

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EP in X, vom 14. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 7. März 2003 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer beträgt 13.081,11 €.

Die Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % der Bemessungsgrundlage beträgt 457,84 €.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 22. Mai 1992 vereinbarten IM als Verkäuferin und die Berufungswerberin (= Bw) als Käuferin, dass erstere die Gartenhütte Nr. 76 des Kleingartenvereines der Stadt L inkl. teilweise Inventar an die Käuferin mit Einverständnis der Vereinsleitung zum Preis von 285.000,00 S verkaufe.

In einer undatierten, von der Bw unterfertigten Abgabenerklärung wurde der Einheitswert des übergebenen Grundstückes, das als sonstiges bebautes Grundstück bewertet war, mit 7.687,00 € angegeben. Die Gegenleistung wurde mit 20.711,76 € beziffert.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 7. März 2003 schrieb das Finanzamt Urfahr der Bw, ausgehend von der erklärten Gegenleistung, Grunderwerbsteuer in Höhe von 724,91 € vor.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte die Bw vor, dass sie in die Abgabenerklärung zwar die volle Kaufpreissumme eingetragen habe, diese aber aus verschiedenen Ablösesummen bestehe. Der Betrag laut Abgabenerklärung setze sich aus nachfolgenden Beträgen zusammen:

Hausvariante B (4 x 4 m) Holzkonstruktion	53.112,00 S	
Dachdecker- und Spenglerarbeiten (4 x 4 m)	11.623,00 S	
Baumeisterarbeiten teilweise Unterkellerung (4 x 2,5 m)	41.040,00 S	
Summe inkl. Mehrwertsteuer	105.775,00 S	7.686,97 €

Die Differenz zu dem in der Abgabenerklärung angegebenen Betrag (179.225,00 S) bestehe aus Ablösen für die Einzäunung mit Sträuchern, Anpflanzung von Obstbäumen und Ziersträuchern und Rasenanpflanzung, weiters aus der Ablöse von Gartenhütten- und Kellereinrichtung, von Gartengeräten (Rasenmäher, etc), Waschbetonplatten sowie Eigenleistungen. Es werde daher um Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheides ersucht.

Der Berufung beigefügt ist eine handschriftliche Aufstellung der Preise für die Hüttenvarianten A (5 x 4 m) und B (4 x 4 m) in Holzkonstruktion, wobei für die Hausvariante B eine Gesamtsumme inkl. USt von 53.112,00 S ausgewiesen ist. Die Dachdecker- und Spenglerarbeiten inkl. Material scheinen in dieser Aufstellung für die Hausvariante B mit einer Gesamtsumme inkl. USt von 11.623,00 S auf.

Weiters ist der Berufung ein an das Gemeindeamt L gerichteter Kostenvoranschlag der Bauunternehmung MH über Baumeisterarbeiten für die Errichtung von Schrebergartenhäusern in L der Type A und B angeschlossen. Für die Baumeisterarbeiten in der Variante II, teilweise unterkellert, Type B ist ein Betrag inkl. USt von 41.040,00 S veranschlagt.

Vorgelegt wurden weiters ein Unterpachtvertrag, abgeschlossen zwischen dem Kleingartenverein der Stadt L als Verpächter und IM als Unterpächterin, gültig ab 1. Jänner 1988, ein zwischen dem vorgenannten Verpächter und der Bw als Unterpächterin abgeschlossener Unterpachtvertrag, gültig ab 1. Oktober 1992 sowie ein Auszug, welcher die Überweisung eines Betrages von 269,04 € am 14. März 2003 an das Finanzamt Urfahr unter Angabe des Verwendungszweckes „Abgabenerklärung Gartenhütte“ dokumentiert.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Mai 2003 gab das Finanzamt Urfahr der Berufung teilweise Folge und setzte die Grunderwerbsteuer mit einem Betrag von 635,89 € fest, wobei es von einer Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG bzw. von einer Bemessungsgrundlage von 250.000,02 S (18.168,21 €) ausging. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Bw die auf der Parzelle 76 des Kleingartenvereines L errichtete Gartenhütte erworben habe. Diese

Gartenhütte sei als Gebäude auf fremdem Grund (Superädifikat) ein selbstständig veräußerbares Wirtschaftsgut und sei nach § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG wie ein Grundstück zu behandeln. Bäume, Zier- und Obststräucher, Befestigungen und sonstige Bauten seien Bestandteil des Grund und Bodens und könnten von diesem nicht abgesondert werden, weshalb der Unterpächter bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses Ablösen für Aufwendungen, insbesondere für Obstbäume, Sträucher und sonstige Kulturen nur vom Verpächter des Grundstückes beanspruchen könne (§ 16 Abs. 1 Kleingartengesetz). Daraus ergebe sich, dass der gesamte Kaufpreis von 285.000,00 S auf die Gartenhütte, die bewegliche Einrichtung und die Gartengeräte entfalle. Für das Inventar und die Gartengeräte werde ein angemessener Pauschalbetrag von 35.000,00 S in Abzug gebracht.

