



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 30. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 21. Jänner 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 9. Dezember 2008 wurde vom Verein x dem Finanzamt gemeldet, dass der Berufungswerber von Vk das Gartenhaus aus Holz auf fremden Grund in der Kleingartenanlage in y zum Preis von € 25.006 erworben hat.

In dem mit vorgelegten Bewertungsgutachten zum Stichtag 17. Juni 2008 wurde der objektive Zeitwert der Baulichkeiten mit € 25.006 angegeben. Die Außenanlagen wurden mit € 2.864 (ua. Stromanschluss, Senkgrube) und die Kulturen mit € 201 bewertet. Ein Kaufpreis für das Inventar wurde nicht vereinbart.

Mit Bescheid vom 21. Jänner setzte das Finanzamt daraufhin unter Bezugnahme auf diese Vereinbarung gegenüber dem Berufungswerber Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 909,65 fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage von € 25.990 ausging.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewendet, kein Grundstück erworben zu haben. Der Berufungswerber habe einen Schrebergarten gepachtet und das darauf befindliche Inventar (Holzhütte, Schaukel, Rasenmäher etc.) von Vk gekauft.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Oktober 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Gegenstand des angefochtenen Bescheides sei der Erwerb eines Superädifikates und nicht der Erwerb des gepachteten Grundstückes.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde auf den Erwerb zahlreicher beweglicher Gegenstände wie Kasten, Tisch, Griller etc. verwiesen. Der Wert der miterworbenen Gegenstände wurde mit 40 % des Gesamtwertes des Superädifikates beziffert. Um Herabsetzung der Bemessungsgrundlage wurde ersucht.

Mit Vorhalt vom 17. Juli 2013 wurde der Berufungswerber ersucht eine Aufstellung mit Wertangaben der mit dem Gartenhaus erworbenen Gegenstände zu übersenden. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Nach Abs. 2 leg. cit. unterliegen 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.

Auf Grund des § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG stehen den Grundstücken Gebäude auf fremdem Boden gleich.

In seinem Erkenntnis vom 12.12.1985, 85/16/0064 und 0065 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass Erwerbsvorgänge, die Gebäude auf fremden Grund betreffen, unabhängig davon, ob das bürgerliche Recht sie als beweglich oder unbeweglich behandelt, der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Zur Frage, ob es sich bei Kleingartenhäusern des Kleingartengesetzes um Superädifikate handelt ist auf das Urteil des OGH vom 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)."

Nach § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinn des GrEStG Grundstücke im Sinn des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat,

bestimmt sich auf Grund des zweiten Satzes dieser Gesetzesstelle nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes

Unter Zugehör werden im bürgerlichen Recht ([§§ 294 bis 297 ABGB](#)) unter anderem Nebensachen verstanden, ohne die die Hauptsache nicht gebraucht werden kann oder die das Gesetz oder der Eigentümer zum fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt. Zubehör sind körperliche Sachen, die, ohne Bestandteil der Hauptsache zu sein, nach dem Gesetz oder dem Willen des Eigentümers zum anhaltenden fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt sind und zu diesem Zweck zu der Hauptsache in eine entsprechende räumliche Verbindung gebracht werden.

Für die Frage, ob eine dauernde Widmung einer Sache als Zubehör vorliegt, ist dabei der äußere Tatbestand, der auf den Widmungswillen schließen lässt, und nicht der Wille des Widmenden maßgebend. Bei Möbeln und Einrichtungsgegenständen ist jeweils zu untersuchen, ob sie in einer Vorgangsweise entfernbar und anderswo verwendbar sind, ohne dass damit irgendeine wirtschaftliche Beeinträchtigung verbunden ist. Es kommt nicht auf die physische Möglichkeit der Abtrennbarkeit, sondern auf die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit an. Einrichtungsgegenstände, die den räumlichen Verhältnissen ihres jeweiligen Aufstellungsortes in einer derartigen Weise angepasst sind, dass sie von dort nur in einer unwirtschaftlichen Vorgangsweise abgesondert werden können, stellen Zugehör der Liegenschaft dar (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 16-18, 24-26 zu § 2 und die dort referierte Rechtsprechung).

Im gegenständlichen Fall wurde ein Gartenhaus aus Holz auf fremden Grund um den Preis von € 25.006 erworben. Von einem mitveräußerten Inventar war in dieser Vereinbarung keine Rede. Eine Inventarliste wurde nicht vorgelegt.

Nach einem - für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindenden - Erlass des BMF vom 4. Oktober 1996, 10 1001/4-IV/10/96, veröffentlicht ua. in SWK 1997, S 49) bestehen beim Kauf von Gebäuden (Wohnungen) samt Inventar keine Bedenken, den von den Parteien gewählten Wertansatz anzuerkennen, wenn

- a) eine detaillierte Liste mit Bewertung der einzelnen Inventargegenstände vorliegt,
- b) der Kaufpreis für das Inventar 10 % des Gesamtkaufpreises, höchstens jedoch 100.000 S (entspricht € 7.300) nicht übersteigt,
- c) die Wertansätze für die einzelnen Inventargegenstände unter den Anschaffungskosten von vergleichbaren neuwertigen Gegenständen liegen.

Ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zugehör einer Liegenschaft anzusehen sind, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Dabei wird auf die Art und Weise der

Anpassung der Gegenstände an die räumlichen Verhältnisse ihres Aufstellungsortes abzustellen sein, oder anders ausgedrückt wird deren Einstufung als unselbständiger Bestandteil davon abhängen, ob diese Gegenstände in einer Vorgangsweise entfernbar und anderswo verwendbar sind, ohne dass damit irgendeine wirtschaftliche Beeinträchtigung verbunden ist. Stehen somit diese Möbel und Einrichtungsgegenstände in einer solchen Verbindung mit dem Gebäude, dass ihre Abtrennung wirtschaftlich nicht sinnvoll ist, dann spricht dies für das Vorliegen von unselbständigen Bestandteilen.

Es kommt daher letztlich nicht auf die physische Möglichkeit der Abtrennbarkeit an, sondern auf die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit. Ob ein solcher abgetrennter Gegenstand gegebenenfalls anderswo noch "verwendbar" ist, hängt von seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung ab (vgl. RV/0498-I/04 vom 18.05.2005).

Im gegenständlichen Fall scheint in der Berufung ua. ein Wandverbau auf. Dies lässt darauf schließen, dass dieser Gegenstand speziell an die räumlichen Verhältnisse angepasst wurde und dadurch in einer solchen Verbindung mit dem Gebäude stehen, dass eine Abtrennung wirtschaftlich nicht sinnvoll wäre.

Derartige Gegenstände sind daher als Zubehör iSd [§ 294 ABGB](#) bzw. § 2 Abs. 1 GrEStG zu beurteilen, die dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgen und damit der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Zu den in der Berufung aufgezählten Elektrogeräten (Stabmixer, Griller, Radiowecker, Kühlschrank ua.) ist zu bemerken, dass Elektrogeräte einer erheblichen Abnutzung und Veralterung unterliegen und ihnen nach einiger Zeit im Wirtschaftsleben kaum mehr ein Verkehrswert zugeordnet werden kann (vgl. dazu UFS 04.05.2006, RV/0124-W/05). Diese Beurteilung trifft auch beim angeführten Werkzeug (Zangen, Schrauben, Bohrer) zu.

Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) ist es Aufgabe des Abgabepflichtigen, die für Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Die entsprechenden Grundlagen sind daher vom Abgabepflichtigen der Behörde beizubringen.

Erhöhte Mitwirkungspflichten der Abgabepflichtigen bestehen nach der Judikatur ua. bei Begünstigungsbestimmungen sowie bei Behauptung von ungewöhnlichen und unwahrscheinlichen Sachverhalten (VwGH 28.3.2000, [96/14/0107](#), JAKOM/Lenneis EStG § 4 Rz 279, Ritz, BAO3, § 115 Tz 13). Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht auch, wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (Ritz, BAO3, § 115 Tz 13).

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im Abgabenverfahren gibt es keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt aber, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll, BAO-Kommentar, S. 1561).

Die von der Zumutbarkeit getragene Balance zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht im kontradiktorischen Rechtsmittelverfahren vor dem UFS fort. Im Hinblick auf die Funktion des UFS als unabhängiges Kontroll- und Rechtsschutzorgan ist es deshalb primäre Pflicht der Amtspartei (Finanzamt) den Abgabenanspruch darzutun und des Abgabepflichtigen, seinen Einwand über die Einschränkung oder des Nichtbestehen des Abgabenanspruches darzulegen. Der Mitwirkungspflicht des Berufungswerbers kommt daher im kontradiktorischen Zwei-Parteien-Verfahren vor dem UFS eine verstärkte Bedeutung für die Durchsetzung seiner steuerrechtlichen Ansprüche zu. Andererseits tritt im unabhängigen, kontradiktorischen Rechtsmittelverfahren die amtswegige Ermittlungspflicht des UFS im Vergleich zu jener der Abgabenbehörde erster Instanz - zurück. Nur bei objektiven Bedenken an der materiellen Richtigkeit hat der UFS im Interesse der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen die materielle Wahrheit weiter zu erforschen. Ansonsten liegt die Beweisführungspflicht grundsätzlich bei den Rechtsmittelparteien (vgl. UFS 24.07.2008, RV/2087-W/04).

Im gegenständlichen Fall kam der Berufungswerber der Aufforderung des UFS, eine Inventarliste mit Anschaffungswert, Anschaffungszeitpunkt und Zeitwert vorzulegen, nicht nach. In der Berufung wurde vom Berufungswerber lediglich vorgebracht, dass der Wert des mitveräußerten Inventars 40% des Gesamtwertes des Superädifikates betrage. Eine Aufgliederung des Pauschalbetrages erfolgte nicht.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte sohin der Berufung kein Erfolg beschieden sein und es war spruchgemäß zu entscheiden

Graz, am 3. September 2013