



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch nnn., vom 18. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Juli 2006, Erfassungsnummer zzz., betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 7. Juni 2006 schlossen Herr K., NNOrt, als abtretende Partei einerseits und die Ehegatten Bw. (Bw.) und FrauNN als übernehmende Partei andererseits eine Vereinbarung nachstehenden Inhalts (auszugsweise Wiedergabe):

#### „I. Gegenstand

Herr K. ist aufgrund des Einantwortungsbeschlusses des Bezirksgerichtes xx. vom ttmmjj, GZ ZzZ, ergangen in der Verlassenschaft nach der am TTMMJJJJ verstorbenen XNN alleiniger Nutzungsberechtigter des Hauses und zwar ein Einfamilienhaus bestehend aus Vorzimmer, Wohn- und Esszimmer, Küche, Schlafzimmer, Bad und WC, welches auf Grundstück Nummer zZz Landw. Genutzt, in ungefährem Ausmaß von zzZm<sup>2</sup>, ineliegend in der der Stadt Wien zur Gänze eigentümlichen Liegenschaft Grundbuch ZZZ NOrt, Einlagezahl Zzz, im Kleingartenverein XY Gr. ZZz/Parz. xy, errichtet ist und laut Bestimmungen des Unterpachtvertrages unselbständiges Liegenschaftszubehör darstellt, welches vom Unterpächter weder veräußert noch belastet werden darf. Bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses steht dem Unterpächter ein Anspruch auf Aufwendungsersatz für die

vorhandenen Baulichkeiten, Kulturen und Anlagen nach den Bestimmungen des Kleingartengesetzes zu. Die Ehegatten FrauNN und BW. haben mit dem Kleingartenverein „XY“ bereits einen Unterpachtvertrag über die oben genannten Parzelle abgeschlossen, welcher in Kopie als Beilage ./A angeschlossen ist.

## II. Vereinbarung

Herr K., im Folgenden kurz abtretende Partei genannt, überträgt hiemit an die Ehegatten FrauNN und BW., und diese, im Folgenden kurz übernehmende Partei genannt, übernehmen den im Punkt I. dieses Vertrages näher bezeichneten Anspruch auf Aufwendungsersatz jeweils zur Hälfte hinsichtlich der im Punkt I. beschriebenen Parzelle, wobei insbesondere Aufwendungsersatz für das errichtete Gebäude samt allem rechtlichen und faktischen Zubehör besteht, insbesondere samt dem in der Küche und im Bad des vertragsgegenständlichen Hauses befindlichen Inventar, so wie die abtretende Partei dieses besessen und benützt hat oder zu besitzen und zu benützen berechtigt war, um den beiderseits einvernehmlich vereinbarten Abtretungspreis in der Höhe von € 160.000,00.“

Punkt 5.4. des erwähnten Unterpachtvertrages lautet:

„Wird das Unterpachtverhältnis durch einen in Punkt 3.3. der genannten Gründe aufgelöst, dann hat (haben) der (die) Unterpächter die auf der Kleingartenparzelle vorhandenen Baulichkeiten, Kulturen und Anlagen dort zu belassen. Dafür steht ihm (ihnen) gegen den Generalpächter ein Anspruch auf Aufwendungsersatz auf Grundlage und nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 KIGG insbesondere für die zu belassenden Baulichkeiten zu, sofern sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind. Endet das Unterpachtverhältnis aus einem anderen Grund, insbesondere infolge Beendigung des Generalpachtvertrages, dann gelten die in § 16 Abs. 2 und Abs. 3 KIGG festgesetzten Regeln über den Aufwendungsersatz in jeweils gültiger Fassung.“

Mit dem o.a. Bescheid vom 13. Juli 2006 setzte das Finanzamt daraufhin unter Bezugnahme auf diese Vereinbarung gegenüber dem Bw. Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 2.800,00 fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage von € 80.000,00 ausging. Ein gleich lautender Bescheid erging auch an die Ehegattin des Bw.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 18. Juli 2006 das Rechtsmittel der Berufung. Begründend führte er dazu aus, der o.a. Vereinbarung sei zu entnehmen, dass es sich bei gegenständlichem Objekt nicht um ein Superädifikat handle, sondern um unselbständiges Liegenschaftszubehör, welches nicht im Eigentum des Unterpächters, sondern des Kleingartenvereins stehe (Verpächter). Der Unterpachtvertrag enthalte ein ausdrückliches Verbot der Veräußerung oder Belastung dieses Zubehörs. Dem Unterpächter stehe im Falle

