



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Rainer Schischka, 1010 Wien, Krugerstraße 4/4a, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 15. Mai 2002, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit € 2.772,09.

Gemäß § 7 Abs. 3 GrEStG von der Gegenleistung in Höhe von € 79.202,63 x 3,5 % (gerundet gemäß § 204 BAO)= € 2.772,09.

Entscheidungsgründe

Im Zuge des Erbschaftssteuerverfahrens nach Herrn L., verst. am 24. Februar 1997 teilte der Erbe, Herr E. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (in der Folge: FAG) bezüglich des im eidesstättigen Vermögensbekenntnis angeführten "Süperädifikat" mit Telefax vom 26. August 2001 mit, es sei ihm das Superädifikat am 21. August 2001 um einen Betrag von S 1.258.131,00 abgelöst worden.

Mit Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG vom 6. Mai 2005 sowie einer beigelegten Mitteilung vom 16. April 2002 teilte Frau B. dem FAG mit, sie habe das "*Haus auf festem Grund in der Kleingartenanlage X*" auf der Parzelle xxx zum Preis von € 93.893,00 erworben.

Die Überschreibung sei am 12. April 2002 durchgeführt worden. Vorbesitzer des Superädifikats sei Herr E. gewesen und die Übernahme sei durch den Bw. erfolgt.

In der Folge setzte das FAG mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 15. Mai 2002 gegenüber dem Bw. für den *"Erwerb eines Superädifikates xxx vom 16. April 2002 mit E."* Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Gegenleistung von € 93.893,00 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrochenen Berufung wendete der Bw. ein, es sei an Hand der im angefochtenen Bescheid angeführten Daten nicht eindeutig nachvollziehbar, welches Rechtsgeschäft die Behörde der Grunderwerbsteuerfestsetzung unterzogen habe. Jedenfalls sei zwischen dem Bw. und dem im angefochtenen Bescheid genannten Herrn E. niemals ein Rechtsgeschäft über den Erwerb eines Superädifikates zustande gekommen.

Allerdings seien der Bw. als Generalpächter und Herr E. am 25. Mai 1998 über die Kleingartenparzelle, die sich auf dem Grundstück xxx befindet, auf unbestimmte Zeit einen Unterpachtvertrag nach den Bestimmungen des Bundes-Kleingartengesetzes eingegangen. Der Unterpachtvertrag räumte dem Unterpächter nicht nur die Nutzungsrechte an Grund und Boden der Kleingartenparzelle ein, sondern auch die auf den darauf befindlichen Baulichkeiten, bei denen es sich nicht etwa um ein Superädifikat im Sinne des § 435 ABGB handelt, sondern um unselbstständiges Liegenschaftszubehör nach der sachenrechtlichen Grundregel des § 297 ABGB. Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass sowohl nach der Grundkonzeption des KIGG wie auch nach Inhalt des Unterpachtvertrages (Pkt. 14) die auf der Kleingartenparzelle errichteten Baulichkeiten und Kulturen im Falle der Beendigung des Unterpachtverhältnisses auf dem Grundstück zu belassen seien.

Dazu verwies der Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.3.1983, 82/16/0125 und auf eine Rekursentscheidung des LG für ZRS Wien vom 26.4.2002, 46 R 781/01w.

Weiters führte der Bw. aus, der zwischen ihm und Herrn E. eingegangene Unterpachtvertrag sei am 21. August 2001 einvernehmlich aufgelöst worden. Gegen Rückgabe des von Fahrnissen geräumten Kleingartens, wobei die dort errichteten Baulichkeiten dem KIGG und dem Unterpachtvertrag entsprechend als unbewegliche und rechtlich unselbstständige Sachen auf der Kleingartenparzelle verblieben, habe der Bw. an E. Aufwendungsersatz gemäß § 16 Abs. 1 KIGG auf Grundlage eines Sachverständigengutachtens geleistet.

Gegenstand des Aufwendungsersatzes seien ua. auch den Bauvorschriften entsprechende Baulichkeiten. Der gesetzliche Anspruch der scheidenden Unterpächter auf Aufwendungsersatz gehe also nicht davon aus, dass der scheidende Unterpächter dem Generalpächter auf Grundlage eines Kaufvertrages Eigentum an den auf der Kleingartenparzelle verbleibenden Baulichkeiten zu verschaffen habe, sondern davon, dass der scheidende Unterpächter für die ihm auf diese Baulichkeiten gemachten Aufwendungen,

sofern sie zur kleingärtnerischen Nutzung notwendig oder nützlich seien, eben deshalb, weil sie im Eigentum des Grundeigentümers stünden und blieben, Ersatz nach dem gegenwärtigen Werte, beschränkt durch den wirklich gemachten Aufwand, zu erhalten habe.

