



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/3429-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A, xxx, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 19. April 2002 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 17 GrEStG zu St.Nr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2001, eingebracht beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 7. Dezember 2001, beantragte Herr Rechtsanwalt Dr.B als

Sachwalter von Herrn R und als Vertreter der nunmehrige Berufungswerberin (kurz Bw.), Frau A, die Erstattung selbstberechnender Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr in Höhe von S 44.550,00. Dazu wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- 1) Beschluss des Bezirksgerichtes Donaustadt vom 16. Mai 2001 mit dem Herr Rechtsanwalt Dr.B für Herrn R zum Sachwalter bestellt wurde
- 2) Kaufvertrag vom 27. April 2001 samt pflegschaftsbehördlicher Genehmigung vom 11. Juni 2001 über ein von Herrn R errichtetes Superädifikat (Baulichkeit auf der Parzelle X)
- 3) Vereinbarung vom 21. September 2001 über die Rückgängigmachung des Kaufvertrages
- 4) Beschluss des Bezirksgerichtes Donaustadt vom 23. Oktober 2001 mit dem die Vereinbarung vom 21. September 2001 pflegschaftsbehördlich genehmigt wurde.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2001 brachte Herr Rechtsanwalt Dr.B ua noch vor, dass bei Unterfertigung (und auch bei gerichtlicher Genehmigung) des Kaufvertrages alle Beteiligten davon ausgegangen seien, dass es sich um ein Superädifikat handle. Erst lange nachher habe sich aufgrund eines Schreibens des Rechtsvertreters des Zentralverbandes der Kleingärtner herausgestellt, dass dies nicht der Fall sei. Mangels Sonderrechtsfähigkeit des Bauwerkes habe niemals eine Eigentumsübertragung erfolgen können und sei somit von Anfang an keine Steuer abzuführen gewesen.

Am 19. April 2002 erließ das Finanzamt gegenüber der Bw. 2 getrennte Bescheide.

Mit dem einen Bescheid wurde „das Ansuchen vom 6. Dezember 2001 betreffend Erstattung der Grunderwerbsteuer“ abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass das kaufgegenständliche Gebäude als Grundstück im Sinne des § 2 (2) GrEStG anzusehen sei und dieses als solches nicht wieder in die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Herrn R gelangt sei, sondern im Besitz der Frau A bleibe.

Weiters erließ das Finanzamt einen Bescheid „über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO“, mit dem die Grunderwerbsteuer von einer Bemessungsgrundlage von €51.103,54 mit 3,5 % = € 1.788,62 festgesetzt wurde.

Berufung wurde nur gegen den "da. Bescheid vom 19.4.2002, mit dem der Antrag auf Erstattung der Grunderwerbsteuer abgewiesen worden ist“ erhoben.

Zur Begründung wurde zunächst abermals betont, dass bei Unterfertigung (und auch bei gerichtlicher Genehmigung) des Kaufvertrages alle Beteiligten davon ausgegangen seien, dass es sich um ein Superädifikat handle. Erst lange nachher habe sich aufgrund eines Schreibens des Rechtsvertreters des Zentralverbandes der Kleingärtner herausgestellt, dass dies nicht der Fall sei, sondern es sich bei dem Gebäude um Liegenschaftszubehör handle. Mangels Sonderrechtsfähigkeit des Bauwerkes sei somit niemals ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang vorgelegen und wäre somit von Anfang an keine Steuer abzuführen gewesen. Weiters wurde ausgeführt, dass die Parteien des Kaufvertrages diesen

durch Vereinbarung aufgelöst hätten. Es liege somit der Fall des § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG vor. Vorgänge nach dem Kleingartengesetz (Aufwandersatz zwischen General- und (altem) Unterpächter sowie Weiterverrechnung an den (neuen) Unterpächter) seien nicht grunderwerbsteuerpflichtig. Die Rückabwicklung gliedere sich in zwei Teile: Auflösung des Kaufvertrages und Abschluss einer Vereinbarung zwischen dem Generalpächter sowie altem und neuem Unterpächter betreffend Aufwandersatz sowie Abschluss eines neuem Unterpachtvertrages. Juristisch hätte der Kaufpreis an A zurückerstattet werden sollen. Im zweiten Schritt hätte der Generalpächter dem R Aufwandersatz leisten sollen und diesen von der neuen Unterpächterin A ersetzt erhalten sollen. Es handle sich also um zwei juristisch getrennte Vorgänge. Das wirtschaftliche Ergebnis des Kaufvertrages sei keineswegs aufrechterhalten (vertrete man diese Ansicht, wäre jeder Vorgang nach dem Kleingartengesetz grunderwerbsteuerpflichtig, was jedoch nicht der Fall sei). Es sei lediglich die Rückabwicklung vereinfacht worden. Hätte man die oben geschilderten juristischen Vorgänge auch punkto Zahlungsfluss des Geldes nachvollzogen, so hätte R an A den Kaufpreis zurückzahlen müssen. In weitere Folge hätte diese den Aufwandersatz (in gleicher Höhe) an den Generalpächter bezahlen müssen, der ihn an R weitergeleitet hätte. Um dieses Hin- und Zurücküberweisen des selben Betrages zu vermeiden, sei vereinbart worden, dass R den erhaltenen Betrag unter den in der Auflösungsvereinbarung genannten Bedingungen behalten dürfe. Es handle sich also zivilrechtlich um eine Anweisung (die ein Dreiecksverhältnis voraussetze).

