vorhaltsbeantwortung in der Frau X dem Finanzamt gegenüber bestätigt von der Bf € 104.188,70 als Ablöse für die Aufgabe der Baulichkeiten etc auf Parzelle 1 KGV Y erhalten zu haben.

An Sachverhalt steht fest:

Das Grundstück Parzelle Nr. 1, inneliegend in der 1a steht im Eigentum der Gemeinde Wien. Die Gemeinde Wien hat über dieses Grundstück, das Teil einer Kleingartenanlage ist, mit dem Zentralverband der Kleingärtner und Siedler Österreich einen Generalpachtvertrag im Sinne des Kleingartengesetzes abgeschlossen.

Unterpächterin der Parzelle Nr. 1 dieser Kleingartenanlage war zunächst Frau X. Am 28. August 2013 wurde zwischen dem Zentralverband der Kleingärtner als Generalpächter und der Bf auf Grundlage des Kleingartengesetzes (kurz KIGG) ein neuer Unterpachtvertrag abgeschlossen. Dieser enthält u.a. folgende Bestimmungen:

"2. Pachtgegenstand

2.1. ist die in der Kleingartenanlage des Kleingartenvereins Y gelegene Parzelle 1, ... im Ausmaß von 285,00 m² Gartenfläche und anteiliger Gemeinschaftsflächen im Ausmaß von 25,65 m²

2.2. Der Zentralverband der Kleingärtner ist Generalpächter. Zum Pachtgegenstand gehören auch die auf der Kleingartenparzelle vorhandenen Baulichkeiten, Bäume, Sträucher, sonstige Kulturen und Anlagen iSd § 16 Abs. 1 KIGG.

Der Generalpächter gibt dem Unterpächter den Pachtgegenstand nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 KLGG sowie nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen der Länder (so in Wien insbesondere nach der Bauordnung ...) zur Nutzung.

3. Vertragsdauer:

...

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

...

4. Unterpachtzins, Umlagen, Beiträge u.a.:

4.1 Der Unterpachtzins besteht aus einem verhältnismäßigen Anteil

- a) des vom Generalpächter zu leistenden Pachtzinses,
- b) der vom Generalpächter für den Pachtgrund zu leistenden Steuern und Abgaben
- c) der angemessenen Verwaltungskosten und
- d) der Kosten der vom Generalpächter errichteten gemeinsamen Anlagen und Einrichtungen.

Der Anteil bestimmt sich nach dem Verhältnis der Fläche des Pachtgegenstandes zur Gesamtfläche der in Unterpacht gegebenen Kleingärten (§ 11 Abs. 1 und 2 KIGG).

(Die Kosten der nicht vom Generalpächter errichteten gemeinsamen Anlagen und Einrichtungen sind nicht Bestandteil des Unterpachtzinses).

...

....

5.3. Die auf dem Pachtgegenstand befindlichen, dem Unterpächter zur Nutzung überlassenen Baulichkeiten sind 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 dem Pachtgegenstand zu verbleiben. Als unselbständiges Liegenschaftszubehör können sie vom Unterpächter weder veräußert noch belastet werden.

5.4. Wird das Unterpachtverhältnis durch einen der in Punkt 3.3 der genannten Gründe aufgelöst, dann hat der Unterpächter die auf dem Pachtgegenstand vorhandenen Baulichkeiten, Kulturen und Anlagen dort zu belassen. Dafür steht ihm gegen den Generalpächter ein Anspruch auf Aufwendungsersatz auf Grundlage und nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 KIGG insbesondere für die zu belassenden 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 bedarf zur Wirksamkeit der Zustimmung des Generalpächters nach Maßgabe des § 14 KIGG

6. Besondere Pflichten des Unterpächters:

6.1 Der Unterpächter nimmt zur Kenntnis, dass insbesondere Kleingartenwohnhäuser, Kleingartenhäuser, Lauben, Zu- und Umbauten und Baulichkeiten alle Art nur mit schriftlicher Zustimmung des Liegenschaftseigentümers und des Generalpächters und nur nach den jeweils geltenden Bestimmungen der jeweiligen Landesbauordnungen errichtet werden dürfen.