Der Generalpächter sei nach § 11 Abs. 5 KIGG bei Abschluss des nächsten Unterpachtvertrages über denselben Kleingarten berechtigt, den Ersatz einer den bisherigem Unterpächter nach § 16 Abs. 1 KIGG geleistete Entschädigung vom neuen Unterpächter zu verlangen.

Es ändere sich also weder bei der Begründung, noch bei der der Auflösung, noch bei der Neubegründung von Unterpachtverträgen an einer Kleingartenparzelle etwas am Eigentum am Grundstück samt den darauf befindlichen Baulichkeiten. Durch die Entschädigungsregelungen habe der Gesetzgeber lediglich Vorsorge dafür getroffen, dass ein Unterpächter im Falle der Auflösung des Unterpachtvertrages nicht ohne Anspruch auf Ersatz für die ihm in den Kleingarten gemachten Aufwendungen weichen müsse.

Abschließend erklärte der Bw., er sei über denselben Kleingarten am 16. April 2002 einen Unterpachtvertrag mit Frau B. eingegangen. Im Pkt. 5.3 des Unterpachtvertrages sei ausdrücklich festgehalten, dass *"die auf der Kleingartenparzelle befindlichen, dem Unterpächter zur Nutzung überlassenen Baulichkeiten in der Absicht errichtet worden sind, stets auf dem Standort zu verbleiben. Sie haben auch nach baulichen Veränderungen durch den Unterpächter ebenso wie allfällige Neubauten des Unterpächters stets auf der Kleingartenparzelle zu verbleiben. Als unselbstständiges Liegenschaftszubehör können sie vom Unterpächter weder veräußert noch belastet werden."*

Weiters wurde auf die Entschädigungsregel des § 16 Abs. 1 KIGG verwiesen.

Die Unterpachtverträge sowie die zitierten Entscheidungen wurden in Kopie beigelegt.

Der Unterpachtvertrag vom 25. Mai 1998 mit Herrn E. lautet auszugsweise wie folgt:

"E.....

Kleingartenparzelle Ausmaß: 385 m²

Grundstück Nr. xxx

Der Unterpachtzins für die vertragsgegenständliche Parzelle beträgt zur Zeit 5.813,50

Der Bw., im folgenden kurz Verpächter genannt und der obengenannte Unterpächter vereinbaren hiermit:

- 1. Rechtsgrundlage und Bedingung für den Abschluß dieses Vertrages bildet die rechtswirksame Aufnahme des Unterpächters als Mitglied des obengenannten Kleingartenvereines.*
- 2. Der Verpächter ist Generalpächter der Grundstücke auf denen die Anlage des vorgenannten Kleingartenvereines gelegen ist. Der Verpächter gibt hiermit dem Unterpächter die obengenannte Kleingartenparzelle in Unterpacht zur kleingärtnerischen Nutzung. Diese*

Nutzung bildet unbeschadet der Grundstückswidmung und einer allfälligen ganzjährigen Wohnmöglichkeit im Kleingartenhaus die alleinige Vertragsgrundlage.