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht in das elektronische Grundinformationssystem. Daraus ergibt sich, dass vom Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk zu EW-AZ xx für das gegenständliche Kleingartenhaus mit Bescheid vom 11. Juli 1984 ein Einheitswert in Höhe von S 40.000,00 (entspricht € 2.906,91) und der gemäß AbgÄG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit S 54.000,00 (entspricht € 3.924,33) festgestellt worden war. Seit 1. Jänner 1988 wurde dieser Grundbesitz zur Gänze Herrn R zugerechnet. Mit Bescheid vom 16. Jänner 2003 erfolgte eine Zurechnungsfortschreibung iSd § 21 Abs. 4 BewG und wird der Grundbesitz ("sonstiges bebautes Grundstück, Gebäude auf fremdem Grund und Boden") ab 1. Jänner 2002 zur Gänze der nunmehrigen Berufungswerberin zugerechnet. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

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 einer Person 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 steuerlicher 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).

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

Auch wenn die Frage, ob die Einstufung eines Gebäudes auf fremdem Grund in einem Einheitswertbescheid für die Entscheidung über die Grunderwerbsteuer bindend ist, in der Rechtssprechung unterschiedlich beurteilt worden ist (siehe Fellner Kommentar zum GrEStG 1987, RZ 61 zu § 2 GrEStG unter Hinweis auf (bejahend) VwGH 5.9.1974, 216/73 und (verneinend) VwGH 13.10.1954, 1828/52 und 28.3.1979, 635/77), so kommt der bewertungsrechtlichen Beurteilung zumindest eine wesentliche Indizwirkung zu. Das gegenständliche Kleingartenhaus wurde rechtskräftig als Gebäude auf fremdem Grund und Boden festgestellt, weshalb auch aus diesem Grund davon auszugehen ist, dass ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht wurde.

Im Übrigen wird bemerkt, dass hier nach der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer eine bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO erfolgt ist. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wäre die Frage, ob überhaupt ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht worden ist oder nicht, in diesem Verfahren

zu klären gewesen. Der Bescheid vom 19. April 2002, mit dem die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO festgesetzt wurde, wurde von der Bw. aber nicht bekämpft, sondern ist in Rechtskraft erwachsen.

Gegenstand des nunmehrigen Berufungsverfahrens ist der Bescheid, mit dem der Antrag der Bw. auf Erstattung der Grunderwerbsteuer nach § 17 GrEStG abgewiesen wurde. Gemäß § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird.

Die Vorschriften des § 17 GrEStG setzen voraus, dass die Steuerschuld entstanden ist. Die Rückerstattung eines Grunderwerbsteuerbetrages, hinsichtlich dessen die Steuerschuld (noch) nicht entstanden ist, ist demnach verfehlt (vgl. VwGH 14.11.1996, 96/16/0099). Wäre im vorliegenden Fall von Anfang an gar kein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht worden, wie die Bw. meint, so könnte es aus diesem Grund gar nicht zu einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges iSd § 17 GrEStG gekommen sein.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wurde aus den oben angeführten Gründen hier sehr wohl ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht. Rückgängig gemacht ist ein Erwerbsvorgang nur dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihre vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangt hat (vgl. ua. VwGH 19.3.2003, 2002/16/0258). Im gegenständlichen Fall wurde der Kaufvertrag zwar formell aufgehoben, die Verfügungsmacht über das Kleingartenhaus verblieb aber bei der Berufungswerberin. Mit Zustimmung des Verpächters war Herr R berechtigt, den Kleingarten entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten zu übertragen (siehe Punkt 5.a) des Unterpachtvertrages. Wie in Punkt Neuntens des Kaufvertrages festgehalten wurde, lag bereits bei Abschluss des Kaufvertrages eine Zustimmung des Verpächters zum Abschluss eines neuen Pachtvertrages mit der Bw. vor. Aus der Vereinbarung vom 21. September 2001 ergibt sich deutlich, dass keine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges erfolgt ist. Gegen die Rückgängigmachung spricht außerdem, dass der Bw. das gegenständliche Kleingartenhaus mit rechtskräftigem Feststellungsbescheid vom 16. Jänner 2003 zugerechnet wurde.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 14. Juni 2004