...

6.9 Dem Unterpächter ist es verboten, aus Anlass der Auflösung des Unterpachtverhältnisses vom neuen Unterpachtwerber oder einem Dritten Zahlungen entgegenzunehmen, die nicht Aufwendungsersatz nach § 16 Abs 1 KIGG sind (Ablöseverbot). Er nimmt 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 Unterpächter nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass die Höhe eines von ihm gezahlten Betrages an Aufwendungsersatz nach § 16 Abs 1 KLGG keine Grundlage für den zukünftigen Anspruch auf Entschädigung im Falle einer Auflösung der gesamten Kleingartenanlage, eines Teiles derselben oder der untergepachteten Gartenfläche ist, sondern dass die entsprechende Entschädigung vielmehr von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen nach dem dann gegebenen Sachwert ermittelt wird. Weiters nimmt er zustimmend zur Kenntnis, dass die Zahlung des Aufwendungsersatzes nach § 16 Abs 1 KIGG grundsätzlich zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung mit dem neuen Unterpachtvertrag fällig wird.

...“

Im gegenständlichen Fall wurde im Jahr 2008 auf der Parzelle 1 ein Zubau für das bereits bestehende Kleingartenwohnhaus errichtet. Hierfür liegt eine Baubewilligung vor Bauwerberin war die damalige Unterpächterin Frau X

Aus Anlass der beabsichtigten Auflösung des Unterpachtverhältnisses erstattete der SV G über Auftrag von Frau X ein Gutachten zur Feststellung des Ablösebetrages auf Basis der Bestimmungen des § 16 Abs 1 KIGG und § 9 Abs. 1 KIGG über den objektiven Zeitwert der Baulichkeiten, der Kulturen und der Außenanlagen auf der Parzelle 1. Nach diesem Gutachten betrug zum Bewertungsstichtag der Zeitwert der Baulichkeiten € 74.030,-, der Außenanlagen € 19.679,-- und der Kulturen € 1.008,--, ergibt in Summe € 94.717,--.

Am 28. August 2013 war neben dem Unterpachtvertrag mit der Bf auch eine Vereinbarung zwischen dem Zentralverband der Kleingärtner als Generalpächter, Frau X als Unterpächterin und der Bf als Unterpachtwerberin abgeschlossen worden. Hierin wurde zum einen die einvernehmliche Auflösung des Unterpachtvertrages mit Frau X 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 Aufwendungersatz

€ 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.

.....

9. Schuldübernahme und Haftungserklärung

9.1. Für den Fall des Zustandekommens eines Unterpachtvertrages (Pkt.8.2.) verpflichtet (verpflichten) sich der (die) PACHTWERBER gegenüber dem VERPÄCHTER und gegenüber dem (den) bisherigen PÄCHTER zur Erfüllung des Anspruchs auf Aufwendungersatz, der dem (den) bisherigen PÄCHTER gem. § 16 Abs 1 KIGG nach Pkt. 6 dieser Vereinbarung zusteht. Die Fälligkeit tritt in diesem Falle mit der Übergabe des Pachtgegenstandes vom (von den) bisherigen PÄCHTER an den (die) PACHTWERBER ein.

.....“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 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.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.

Nach § 2 Abs. 2 GrEStG stehen den Grundstücken gleich

Z. 1. Baurechte

Z. 2. Gebäude auf fremdem Boden.

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

Nach §11 Abs.5 Kleingartengesetz (KIGG) ist der Generalpächter bei Abschluss des Unterpachtvertrages berechtigt, den Ersatz einer dem bisherigen Unterpächter nach §16 Abs.1 geleisteten Entschädigung vom neuen Unterpächter zu verlangen.

§16 Abs.1 KIGG normiert, dass bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses der Unterpächter 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 Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis des verstärkten Senates vom 12. Dezember 1985, Zlen. 85/16/0064, 0065, zu den mit den eingangs wiedergegebenen Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 gleich lautenden Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 u.a. 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.