3. Entsprechend dem zwischen der Stadt Wien und dem <Bw> am 1. Juli 1993 abgeschlossenen generellen Zahlungsübereinkommen ist bei Gründung eines ständigen Wohnsitzes durch den Unterpächter auf einer Kleingartenparzelle oder Bestehen eines solchen, wertgesichert jährlich ein Zuschlag von ATS 6,- (1993) je m² zusätzlich zum normalen Bestandszins zu entrichten. Für eine auf einer Kleingartenparzelle von der Baubehörde genehmigtes Kleingartenwohnhaus im Ausmaß von über 35 m² oder für ein von der Baubehörde gem. § 16 Abs. 6 Wiener Kleingartengesetz i. d. F. Nov. 1992 nachträglich genehmigtes Kleingartenhaus ist wertgesichert jährlich ein Zuschlag von ATS 9,- (1993) je m² zusätzlich zum normalen Bestandszins zu entrichten. Das Zahlungsübereinkommen behält Gültigkeit, unabhängig davon, wer in Zukunft berechtigt ist, dieses Kleingartenlos zu nutzen. Der vorgenannte Zuschlag verringert sich (und zwar entsprechend dem Abkommen vom 1. Juli 1993 um 40%) nur dann, wenn anlässlich der Neuvergabe dieses Kleingartenloses der neue Unterpächter sich schriftlich verpflichtet, das Kleingartenlos in Zukunft nicht als ständigen Wohnsitz zu verwenden und gleichzeitig zur Kenntnis nimmt, daß ständiges Wohnen ein Wiederaufleben des nach- gelassenen Betrages nach sich zieht. Der Unterpächter nimmt zur Kenntnis, daß bestehende Zahlungsübereinkommen, welche zwischen dem <Bw>, der Stadt Wien, vertreten durch die MA 69, und einem Vorunterpächter vereinbart wurden, weiterhin Gültigkeit besitzen. Hierzu kommen die auf Grund der Mitgliedschaft beim Kleingartenverein von diesem vorgeschriebenen Umlagen und Beiträge, weiters ein anteilmäßiger Beitrag zur Deckung der Kosten der Herstellung (Aufschließung), Erhaltung und Instandhaltung der in diesem Verein oder von diesem oder vom Verpächter errichteten Anlagen und Einrichtungen, schließlich der von der Generalversammlung des Verpächters beschlossene Verbandsbeitrag. Der Unterpachtzins samt Umlagen ist jeweils bis 15. Dezember eines jeden Jahres im vorhinein für das nächste Kalenderjahr zu entrichten. Wassergeld und Stromkosten sind nach der von der Leitung des vorgenannten Kleingartenvereines bestimmten Regelung zu bezahlen.

4. Der jeweilige Unterpachtzins ändert sich jeweils im selben Verhältnis, in dem sich der Pachtzins des Generalpachtvertrages ändert. Soweit der Verpächter nach dem Hauptpachtvertrag Steuern, Abgaben, Umlagen oder Nachzahlungen zu entrichten hat, sind diese auch vom Unterpächter anteilmäßig zu tragen.

5. Der Unterpachtvertrag wird auf unbestimmte Zeit, längstens jedoch für die Dauer des Hauptpachtvertrages geschlossen. Er kann vorbehaltlich einer einvernehmlichen Auflösung vom Verpächter nur aus wichtigen Gründen, insbesondere jenen im § 12 Abs. 2 Kleingartengesetz (BGBI. 6/1959) angeführten Gründen unter Einhaltung einer

Kündigungsfrist von drei Monaten nur zum 31. März oder 30. November eines jeden Jahres gerichtlich aufgekündigt werden.

6. Der vorhergehenden schriftlichen Zustimmung des Verpächters bedarf:

- a) die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Kleingartens an einen Dritten,
- b) die entgeltliche oder unentgeltliche Überlassung des Gebrauches des Kleingartens an einen Dritten,
- c) die Verpfändung oder Sicherstellung der auf der Kleingartenparzelle befindlichen Baulichkeiten, soweit diese Baulichkeiten Superädifikate im Sinne des § 435 ABGB sind.

Andere Baulichkeiten können nicht Gegenstand einer Verpfändung oder Sicherstellung sein.

7. Eine Unterverpachtung der Kleingartenparzelle, die Untervermietung der Baulichkeiten, die vertragliche Begründung einer Teilhaberschaft an der Kleingartenparzelle oder anderen Baulichkeiten auf derselben usw. ist untersagt.

8. Der Unterpächter nimmt hiermit zur Kenntnis, daß:

- a) Kleingartenhäuser, Kleingartenwohnhäuser, Lauben, Zu- und Umbauten und andere Einrichtungen zur Förderung des Keingartenwesens sowie sonstige bauliche Anlagen nur mit schriftlicher Zustimmung des Liegenschaftseigentümers und nur nach den jeweils geltenden Bestimmungen der jeweiligen Landesbauordnung und für das Land Wien nur nach dem Wiener Kleingartengesetz in der letzten gültigen Fassung bzw. der Bauordnung für Wien, errichtet werden dürfen;
- b) Bauführungen, die auf den von der Stadt Wien dem Verpächter verpachteten Grundstücken ohne schriftliche Zustimmung der Baubehörde vorgenommen werden, die Kündigung des Unterpachtvertrages gemäß § 12 des Kleingartengesetz, BGBI. 6/1959, zur Folge haben können. Der Unterpächter anerkennt hiermit ausdrücklich, daß eine auf seiner Unterpachtparzelle ohne schriftliche Zustimmung der Baubehörde vorgenommene Bauführung den Verpächter zur Aufkündigung des vorliegenden Unterpachtvertrages berechtigen soll.

