

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20. November 2013, Erfassungsnummer zzz 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 Abgabenerklärung gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG vom 10. Oktober 2013 samt Schreiben vom 11. Oktober 2013 brachte die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), Frau Bf., durch ihre Vertreterin, die RA, beim Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel in 1030 Wien einen Geschäftsfall („Neuausfertigung eines Unterpachtvertrages nach Überweisung einer Ablösesumme hinsichtlich einer Kleingartenparzelle“) zur Anzeige.

In der Folge setzte das erwähnte Finanzamt mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 20. November 2013, Erfassungsnummer zzz, gegenüber der Bf. unter Betreff „Neuausfertigung eines Unterpachtvertrages vom 6. August 2013 mit M.“ ausgehend von einer Gegenleistung von € 72.068,00 die Grunderwerbsteuer fest.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten (nunmehr als Beschwerde zu wertenden) Berufung vom 20. Dezember 2013 wendet die Bf. ein, es sei entscheidend, ob die Bf. über das Kleingartenhaus verfügen könne. Es müsse dem Vertragspartner bei Verträgen über sonstige Gebäude auf fremden Boden auf andere Art und Weise eine Verwertungsmöglichkeit eingeräumt werden, die ihn im Wesentlichen einem Grundeigentümer gleichstelle. Die dem Pächter eingeräumte Rechtsmacht müsse von solcher Qualität sein, dass der Pächter ähnlich dem Eigentümer agieren könne. Notwendige Voraussetzung sei, dass der Eigentümer dem Nutzungsberichtigten entweder gestattet, auf dessen Rechnung ein Gebäude zu errichten und zu verwerten, oder diesem ohne Übertragung des Grundstückes die Möglichkeit verschafft, ein bereits errichtetes Gebäude auf eigene Rechnung zu verwerten.

Im gegenständlichen Fall lägen diese Voraussetzungen nicht vor. Insbesondere werde der Bf. mit dem Unterpachtvertrag vom 6. August 2013 keine Rechtsmacht eingeräumt, die jener eines Eigentümers entspräche. Die Bf. verweist diesbezüglich insbesondere auf Punkt 5.5. des Unterpachtvertrages, wonach die Übertragung der Unterpachtrechte auf eine andere Person zur Wirksamkeit der Zustimmung des Generalpächters bedürfe, sowie Punkt 5.1., wonach dem Unterpächter verboten sei, Rechte aus dem Unterpachtvertrag an Dritte zu übertragen oder den Pachtgegenstand (somit auch das Gebäude, vgl. Punkt 5.3.) teilweise oder gänzlich Dritten zu überlassen. Eine wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Gebäude stehe der Unterpächterin somit nicht zu.

Das Finanzamt wies diesen Bescheid mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. März 2014 als unbegründet ab. Entscheidend sei, dass die Verkäuferin wirtschaftlich über das Kleingartenhaus habe verfügen können und die Verwertungsbefugnis auf die Bf. übertragen habe.

Ohne in der Sache Neues vorzutragen stellte die Bf. daraufhin mit Eingabe vom 19. März 2014 den Vorlageantrag.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 1 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) bestimmen:

(1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

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

(2) Der Grunderwerbsteuer unterliegen 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 Z 1 Baurechte und Z 2 Gebäude auf fremdem Boden gleich.

Das Kleingartengesetz, BGBl. Nr. 6/1959, in der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 98/2001, lautet auszugsweise:

§ 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, zurückfordert 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.

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Am 6. August 2013 schlossen die Bf. als Unterpächterin und der Zentralverband der Kleingärtner und Siedler Österreichs, Adresse, als Generalpächter auf der Grundlage des Kleingartengesetzes, BGBl. Nr. 6/1959 in der damals geltenden Fassung (KIGG), einen Unterpachtvertrag ab. Pachtgegenstand ist demnach die Liegenschaft Kleingartenparzelle Nr. xxx auf Grundstück Nr. XXX in der Kleingartenanlage des Kleingartenvereins NN.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2013 bestätigte der Zentralverband der Kleingärtner und Siedler Österreichs, dass die Bf. nach der Überweisung eines Betrages in der Höhe von € 90.877,61 an den Zentralverband die Unterpachtrechte an der erwähnten Parzelle erhalten werde. Bei diesem Betrag handelt es sich laut „Datenblatt für Neuausfertigung eines Unterpachtvertrages“ um die Ablösesumme.

Laut Auskunft des Zentralverbands der Kleingärtner und Siedler Österreichs vom 8. September 2015 ist Eigentümerin des oben bezeichneten Grundstücks bzw. der darauf befindlichen Kleingartenparzelle die Gemeinde Wien, die dem Verband auf unbestimmte Zeit die Generalpachtrechte nach Maßgabe des Abschnitts II des Kleingartengesetzes eingeräumt hat.