In seiner Entscheidung vom 28.1.2005, RV/3736-W/02 hat der Unabhängigen Finanzsenat bejaht, dass die Auflösung eines Unterpachtvertrages ohne gleichzeitigen Abschluss eines neuen Unterpachtvertrages den Erwerb des Kleingartenhauses durch den Generalpächter zur Folge hat und daher Grunderwerbsteuerpflicht besteht. In dem in der Folge ergangenen Erkenntnis VwGH 29.6.2006, 2006/16/004 hat der Verwaltungsgerichtshof zu dieser Konstellation Folgendes ausgesprochen:

„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 einer Pachtvertrages oder eines Fruchtgenussrechtes oder ähnlicher Rechte – entscheidend hinausgeht. Die belangte Behörde unterstellte daher die Rückstellung des Kleingartenhauses an den Beschwerdeführer (Anmerkung BFG: = Generalpächter) 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"

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass das Kleingartenhaus den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden ist und daher der Vorpächterin Frau X auf Grund der Bestimmungen des Kleingartengesetzes und des Unterpachtvertrages bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses gegenüber dem Generalpächter einen Anspruch auf Ersatz der von ihr getätigten Aufwendungen, begrenzt mit dem Zeitwert des Kleingartenhauses im Zeitpunkt der Aufgabe der Pachtrechte, zustand.

Nach Punkt 6.9 des Unterpachtvertrages ist es dem ausscheidenden Unterpächter zwar verboten, aus Anlass der Auflösung des Unterpachtverhältnisses vom neuen Unterpachtwerber oder einem Dritten Zahlungen entgegen zu nehmen, die nicht Aufwendungersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG sind (Ablöseverbot). Aus dem Umkehrschluss ergibt sich, dass der Vorpächter den Aufwendungersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG anstatt vom Generalpächter auch direkt mit einem neuen Unterpachtwerber verrechnen kann.

Diese übliche Vorgehensweise steht damit im Einklang, dass es sich beim Kleingartenhaus idR um ein Superädifikat iSd § 235 ABGB handelt und daher auch eine Übertragung des Eigentumsrechtes am Superädifikat möglich ist.

Maßgeblich ist im vorliegendem Zusammenhang, dass die Bf., als Unterpächterin, laut Unterpachtvertrag und entsprechend den Bestimmungen des Kleingartengesetzes

allenfalls auch der Ersatz der von ihr für Baulichkeiten getätigten Aufwendungen - wenn sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind - zuzuerkennen ist, die wiederum der Generalpächter vom neuen Unterpächter oder nach § 9 Abs. 1 KIGG bei Beendigung des Generalpachtverhältnisses vom Grundeigentümer begehren kann. 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.

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

Aber selbst, wenn es sich bei dem gegenständlichen Kleigartenhaus nicht um ein Superädifikat iSd § 235 ABGB handeln sollte, so hat die Bf. jedenfalls eine Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG hinsichtlich der Baulichkeit erworben (vgl. dazu abermals VwGH 29.06.2006, 2006/16/0004). Ihr steht nunmehr bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses der Aufwandsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG nach dem dann gegebenen Sachwert (siehe Punkt 6.10 des Unterpachtvertrages) zu.

Die Bf. hat insgesamt € 104.188,70 an die Vorpächterin bezahlt, wobei nur der auf die Baulichkeit (samt Zubehör) entfallende Anteil der Grunderwerbsteuer unterliegt, nicht jedoch Leistungen zur Abgeltung der Pachtrechte für das reine Grundstück. Da der Kanalanschluss, der Stromanschluss und der Gasanschluss fort dauernd mit dem Gebrauch des Kleingartenhauses verbunden sind, sind diese als dessen Zugehör anzusehen (vgl. dazu BFG 30.10.2017, RV/7102754/2013).

Auf Grund des vorliegenden Gutachtens sind die Wertansätze für die auf den Erwerb des Kleingartenhauses und dessen Zugehör entfallenden Beträge unstrittig und wurde vom Finanzamt somit zu Recht die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 85.901,20 festgesetzt.

Die Bescheidbeschwerde 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.

Die vorliegende Entscheidung stützt sich auf die oben zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung (vgl. insbesondere VwGH 29.6.2006, 2006/16/0004) und es ist die Revision daher nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. August 2018