9. Der Unterpächter ist verpflichtet, das Pachtgrundstück ordnungsgemäß kleingärtnerisch zu bewirtschaften. Eine landwirtschaftliche, gewerbliche oder industrielle Nutzung desselben ist untersagt. Die Errichtung von Baulichkeiten sowie jede wie immer geartete bauliche Veränderung bzw. Zu- oder Umbauten sind nur im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen gestattet. Ganzjähriges Bewohnen der Gartenbaulichkeit ist im Bereich des Landes Wien nur bei entsprechender Flächenwidmung der Grundstücke erlaubt, außerhalb des Landes Wien nur dann, wenn der Verpächter auf Grund landesgesetzlicher Bestimmungen dazu seine ausdrückliche schriftliche Zustimmung erteilt. Die Haltung von Kleintieren ist nur nach den Bestimmungen der Gartenordnung und der jeweiligen Gesetze erlaubt. Dem Grundeigentümer, dem Verpächter oder deren Beauftragten ist der Zutritt zum Garten jederzeit zu gestatten.

10.

13. Der Unterpachtvertrag erlischt:

- a) mit dem Austritt oder der Ausschließung des Unterpächters aus dem unter 1. genannten Verein, wobei der Unterpächter ausdrücklich seinen Austritt oder seine Ausschließung aus dem Kleingartenverein auch als Kündigungsgrund anerkennt;
- b) im Falle des Todes des Unterpächters; sofern nicht binnen zwei Monaten nach seinem Ableben der Ehegatte, Verwandte in gerader Linie oder Wahlkinder des Verstorbenen oder eine andere Person, die an der Bewirtschaftung des Kleingartens in den letzten fünf Jahren maßgeblich mitgewirkt hat, schriftlich die Bereitschaft erklären, den Unterpachtvertrag fortzusetzen;
- c) mit Rechtskraft einer gerichtlichen Aufkündigung der Kleingartenparzelle;
- d) durch einvernehmliche Auflösung.

14. Endet das Unterpachtverhältnis infolge Beendigung des Hauptpachtvertrages, so richten sich die Rechte des Unterpächters nach den jeweils gesetzlichen Bestimmungen. Endet das Unterpachtverhältnis aus einem anderen Grunde, so hat der Unterpächter die errichteten Baulichkeiten und die Kulturen auf dem Grundstück zu belassen. Ihm steht in diesem Falle nur ein Anspruch auf eine angemessene Entschädigung für die Baulichkeiten und Kulturen im Rahmen der jeweiligen gesetzlichen Bestimmungen zu.

15. Dem Unterpächter ist es verboten, aus dem Titel der Begründung bzw. Auflösung von Unterpachtrechten Zahlungen entgegenzunehmen (Ablöseverbot), die nicht Aufwandersatz gemäß § 16 Abs. 1 Kleingartengesetz, BGBl. 6/1959, darstellen.

16. Der Unterpächter nimmt hiermit ausdrücklich zur Kenntnis, daß die Höhe eines von ihm bezahlten Entschädigungsbetrages für den Aufwandersatz keine Grundlage für einen zukünftigen Anspruch auf Entschädigung für Baulichkeiten und Kulturen im Falle einer Aufkündigung der gesamten Kleingartenanlage, eines Teiles derselben oder des untergepachteten Kleingartens ist, die entsprechende Entschädigung vielmehr von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen zu ermitteln ist.

17. Der Unterpächter verpflichtet sich, im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen die Vereinbarung über einen von ihm für die Baulichkeit auf der untergepachteten Kleingartenparzelle bezahlten Entschädigung binnen 14 Tagen nach Abschluß des Unterpachtvertrages dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern zu einer allfälligen Steuerbemessung anzuzeigen.

18. Die im Zusammenhang mit dem Abschluß dieses Unterpachtvertrages entstehenden Steuern, Gebühren und Abgaben aller Art trägt der Unterpächter."

Die Berufung wurde vom FAG ohne Berufungsvorentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (in der Folge: FLD) als seinerzeitig Rechtsmittelbehörde vorgelegt.

Diese hielt dem Bw. mit Schreiben vom 5. November 2002 vor, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12.12.1985, 85/16/0064 und 0065 dargelegt habe, dass Rechtsvorgänge über Gebäude auf fremden Grund grundsätzlich der Grunderwerbsteuer unterliegen, unabhängig davon, ob das ABGB sie als Superädifikate (§435) oder als Bestandteile des Grundstückes (§297) behandle, und somit die vom Bw. ins Treffen geführte, im Erkenntnis vom 17.3.1983, 82/16/0125 zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht, nicht weiter aufrecht erhalten habe.