Mit Eingabe vom 4. Juni 2003 stellte die Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In die Abgabenerklärung sei die volle Kaufsumme eingetragen worden, die aber aus verschiedenen Ablösesummen und Vereinsabgaben bestehe. Wie bereits in der Berufung dargelegt, sei für die Grunderwerbsteuer von einem Betrag von 105.775,00 S (7.686,97 €) auszugehen. Aus mehrmaligen Gesprächen mit dem Vereinsobmann ergebe sich, dass es nicht angemessen sei, für einen Verkaufspreis, der nicht nur Eigenleistungen und Anschaffungen beinhalte, Grunderwerbsteuer zu bezahlen. Die Höhe des Verkaufspreises für die Gartenhütte habe sich nicht, wie das Finanzamt meint, verdoppelt, sondern werde nach dem Zustand angemessen bewertet. Die Höhe sei aus dem Kostenvoranschlag der Fa. MH ersichtlich. Bei allfälligen mündlichen Abklärungen sei der Vereinsobmann bereit, gemeinsam mit der Bw vor der Rechtsmittelbehörde zu erscheinen. Aus Gesprächen mit gleichfalls betroffenen Gartenfreunden, die ebenfalls Grunderwerbsteuer für größere Gartenhütten bezahlt hätten, gehe hervor, dass ihre Angaben richtig seien. Die Differenz zum angegebenen Betrag in der Abgabenerklärung von 179.225,00 S bestehe aus Ablösebeträgen für die Einzäunung mit Sträuchern, Anpflanzung von Obstbäumen, Zier- und Obststräucher, Rasenanpflanzung, Gartenhütten- und Kellereinrichtung, Gartengeräte (Rasenmäher, etc.), Waschbetonplatten und Eigenleistungen. Weiters seien für die Parkplatz-Rollierung und Asphaltierung, Weganteil, Gartenzaun und Vereinshaus Zahlungen eingerechnet worden, die als weitere Differenz zu berücksichtigen seien und die leider im Kaufvertrag nicht extra ausgewiesen worden seien, da sie als Erleichterung für die Vereinsleitung gedient hätten (laut § 16 Abs. 1 Kleingartengesetz Zahlung vom Gartenverein an die Verkäuferin IM, Bezahlung von der Bw als Käuferin an den Gartenverein).

Mit Ergänzungsvorhalt vom 3. Mai 2005 ersuchte die Referentin die Bw, nachstehende Fragen zu beantworten:

Aus dem Kaufvertrag vom 22. Mai 1992 geht hervor, dass Sie für die "Gartenhütte Nr. 76 des Kleingartenvereines der Stadt L inkl. teilw. Inventar" einen Preis von 285.000,00 S bezahlt

haben. Ihren Angaben zufolge entfiel dabei ein Anteil von 105.775,00 S auf die Gartenhütte, der Differenzbetrag von 179.225,00 S auf die Ablöse von Sträuchern, Obstbäumen, der Gartenhütteneinrichtung, Gartengeräte, etc.

Da es nicht der Lebenserfahrung entspricht, dass ein verhältnismäßig hoher Betrag ohne konkret benannte Gegenleistungen in Bausch und Bogen als Ablöse bezahlt wird, werden Sie gebeten, eine Aufschlüsselung oder andere zweckdienliche Unterlagen zur Einsicht vorzulegen, aus denen ersichtlich ist, wofür genau welcher Teilbetrag von diesen 179.225,00 S entrichtet worden ist.

Welche Überlegungen führten zum Ansatz des von Ihnen genannten Betrages von 179.225,00 S?

In Ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 4. Juni 2003 führen Sie im vorletzten Absatz an, dass "diese (Zahlungen) als Erleichterung für die Vereinsleitung dienten". Was ist damit konkret gemeint?

§ 11 Abs. 5 Kleingartengesetz lautet: 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.

Nach § 16 Abs. 1 Kleingartengesetz kann der Unterpächter bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses 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 (...).

