



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D, gegen den Feststellungsbescheid (Zurechnungsfortschreibung gem. § 21 Abs. 4 BewG 1955 zum 1. Jänner 2009) des Finanzamtes A vom 3. März 2009, Steuernummer, betreffend Einheitswert des Grundvermögens entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Auf Grund der Mitteilung des Kleingartenvereins „X“ vom 2. September 2008, wonach sich hinsichtlich Los Nr. XY, eine Änderung in den Eigentumsverhältnissen ergeben hat, hat das Finanzamt folgerichtig zum nächsten Bewertungsstichtag 1. Jänner 2009 eine Zurechnungsfortschreibung gem. [§ 21 Abs. 4 BewG 1955](#) an den Berufungswerber (Bw) vorgenommen und den Einheitswert mit 654,06 Euro, um 35 % erhöht gem. AbGÄG 1982 mit 872,07 Euro, festgestellt. Der Einheitswert wurde unverändert aus dem Einheitswertbescheid vom 12. Oktober 1983 über die Erhöhung des Einheitswertes zum 1. Jänner 1983 übernommen und in Euro umgerechnet. Der Grundsteuermessbetrag beträgt 0,87 Euro (unverändert 12 ATS).

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Der Bw bringt vor, er sei Miteigentümer der Liegenschaft XY.. Als solcher entrichte er seine anteilige Grundsteuer im Ausmaß von 21,58 Euro, welche von der Miteigentümerin Z für die Gemeinschaft der Miteigentümer eingehoben und abgeführt werde.

Das Gebäude, welches auf dem - dem Bw zur Benützung überlassenen - Los xy, errichtet sei, sei als unselbständiger Bestandteil der Liegenschaft untrennbar mit dem Eigentum (Miteigentum) an der Liegenschaft verbunden und bilde daher nach dem Grundsatz „superficies solo cedit“ wohl auch untrennbar mit dieser Liegenschaft eine wirtschaftliche Einheit. Die Feststellung, dass es sich um ein „Gebäude auf fremdem Grund und Boden“ handle sei daher unrichtig. Ein gesondertes Eigentum am Gebäude als gesonderte wirtschaftliche Einheit bestehe nicht. Der Bw verwies auf das Verfahren zu Steuern..

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Nach § 51 Abs. 3 BewG gelte auch ein Gebäude als Grundstück, das auf fremdem Grund und Boden errichtet sei, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden sei.

Dagegen wurde Vorlageantrag eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die Einheitswertakten a und b sowie c.

Vorweg wird bemerkt, dass das gegenständliche Verfahren abc betrifft.

Das verwiesene Verfahren betrifft cba und ist entgegen der Ansicht des Bw nicht präjudiziell. Im verwiesenen Verfahren wurde der angefochtene (Wiederaufnahme-) Bescheid zum 1. Jänner 1998 wegen fehlender Wiederaufnahmegründe aufgehoben und nicht in Entsprechung des rechtlichen Vorbringens betreffend den Einheitswert.

§21 Abs.4 BewG lautet:

"Allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibung) sind die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt). Die Vorschriften im § 65 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunktes bleiben unberührt."

"Fortschreibungszeitpunkt" ist demnach immer der 1. 1. des Jahres, das auf das die Fortschreibung auslösende Ereignis folgt. Der Fortschreibung sind die Verhältnisse bei Beginn

des Kalenderjahres zugrunde zu legen. Dementsprechend erfolgte die steuerliche Zurechnung an den Berufungswerber zum 1. Jänner 2009.

Die Zurechnungsfortschreibung hat nach [§ 24 BAO](#) zu erfolgen.

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 berufsgegenständlichen 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 (unselbständiger) 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 (§ 2 Abs. 2 BewG).

In gegenständlichem Fall liegt jedoch keine „Eigentümeridentität“ vor, da zum berufsgegenständlichen Stichtag 1. Jänner 2009, dem (wirtschaftlichen) Eigentümer des Gebäudes 13 (Mit-)eigentümer des Grundstückes gegenüber standen.

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

Beim Miteigentum ist das Recht und nicht die Sache (Gebäude) geteilt. Dem Einzelnen gehört kein realer Teil, vielmehr bezieht sich sein Anteilsrecht immer auf die ganze Sache. Das wirtschaftliche Eigentum iSd [§ 24 Abs. 1 lit. d BAO](#) hingegen verlangt, dass der Besitzer, auch wenn er nicht zivilrechtlicher Eigentümer ist, den Besitz so ausüben kann, als stehe ihm die alleinige Herrschaftsgewalt zu. Der Besitzer muss wirtschaftlich die Stellung einnehmen, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht (vgl. auch UFS 31. 7. 2007, RV/0316-K/05).

Unabhängig davon, ob der Bw nun zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist, sind dennoch keine identischen Eigentumsverhältnisse hinsichtlich Grundanteil und Gebäude gegeben.

Der Bw selbst führt in seiner Berufung aus: „...Das Gebäude, das auf dem *mir zur Benützung überlassenen* xy- errichtet ist, ...“

Mit Notariatsakt (Schenkungsvertrag) vom 13. April 2012 (Erf. Nr. d) wurden die auf o. a. Losnummern errichteten Kleingartenhäuser an die Kinder weiterübertragen.

Im Notariatsakt (Schenkungsvertrag) vom 13. April 2012 betreffend Parzelle r und s der streitgegenständlichen Liegenschaft wird formuliert:

*„Die Vertragsparteien halten einvernehmlich fest, dass mit den Anteilen xyz die Benutzung der Parzelle Nummer s. und mit den Anteilen zxy **die Benutzung der Parzelle Nummer r.** verbunden sind.“*

Diese Formulierung ist ein weiteres Indiz für die oben dargestellte Konstruktion des Miteigentums am Grundstück, wonach dem Einzelnen kein realer Teil gehört, sondern sich das Anteilsrecht auf die ganze Sache bezieht, jedoch ein bestimmtes Nutzungsrecht zugewiesen wird (hier an Parz. r).

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 „fremdem“ 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; 31. 7. 2007, RV/0316-K/05), was nach dem oben Gesagten zutrifft.

Unabhängig davon wird festgestellt, dass sich der Einheitswert des Grundstücks(anteiles) - im Falle der Anerkennung als eine (einzige) wirtschaftliche Einheit - bei Erfassung des Gebäudes zusammen mit dem Grundstück(santeil) insofern um den Wert des Gebäudes erhöhen würde.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 31. Oktober 2013