Auch verwies die FLD darauf, dass das gegenständliche Gebäude lt. Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2000 des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk in Wien als Gebäude auf fremden Grund bewertet und Herrn E. zugerechnet worden sei.

Weiters ersuchte die FLD den Auszahlungsbetrag an Herrn E. bekannt zu geben und die anlässlich der einvernehmlichen Auflösung des Unterpachtvertrages erstellten Schriften (Sachverständigengutachten, Urkunden, Korrespondenz, Protokolle etc.), sowie die über die Abrechnung und Auszahlung des Aufwendungsersatzes an Herrn E. erstellten Belege in Kopie vorzulegen.

Entsprechend diesem Ersuchen legte der Bw. eine Kopie des Schätzgutachtens und des Übergabeprotokolles zwischen dem Bw. und Herrn E. vom 21. August 2001 vor und führte weiters aus, dass Gegenstand der Bewertung die auf der Kleingartenparzelle vorhandenen Baulichkeiten, Außenanlagen und Kulturen zwecks Ermittlung des dem Unterpächter gegen den Generalpächter im Falle der Beendigung des Unterpachtverhältnisses zustehenden Anspruchs auf Aufwendungsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG gewesen seien.

Die Bewertungssumme habe auf S 1.158.131,00 gelautet. In Höhe dieses Betrages (zuzüglich S 100.000,00 an Inventarablöse) sei der Unterpächter vom Bw. als Generalpächter anlässlich der einvernehmlichen Auflösung des Unterpachtverhältnisses zum 21. August 2001 bzw. der am selben Tag erfolgten Rückgabe des Bestandgegenstandes durch Übernahme und Einlösung eines auf den Betrag von S 1.258.181,00 ausgestellten Schecks entschädigt worden.

Zum Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.12.1985, 85/16/0064, meinte der Bw., der VwGH habe dadurch nicht zum Ausdruck gebracht, dass Gebäude aller Art, gleichgültig, ob sie zivilrechtlich als unselbstständiges Liegenschaftszubehör oder als Superädifikate zu beurteilen seien, als Gebäude auf fremden Grund iSd GrEStG aufzufassen seien.

Wohl sei nunmehr davon auszugehen, dass der Begriff des Gebäudes auf fremden Boden

nicht nur Superädifikate iSd § 435 ABGB seien, sondern auch solche erfassen könne, die nach dem Grundsatz "*superficies sole cedit*" dem Grundeigentümer gehören.

Dies sei aber nur dann der Fall, wenn der Grundeigentümer dem Erbauer des Gebäudes gestattet habe, diese iSd § 1 Abs. 2 GrEStG auf eigene Rechnung zu verwerten. Nach der erörterten Entscheidung komme es also darauf an, ob der maßgebende Rechtsvorgang es einem anderen als dem Eigentümer rechtlich oder wirtschaftlich ermögliche, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Da diese Möglichkeit durch einen Rechtsvorgang verwirklicht sein müsse, setze § 1 Abs. 2 GrEStG eine Verwertungsbefugnis voraus, deren zivilrechtlichen Inhalt das Gesetz allerdings im Einzelnen weder näher umschreibe noch seinem Umfange nach abgrenze.

Dabei greife der VwGH auf sein Erkenntnis vom 30.4.1981, 16/3281/80 dahingehend argumentierend zurück, dass der rechtserheblichen Tatsache des Bestehend 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 zB durch Verfügung über die Substanz der Liegenschaft, als ein bloß Besitz- und Nutzungsberechtigter ausüben zu können.

Diese Voraussetzungen seien – im erörterten Falle – durch einen Kaufvertrag der Beschwerdeführer jedenfalls erfüllt.

Im vorliegenden Fall seien aber diese Voraussetzungen eben nicht erfüllt, denn dem Unterpächter E. seien weder nach Inhalt des Unterpachtvertrages noch nach dem KIGG, auf dem der Unterpachtvertrag beruhe, irgend welche Verwertungsrechte an dem Bestandgegenstand an sich und auf den darauf befindlichen Baulichkeiten zugestanden. Als Unterpächter iSd KIGG sei er nicht nur, was Grund und Boden des Kleingartens betreffe, sondern auch in Ansehung der darauf befindlichen Baulichkeiten ausschließlich auf jene Nutzungsrechte beschränkt, die ihm der Unterpachtvertrag einräume. Jeder Versuch, die auf dem Kleingarten errichteten Baulichkeiten in irgendeiner Weise zu verwerten, hätte gegen den Unterpachtvertrag verstößen.