Dem erwähnten Auskunftsschreiben ist darüber hinaus zu entnehmen, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die im Kleingarten vorhandene (verfahrensgegenständliche) Baulichkeit von der Vorunterpächterin, Frau M. auf die derzeitige Unterpächterin (die Bf.) überging.

Zum Ersatz der Aufwendungen hält der Zentralverband fest:

„Unsere gesetzliche Verpflichtung gemäß § 16 Abs. 1 KIGG dem Unterpächter bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses Aufwendungsersatz u.a. für den Bauvorschriften entsprechende Baulichkeiten zu leisten, ist im Zusammenhang mit § 11 Abs. 5 KIGG zu sehen, wonach wir die Entschädigungszahlung auf den neuen Unterpächter zu überwälzen berechtigt sind. So geschah es auch im vorliegenden Falle. Aufwendungsersatz nach § 16 Abs. 1 iVm § 11 Abs. 5 KIGG stellt daher für uns als Generalpächter einen wirtschaftlich neutralen Durchlaufposten dar.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis eines 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. 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, 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. ...

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, Zl. 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."

Vorweg ist festzuhalten, dass die Beschwerde weder die Höhe der vom Finanzamt festgesetzten Grunderwerbsteuer, die sich laut angefochtenem Bescheid von der Gegenleistung (§ 5 GrEStG) in Höhe von € 72.068,00 bemisst, noch die Bemessungsgrundlagen in Zweifel zieht.

Strittig ist vielmehr, ob im vorliegenden Fall die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Z 1 bzw. Abs. 2 GrEStG erfüllt sind. Die Bf. vertritt die Ansicht, dass dies schon deshalb nicht der Fall sei, weil ihr als Unterpächterin keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über das auf dem Grundstück errichtete Gebäude zustehe. Denn mit dem o.a. Unterpachtvertrag vom 6. August 2013 sei ihr keine Rechtsmacht eingeräumt worden, die jener eines

Eigentümers entspreche. Es sei ihr nicht die Möglichkeit verschafft worden, das Gebäude auf eigene Rechnung zu verwerten.

Dem ist zu entgegnen, dass sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Frage der Verwertungs- und Nutzungsmöglichkeit im Falle von Kleingartenhäusern schon in seinem Erkenntnis vom 29. Juni 2006, 2006/16/004, auseinandergesetzt hat und dabei zum Ergebnis gelangt ist, dass die Rückstellung eines Kleingartenhauses gegen Zahlung des auf das Gebäude entfallenden „Entschädigungsbetrages“ dem Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1, Abs. 2, § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG zu unterstellen ist.

In der Begründung dieses Erkenntnisses hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt:

„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, ZI. 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.“

Entscheidungsmaßgeblich ist daher auch im vorliegenden Fall, dass die oben wiedergegebenen Bestimmungen des Kleingartengesetzes dem Unterpächter (unbeschadet der von der Bf. geltend gemachten Bestimmungen laut Pkt. 5 des Unterpachtvertrages) den Ersatz der von ihm für Baulichkeiten getätigten Aufwendungen – wenn sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind – zuerkennen. Damit ist sowohl dem Erbauer eines solchen Gebäudes auf fremdem Grund als auch dem Unter- und dem Generalpächter eine Verwertungsmöglichkeit eingeräumt, die über die Nutzungsmöglichkeit des Grundstückes – etwa im Rahmen einer Pachtvertrages oder eines Fruchtgenussrechtes oder ähnlicher Rechte – entscheidend hinausgeht (VwGH 29.06.2006, 2006/16/0004).

Dem Finanzamt kann daher nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es davon ausgeht, dass die Vorunterpächterin (Frau M.) über das Kleingartenhaus verfügen konnte und dass die Verwertungsbefugnis auf die Bf. übergegangen ist. Diese Ansicht findet im Übrigen ihre Deckung in der o.a. Auskunft des Zentralverbandes der Kleingärtner und Siedler Österreichs vom 8. September 2015, die ebenfalls ausdrücklich von einem derartigen Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an die Bf. spricht.

Eine gesetzliche Ablöseberechtigung gegenüber dem Generalpächter oder gegenüber einem nachfolgenden Unterpächter ist eine Verwertungsmöglichkeit iSd § 1 Abs. 2

GrEStG (vgl. Arnold in Arnold/Bodis (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz. 297e zu § 1 GrEStG).

Der in Rede stehende Rechtsvorgang stellt daher entgegen der Ansicht der Bf. einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang dar. Da der Unterpächterin bei Rückstellung des Kleingartenhauses eine Ersatzleistung zusteht, kommt es auf die von ihr ins Spiel gebrachten Einschränkungen laut Pkt. 5 des Unterpachtvertrages nicht an.

Die gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG entstandene Abgabe war gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG mit 3,5 % von der Gegenleistung (§ 5 GrEStG) zu bemessen. Steuerschuldnerin war gemäß § 9 Z 4 GrEStG die Bf. als eine der am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.

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 kann sich auf die oben zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 8. November 2016