Nach diesen Bestimmungen hätte der Generalpächter Ablösezahlungen an Frau IM zu leisten gehabt, während Sie verpflichtet gewesen wären, dem Generalpächter einen Ersatz für diese Zahlungen zu leisten. Aus welchen Gründen erfolgten die Ablösezahlungen direkt an Frau IM und nicht an den Generalpächter?

Der Obmann des Kleingartenvereins der Stadt L, AS, teilte dazu am 13. Mai 2005 telefonisch mit, dass die Ablösebeträge direkt zwischen Vor- und Nachunterpächter und nicht unter Einbeziehung des Generalpächters geflossen seien. Er habe als neuer Vereinsobmann die damaligen Unterpächter zur Anzeige der Kaufverträge beim Finanzamt angehalten, weshalb der gegenständliche Kaufvertrag von 1992 erst im Jahr 2003 angezeigt worden sei. Die Vorbesitzerin habe der Bw Rechnungen vorgelegt, auf Grund derer die Ablösesumme von 179.225,00 S bezahlt worden sei. Der Vereinsobmann stellte dazu in Aussicht, nachzuforschen, ob diese Rechnungen noch vorhanden seien und diese allenfalls zur Einsichtnahme vorzulegen.

In einem weiteren Telefonat vom 3. Juni 2005 brachte der Vereinsobmann vor, dass die Vorpächterin keine Rechnungen mehr habe, da der Verkauf bereits im Jahr 1992 stattgefunden habe. Der Vereinsobmann erklärte sich bereit, eigene Rechnungen vorzulegen, welche dokumentierten, in welcher Höhe und für welche Ausgaben ein Nachpächter dem Vorpächter Ersatz zu leisten habe. Diese Aufwendungen seien bei allen Verkäufen in ähnlicher Höhe angefallen; allfällige Differenzen seien durch unterschiedliche Inventarablösen erklärbar.

Einem mit 8. Juni 2005 datierten Schreiben fügte der Vereinsobmann ein Bündel Rechnungen bei, welche sich seinen Angaben zufolge aus Zahlungen an den Gartenverein in Höhe von 33.184,00 S und aus Eigenleistungen in Höhe von 48.161,05 S zusammensetzten. Unter

Eigenleistungen seien jene Arbeiten zu verstehen, die er für die Gartengestaltung, das Pflanzen von Sträuchern und Bäumen, das Setzen der Hecken, das Nivellieren der gesamten Parzelle sowie für die Rasenbebauung erbracht habe. Eigenleistungen seien auch das Setzen von Randsteinen, die Mithilfe bei vereinseigenen Arbeiten an der Infrastruktur (Vereinshaus, Wege, Parkplatz, Wasser- und Stromleitung), das Aufstellen des Gartenhauses, das im Kaufpreis der Fa. MH nicht enthalten gewesen sei, das Anbringen der Innenverkleidung, eines wetterfesten Anstrichs und einer Kellerisolierung gegen Feuchtigkeit. Im Differenzbetrag von rund 98.000,00 € seien die Ablöse der Bepflanzung, die Gartenhütteeinrichtung, Gartengeräte und persönliche Aufwendungen (Liebhaberwerte) enthalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 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.

Als Grundstück im Sinne des GrEStG gilt auch ein Gebäude auf fremdem Boden (§ 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG).

Dieser Begriff des "Gebäudes auf fremdem Boden" ist im Grunderwerbsteuergesetz nicht näher bestimmt. Dieser Begriff ist ein Begriff des Steuerrechtes und deckt sich nicht mit dem Begriff des Gebäudes nach § 297 ABGB. Er erfasst nicht nur Superädifikate im Sinne des § 435 ABGB, sondern auch Gebäude, die nach dem Grundsatz "superficies solo cedit" dem Grundeigentümer gehören.

In einem verstärkten Senat entschied der Verwaltungsgerichtshof entgegen der bisherigen Rechtsprechung mit Erkenntnis vom 12.12.1985, 85/16/0064, 0065, dass auch die Veräußerung von Sommerhäusern auf Pachtgrund der Grunderwerbsteuer unterliege. Begründend führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass Sommerhäuser auf Pachtgründen in der Regel keine Superädifikate seien, da sie zivilrechtlich in das Eigentum des Verpächters gehörten und daher vom Pächter nicht "verkauft" werden könnten. Der Pächter habe allerdings nach dem typischen Pachtvertrag die Möglichkeit, das Pachtverhältnis über das Grundstück mitsamt dem Gebäude auf einen neuen Pächter zu übertragen.