Sinngemäß gleiches gelte überdies für die Rechtsbeziehungen zwischen dem Grundeigentümer und dem Bw als Generalpächter. Der Generalpächter sei nach § 10 KIGG zur Unterverpachtung verpflichtet. Irgendwelche Verwertungsrechte stünden ihm am Bestandgegenstand nicht zu.

Dem Bw. sei bekannt, dass es insbesondere im Zuge von Verlassenschaftsabhandlungen immer wieder vorkomme, dass Kleingartenhäuser als Gebäude auf fremden Grund und Boden bewertet und steuerrechtlich dem Unterpächter zugerechnet würden. Dieser Missstand rühe daher, dass leider gar nicht so selten die Bestimmungen des KIGG übersehen würden und dem Bw. als Generalpächter im allgemeinen schon mangels Beteiligung im

Verlassenschaftsverfahren keine Möglichkeit habe, der rechtsirrtümlichen Beurteilung von Kleingartenhäusern als Superädikate iSd § 435 ABGB aber auch als Bauten auf fremden Grund iSd Finanzrechtes entgegen zu wirken.

Der zitierte Feststellungsbescheid des Finanzamtes XXX in Wien sei dem Bw. schon mangels Parteienstellung niemals zugestellt worden und auch bisher nicht bekannt gewesen. Es handle sich um eine materiell-rechtlich unrichtige, auf Verkennung der Rechtslage beruhende Entscheidung, die dem Bw. als Unbeteiligten nicht mit Erfolg zur Rechtfertigung des angefochtenen Bescheides entgegengehalten werden könne.

Abschließend führte der Bw. aus, dass das Kleingartengesetz in seiner Grundkonzeption vorsehe, dass der Generalpächter über einzelne Kleingartenparzellen mit Unterpächtern Bestandverträge eingehe, dass diese Bestandverträge den Unterpächtern nicht nur die Nutzungsrechte an Grund und Boden der Kleingartenparzelle, sondern auch die an den darauf befindlichen Baulichkeiten und Kulturen verschafften, dass im Falle der Auflösung des Unterpachtverhältnisses der Unterpächter eben diese Baulichkeiten und Kulturen auf der Kleingartenparzelle zu belassen habe und gegen Rückgabe des Bestandgegenstandes vom Generalpächter nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 KIGG zu entschädigen sei. Beim Abschluss des nächsten Unterpachtvertrages sei der Generalpächter berechtigt, die geleistete Entschädigungssumme auf den neuen Unterpächter zu überbinden (§ 10 Abs. 5 KIGG). Das Gesetz sehe also klar erkennbar vor, dass der Generalpächter im Laufe der Zeit eine – theoretisch – unendliche Reihe von Unterpachtverträgen eingehe, wobei ihm der Bestandgegenstand nach Auflösung eines jeden Unterpachtvertrages gegen eine im Gesetz geregelte Entschädigung zurückzugeben sei. Würde nun aus der Rückgabe eines Bestandgegenstandes gegen Entschädigung bei jeder Auflösung und bei jeder Neubegründung des Unterpachtvertrages aus fiskalrechtlichen Erwägungen gleichsam ein Eigentümerwechsel an Bauten auf fremden Grund konstruiert, also im Ergebnis bei jeder Rückgabe des Bestandgegenstandes an den Generalpächter wie auch bei der Neuvergabe des Bestandgegenstandes an den neuen Unterpächter Grunderwerbsteuer anfallen, dann wäre das Kleingartengesetz, bei dem es sich ähnlich wie beim MRG um ein Sondergesetz zum Bestandrecht des ABGB handle, praktisch ad absurdum geführt. Eine solche Entwicklung könne nicht Absicht des Gesetzgebers gewesen sein.

Herr E. erhielt lt. dem vom Bw. vorgelegten Übergabeprotokoll vom 21. August 2001 für die von ihm an den Bw. übergebenen Baulichkeiten, Kulturen und sonstigen Gegenständen einen Entschädigungsbetrag von S 1.258.131,00, wobei davon ein Betrag von S 100.000,00 auf das Inventar und lt. Schätzungsgutachten ein Betrag von S 68.279,00 auf Kulturen, Wege und Flächen und auf den Zaun entfällt.

