



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 8. September 2008, Steuernummer, betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß §289 Abs.2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird gemäß §7 Z3 GrEStG 1987 mit 3,5% von der Gegenleistung in Höhe von 43.460,00 Euro mit 1.521,00 Euro festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Am 21. Dezember 2007 wurde eine Vereinbarung "zwecks EINVERNEHMLICHER AUFLÖSUNG (Teil B) und **Vorbereitung der NEUBEGRÜNDUNG (Teil C)** eines den Bestimmungen des Bundes-Kleingartengesetzes 1959 unterliegenden **Unterpachtvertrages** über einen **Kleingarten**" zwischen dem Generalpächter, dem Zentralverband der Kleingärtner, Siedler und Kleintierzüchter Österreichs, als Verpächter, dem bisherigen Unterpächter, Herrn H, der Berufungswerberin (Bw) als Unterpachtwerber und dem Kleingartenverein X betreffend die Kleingartenparzelle Gruppe x Parzelle y abgeschlossen.

Demzufolge vereinbarten der Verpächter und der bisherige Pächter den Pachtvertrag, den sie am 15. Oktober 1990 abgeschlossen hatten, einvernehmlich zum 21. Dezember 2007 aufzulösen. Laut Niederschrift vom 27. Mai 2008 wurde der Kleingarten an die Bw übertragen.

Auf der Kleingartenparzelle befindet sich ein Gartenhaus. Laut Schätzungsgutachten betrug die Entschädigungssumme 53.702,00 Euro. Dabei entfielen auf die Baulichkeiten 43.460,00 Euro, auf die ortsfesten Außenanlagen 8.223,00 Euro und auf Obstbäume, Sträucher und sonstige Kulturen 2.019,00 Euro.

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid setzte das Finanzamt A ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 51.683,00 Euro (Baulichkeiten und ortsfeste Außenanlagen) Grunderwerbsteuer im Ausmaß von 1.808,91 Euro fest.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht. Die Bw wendet sich einerseits gegen die Festsetzung der Grunderwerbsteuer an sich, da sie das Grundstück nicht erworben sondern nur gepachtet habe und andererseits gegen die Höhe der Vorschreibung. Sie habe den Betrag von 53.702,00 Euro als Gegenleistung bezahlt, in diesem Betrag inkludiert seien jedoch Außenanlagen, Sanitäreinbauten, Kulturen, SAT-Anlage und Markise (siehe Sachverständigengutachten). Da der auf das Pachtrecht am Grundstück entfallende Kaufpreisanteil keinen Abgabentatbestand des Grunderwerbsteuergesetzes erfülle, sei der Preis für die Übertragung des Pachtrechtes auf den grunderwerbsteuerfreien Grund und das grunderwerbsteuerpflichtige Gebäude aufzuteilen.

Rechne man daher die Beträge für Außenanlagen, Kulturen, Sanitäreinbauten, SAT-Anlage und Markise heraus, verbleibe eine Bemessungsgrundlage von höchstens 40.959,00 Euro (Summe Neubauwert minus 18% Wertminderung).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Oktober 2008 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und minderte die Bemessungsgrundlage auf 48.164,00 Euro (Kaufpreis für das Gebäude und die Ver- und Entsorgungsleitungen).

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wendet die Bw ergänzend ein, sie könne nicht nachvollziehen, warum im Berufungsvorentscheid die Kosten für Markise, Sat-Anlage (Einrichtungsgegenstände) und Ver- und Entsorgungsleitungen (sind dem grunderwerbsteuerfreien Grund zuzurechnen) miteinbezogen worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ua. folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Weiters unterliegen nach § 1 Abs. 2 GrEStG 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 Z. 2 GrEStG stehen den Grundstücken Gebäude auf fremden Boden gleich.

Der Begriff "Gebäude auf fremdem Boden" ist nicht nach bürgerlichem Recht auszulegen, sondern als eigener steuerrechtlicher Begriff zu verstehen. Der Begriff des "Gebäudes auf fremdem Boden" ist im Grunderwerbsteuergesetz nicht näher bestimmt. Er ist dem ABGB fremd und deckt sich nicht mit dem Begriff des Gebäudes nach § 297 ABGB. Dieser Begriff ist ein Begriff des Steuerrechts. Der grunderwerbsteuerrechtliche Begriff des "Gebäudes auf fremden Boden" erfasst nicht nur Superädifikate iSd § 435 ABGB, sondern 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 iSd § 1 Abs 2 GrEStG 1955 auf eigene Rechnung zu verwerten. Rechtsvorgänge über Gebäude auf fremden Boden unterliegen sohin grundsätzlich der Grunderwerbsteuer, unabhängig davon, ob das ABGB sie als Superädifikate (§ 435 ABGB) oder als Bestandteile des Grundstückes (§ 279 ABGB) behandelt (vgl. VwGH 12.12.1985, 85/16/0064, verstärkter Senat). 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.

Es ist deshalb für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung unmaßgeblich, dass das Kleingartenhaus kein Superädifikat iSd bürgerlichen Rechtes, sondern Liegenschaftszubehör darstellt. Entscheidend ist, dass Herr H wirtschaftlich über das Kleingartenhaus verfügen konnte und dass die Verwertungsbefugnis auf die nunmehrige Berufungswerberin übertragen wurde. Damit wurde ein grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang verwirklicht.

§4 Kleingartengesetz 1959, BGBl. Nr. 6/1959, (KIGG) lautet:

"Pachtverträge über Grundstücke (Grundstücksteile) zum Zwecke ihrer Weiterverpachtung als Kleingärten (Generalpachtverträge) dürfen bei sonstiger Nichtigkeit nur mit Gebietskörperschaften, mit Kleingärtnervereinen, mit Verbänden der Kleingärtnervereine 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.

Punkt 9. der gegenständlichen Vereinbarung lautet:

" 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."

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).

Laut Punkt "6. **Aufwendungsersatz**" der Vereinbarung beträgt die Entschädigungssumme laut Sachverständigengutachten W 53.702,00 –Euro, wobei auf die Baulichkeiten 43.460,00 Euro, auf die ortsfesten Außenanlagen 8.223,00 Euro und auf Obstbäume, Sträucher und sonstige Kulturen 2.019,00 Euro entfallen.

Das Finanzamt schied bereits im Zuge der Berufungsvorentscheidung einen anteiligen Betrag von 5.538,00 Euro aus der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage aus. Darüber hinaus

unterliegen aber auch für das Grundstück getätigte Aufwendungen nicht der Grunderwerbsteuer.

Die Grunderwerbsteuer ermittelt sich daher wie folgt:

Gemäß §7 Z3 GrEStG von der auf das Gebäude entfallenden Gegenleistung in Höhe von
 $43.460,00 \text{ Euro} \times 3,5 \% = 1.521,00 \text{ Euro}$

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. September 2010