Die Bw stellt im vorliegenden Berufungsfall die Grunderwerbsteuerpflicht an sich nicht in Abrede. Strittig ist alleine die Höhe der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage.

§ 4 Kleingartengesetz lautet: Pachtverträge über Grundstücke (Grundstücksteile) zum Zwecke ihrer Weiterverpachtung als Kleingärten (Generalpachtverträge) dürfen bei sonstiger Nichtigkeit nur mit Gebietskörperschaften, mit Kleingärtnervereinen, mit Verbänden der Kleingärtner-

vereine oder mit Unternehmern, sofern sie die Grundstücke (Grundstücksteile) an ihre Betriebsangehörigen in Unterpacht weitergeben, abgeschlossen werden.

Die Generalpächter (§ 4) haben die von ihnen gepachteten Grundstücke (Grundstücksteile) an einzelne natürliche Personen beziehungsweise an Ehegatten oder Lebensgefährten gemeinsam in Unterpacht weiterzugeben, soweit diese Grundstücke (Grundstücksteile) nicht für Gemeinschaftseinrichtungen verwendet werden (§ 10 Kleingartengesetz).

Nach § 11 Abs. 5 Kleingartengesetz 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 Kleingartengesetz 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.

Die der Rechtsmittelbehörde vorgelegten Rechnungen weisen zum einen unterschiedliche Adressaten, zum anderen teilweise überhaupt keine Lieferadresse auf, sodass diese Rechnungen zur Klärung des Sachverhaltes, wofür die Bw den Differenzbetrag von 179.225,00 S, der sich aus dem Gesamtkaufpreis laut Kaufvertrag in Höhe von 285.000,00 S und dem nachweislich für die Gartenhütte aufgewendeten Betrag von 105.775,00 S ergab, verwendet hatte, nicht zweckdienlich waren.

Aus dem gesamten Vorbringen ist erkennbar, dass die Bw den auf Grund des lange zurückliegenden Zeitraumes nicht mehr durch Rechnungen belegbaren, angeführten Differenzbetrag sowohl für Aufwendungen am Grundstück – wie Ablösezahlungen für die Einzäunung mit Sträuchern, für Ziersträucher und Obstbäume, für die Rasenanpflanzung, verlegte Waschbetonplatten und gesetzte Randsteine, anteilige Kosten für das Vereinshaus, die Parkplatzasphaltierung oder den Wegeanteil – als auch für Aufwendungen am Gebäude selbst – Aufstellen des Gartenhauses, Innenverkleidung, Anbringung eines wetterfesten Anstrichs und einer Kellerisolierung – verwendet hat.

Tatsächlich wird der Preis, den der neue Pächter dem Vorpächter bezahlt, in der Regel eine Abgeltung für das Pachtrecht sowohl an dem reinen Grundstück als auch für das Gebäude enthalten. Da der auf das Pachtrecht am Grundstück entfallende Kaufpreisanteil keinen Abgabentatbestand des GrEStG erfüllt, ist der Preis für die Übertragung des Pachtrechtes daher auf den (grunderwerbsteuerfreien) Grund und das (grunderwerbsteuerpflichtige) Gebäude aufzuteilen (vgl. das o.a. VwGH-Erkenntnis vom 12.12.1985).

Das Finanzamt schied bereits einen geschätzten anteiligen Betrag von 35.000,00 S als auf die Ablöse für das Inventar und Gartengeräte entfallend aus der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage aus. Darüber hinaus unterliegen aber auch für das Grundstück getätigte Aufwendungen nicht der Grunderwerbsteuer.

Können die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden, so sind sie zu schätzen (§ 184 Abs. 1 BAO). Obwohl es Ziel einer Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, haftet jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit an.

Auf Grund der Art und des Umfanges der vorgebrachten Aufwendungen erachtete es die Rechtsmittelbehörde für angemessen und sachgerecht, vom gesamten Rechnungsbetrag von 285.000,00 S einen Anteil von insgesamt 180.000,00 S (13.081,11 €) als auf das (grunderwerbsteuerpflichtige) Gebäude und den Restbetrag von 105.000,00 S auf den (grunderwerbsteuerfreien) Grund entfallend anzunehmen.

Weder die Bw noch das Finanzamt setzten dem ihnen bekannt gegebenen Schätzungsergebnis konkrete Einwendungen entgegen, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 19. August 2005