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 Kleingartenhäuser iS des KIGG 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)."

Aber selbst wenn es sich im gegebenen Fall nicht um ein Superädifikat handelte, und § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG nicht verwirklicht wäre, läge ein Rechtsvorgang vor, welcher der Grunderwerbsteuer auf Grund des § 1 Abs. 2 GrEStG unterläge, da die Übernahme der Baulichkeiten, Kulturen und sonstigen Gegenständen es dem Bw. jedenfalls rechtlich und wirtschaftlich ermöglichte, das auf dem Grund der Gemeinde Wien errichtete Gebäude auf seine Rechnung zu verwerten.

"§ 1 Abs. 2 GrEStG hat einen selbständigen und - gegenüber den Tatbeständen im § 1 Abs. 1 GrEStG - subsidiären (Ersatz-)Tatbestand zum Inhalt. Diese Norm unterwirft Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer; sie lässt daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zur formalrechtlichen des § 1 Abs. 1 GrEStG zu (Fellner, Grunderwerbsteuer, Kommentar, Rz 246 zu § 1, samt angeführter Rechtsprechung).

Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstücks im Sinne des § 2 GrEStG. Der Erwerbsvorgang muss darauf gerichtet sein oder darin bestehen, dass das Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen übergeht. Ein derartiger Wechsel in der Zuordnung ist auch für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2 GrEStG erforderlich, wobei allerdings dieser Wechsel in der Grundstückszuordnung unterhalb der Ebene eines Eigentümerwechsels stattfindet. Die Vorschrift soll solche Erwerbsvorgänge erfassen, die vom Wechsel im Eigentum abgesehen den im § 1 Abs. 1 GrEStG beschriebenen Erwerbsvorgängen so nahe kommen, dass sie es wie

diese dem Erwerber ermöglichen, sich den Wert des Grundstücks für eigene Rechnung nutzbar zu machen.

Der Gesetzgeber stellt hiebei nicht auf bestimmte Typen von Rechtsvorgängen, die den Übergang des Eigentums bewirken, sondern auf beliebige Rechtsformen ab, mit denen Verwertungsbefugnisse eingeräumt werden können. Bei der Anwendungsmöglichkeit des § 1 Abs. 2 GrESTG kommt es daher auf die Umstände des Einzelfalles an (Fellner, aaO, Rz 247). Unter der Verschaffung der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsmacht ist die Übertragung aller oder einzelner aus dem Eigentumsrecht fließenden Machtbefugnisse über ein Grundstück an den Ermächtigten mit Ausnahme des Eigentumsrechtes selbst, also ohne Übertragung des Eigentumsanspruches zu verstehen.

Wesentliche Voraussetzung für die Erfüllung dieses Steuertatbestandes ist eine Bindung des Eigentümers dergestalt, dass der Ermächtigte die Möglichkeit hat, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auszuüben. Es bedarf für die Steuerpflicht allerdings nicht der Einräumung aller wesentlichen sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse (Fellner, aaO, Rz 250, 254 und 280, mit angeführter Rechtsprechung).

.....

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 der Beschwerdeführerin eine solche Stellung einräumen, die eine wirtschaftliche Verwertung des Grundstückes auf eigene Rechnung ermöglichen (VwGH 30.6.2005, 2004/16/0250).

Zur Behauptung des Bw., der Unterpachtvertrag räume dem Unterpächter nicht nur die Nutzungsrechte an Grund und Boden des Kleingartenparzelle ein, sondern auch die auf den darauf befindlichen Baulichkeiten, was sich insbesondere aus daraus ergebe, dass sowohl nach der Grundkonzeption des KIGG wie auch nach Inhalt des Unterpachtvertrages (Pkt. 14) die auf der Kleingartenparzelle errichteten Baulichkeiten und Kulturen im Falle der Beendigung des Unterpachtverhältnisses auf dem Grundstück zu belassen seien, ist zu sagen, dass dem vorgelegten Unterpachtvertrag mit Herrn E. zu entnehmen ist, dass ihm lediglich der Grund und Boden verpachtet war.

Im Rahmen dieses Pachtvertrages (Pkt. 8) hatte er das Recht, nach schriftlicher Zustimmung der Liegenschaftseigentümerin Kleingartenhäuser, Kleingartenwohnhäuser, Lauben, Zu- und Umbauten und andere Einrichtungen zur Förderung des Keingartenwesens sowie sonstige bauliche Anlagen nach den jeweiligen gesetzlichen Bestimmungen zu errichten.