der Vertragsauflösung lediglich ein Aufwandersatz für Baulichkeiten, Kulturen und Anlagen zu. Die erwähnte Vereinbarung beziehe sich ausdrücklich auf diesen Anspruch auf Aufwendersatz, welcher von der abtretenden Partei K. an die übernehmende Partei Frau FrauNN und Herr BW. jeweils zur Hälfte abgetreten worden sei. Die übernehmende Partei habe auf Grundlage dieser Vereinbarung kein Eigentumsrecht erworben, sondern lediglich den Anspruch auf Aufwendersatz, welcher bisher Herrn K. gegen den Verpächter (Kleingartenverein) zugestanden sei, übernommen.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Oktober 2006 als unbegründet ab. Von der zuständigen Bewertungsstelle des Lagefinanzamtes sei das betreffende Gebäude als Superädifikat bewertet worden. Für eine unterschiedliche Betrachtung des Begriffes „Gebäude auf fremden Grund und Boden“ im Bewertungsrecht und im Grunderwerbsteuerrecht bestehe im Hinblick auf die Einheit des Steuerrechts keine Veranlassung (VwGH vom 5. September 1974, Zl. 216/73). Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes xx. sei das Eigentumsrecht an dem Superädifikat Herrn K. zugewiesen worden. Dieser Erwerb sei auch der Erbschaftssteuer unterzogen worden. Herr K. habe nun das Superädifikat entgeltlich an die übernehmende Partei weitergegeben, sodass die nunmehrigen Eigentümer im Falle der Auflösung des Unterpachtvertrages einen Ersatzanspruch für das Gebäude gegenüber dem Generalpächter haben. Gem. § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG unterliege der entgeltliche Erwerb eines Superädifikates der Grunderwerbsteuer.

Der Bw. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 9. November 2006 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er wiederholte darin sein bisheriges Vorbringen und brachte ergänzend vor, dass das betreffende Gebäude auch nach den Bestimmungen des vorherigen Unterpachtvertrages mit XNN, und sodann mit deren Alleinerben K. als unselbständiges Liegenschaftszubehör zu klassifizieren gewesen sei und somit nicht im Eigentum der Genannten gestanden sei. Die Tatsache, dass das betreffende Gebäude von der Bewertungsstelle des Lagefinanzamtes (irrtümlicherweise) bewertet worden sei und in der Verlassenschaft als Superädifikat einbezogen worden und als solches der Erbschaftssteuer unterzogen worden sei, könne der übernehmenden Partei nicht zum Nachteil angelastet werden, da die Einstufung als Superädifikat von vornherein nicht dem Vertragsverhältnis mit dem Verpächter entsprochen habe. Die Vorschreibung von Grunderwerbsteuer würde im gegebenen Fall die von Anfang an unrichtige Bewertung des Gebäudes als Superädifikat prolongieren.

Der Bw. setzt sich im Vorlageantrag auch mit dem in der Berufungsvorentscheidung genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes auseinander und meint, diese Entscheidung treffe nicht die Problematik des vorliegenden Falles. Das Erkenntnis knüpfe in seinem Recht-

satz eindeutig an die (sachenrechtliche) Erwerbung des Gebäudes an. Da im streitgegenständlichen Fall eine Erwerbung eines Gebäudes im sachenrechtlichen Sinn überhaupt nicht stattfindet, könne auch die bezahlte Ablösesumme nicht als grunderwerbsteuerrechtliche Gegenleistung iSd genannten Erkenntnisses eingestuft werden.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (in der Folge kurz: 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.

Nach § 1 Abs. 2 GrEStG 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.

Nach § 2 Abs. 2 GrEStG stehen den Grundstücken gleich:

Z. 1. Baurechte und

Z. 2. Gebäude auf fremdem Boden.

Vorweg ist festzuhalten, dass die Bw. die Höhe der durch die Abgabenbehörde erster Instanz festgesetzten Grunderwerbsteuer nicht in Zweifel zieht.

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, ZI. 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."

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 (VwGH vom 30. Juni 2005, ZI. 2004/16/0250).

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 – wie vom Bw. vorgebracht – als unselbständiges Liegenschaftszubehör zu betrachten war.

Maßgeblich ist im vorliegendem Zusammenhang, dass dem Bw. als Unterpächter auf Grund der streitgegenständlichen Vereinbarung laut Punkt 5.4 des Unterpachtvertrages und entsprechend den Bestimmungen des Kleingartengesetzes allenfalls auch der Ersatz der von ihm für die Baulichkeiten getätigten Aufwendungen - wenn sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind – zuzuerkennen ist, die wiederum vom Generalpächter nach den Grundsätzen des § 5 Abs. 5 KIGG vom neuen Unterpächter oder nach § 9 Abs. 1 KIGG bei Beendigung des Generalpachtverhältnisses vom Grundeigentümer begehrt werden können.

Damit ist sowohl dem Erbauer eines solchen Gebäudes auf fremdem Grund als auch dem Generalpächter und letztlich auch dem Unterpächter eine Verwertungsmöglichkeit eingeräumt, die über die Nutzungsmöglichkeit des Grundstückes - etwa im Rahmen eines Pachtvertrages oder eines Fruchtgenussrechtes oder ähnlicher Rechte - entscheidend hinausgeht.

Der Bw., der selbst einräumt, auf Grundlage der erwähnten Vereinbarung den Anspruch auf Aufwendungsersatz, welcher bisher Herrn K. gegen den Verpächter zustand, übernommen zu haben, konnte daher mit seinem Einwand, es liege kein „Erwerb von Gebäuden auf fremden Boden“ vor, nicht durchdringen. Es ist vielmehr iSd vorzitierten Rechtsprechung festzustellen, dass der streitgegenständliche Rechtsvorgang dem Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1, Abs. 2, § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG zu unterwerfen war.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 28. April 2008