Ob Herr E. die Baulichkeiten selbst errichtet hat, oder sein Recht an diesen - im Rahmen der

Unterpachtvertrages und der Bestimmungen des Kleingartengesetzes - auf Grund einer Entschädigungsleistung an den Vorpächter oder im Erbwege erworben hat, ändert am Recht selbst nichts.

So stand ihm jedenfalls das Recht zu, am bestehenden Gebäude, zweifelsfrei auf seine Rechnung, Zu- und Umbauten durchzuführen und es wurden das bestehende Gebäude, ebenfalls zweifelsfrei nicht auf Rechnung des Bw. oder der Liegenschaftseigentümerin, sondern auf Rechnung des Herrn E. bzw. seines Rechtsvorgängers errichtet.

Dies ergibt sich auch daraus, dass ihm gemäß § 16 Abs. 1 KIGG der Ersatz nach dem Wert der Baulichkeiten und Kulturen, insofern er den wirklich gemachten Aufwand nicht übersteigt, zustand, was er entsprechend dem vorgelegten Übergabeprotokoll auch erhalten hat.

Weiters kann ein Unterpächter im Rahmen der Bestimmungen des § 14 KIGG, wonach er seine Rechte aus dem Unterpachtvertrag auf eine andere Person übertragen kann, über die von ihm errichteten Gebäude und Kulturen verfügen.

Wie der Bw. in seiner Berufung ausführte, wurde das zwischen ihm und Herrn E. eingegangene Unterpachtverhältnis am 21. August 2001 einvernehmlich aufgelöst und Herrn E. der Aufwendungsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG vom Wert der Baulichkeiten und Kulturen vom Bw. geleistet.

Die dem Bw. als Generalpächter zukommenden Rechte unterscheiden sich auf Grund der Bestimmungen des KIGG von jenen des Unterpächters. So ist der Generalpächter auf Grund des § 10 Abs. 5 KIGG lediglich 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, zurückgefordert werden. Auf den Rückforderungsanspruch kann im voraus nicht verzichtet werden.

Für die Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2 GrEStG ist Möglichkeit, einen Mehrerlös zu erzielen jedoch nicht Voraussetzung. So liegt es in der Entscheidungsgewalt des Generalpächters mit wem er einen Unterpachtvertrag abschließt und wem er im Rahmen des Unterpachtvertrages die Verfügungsgewalt über die Baulichkeiten und Kulturen einräumt. Auch steht nach § 9 KIGG dem Generalpächter vom Grundeigentümer bei Beendigung des Generalpachtverhältnisses für nach den Bauvorschriften entsprechend errichtete Baulichkeiten ein Ersatz nach dem gegenwärtigen Werte, insofern er den wirklich gemachten Aufwand nicht übersteigt, zu.

Zur Behauptung des Bw., die Kleingartenhäuser würden im Zuge von Verlassenschaftsverfahren zu Unrecht als Gebäude auf fremden Grund und Boden beurteilt werden, wird neben dem Hinweis auf das oa. Urteil des OGH vom 22.10.2003, 9 Ob 112/03 bemerkt, dass nach dem Urteil des OGH vom 15.1.1991, 4 Ob 501/91 der

Unterbestandnehmer (§ 10 KIGG) als Besitzer des auf einer Kleingartenparzelle befindlichen beweglichen und unbeweglichen Vermögens anzusehen ist und daher dieses Vermögen in das gemäß § 97 AußStrG (idF vor BGBI. I Nr. 111/2003) zu errichtende Inventar aufzunehmen ist.

Zur Frage der Bindungswirkung zwischen Einheitsbewertung und Grunderwerbsteuer ist auf die Entscheidung des UFS vom 14. Juni 2004, RV/3429-W/02 hinzuweisen, worin dieser Folgendes ausführt:

"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."

Zur Ansicht, des Bw, es könne nicht Absicht des Gesetzgebers sein, dass jede Auflösung und Neubegründung eines Unterpachtvertrages zum Anfall einer Grunderwerbsteuer führe, ist zu sagen, dass im gegenständlichen Fall die Neubegründung des Unterpachtvertrages am 16. April 2002 mit Frau B. in keinen Zusammenhang mit der Auflösung des Unterpachtvertrages des Herrn E. am 21. August 2001 stand, und der Bw. als Generalpächter mit der Auflösung des Unterpachtvertrages und der Übernahme der auf der Kleingartenparzelle befindlichen Baulichkeiten gegen eine Entschädigung zumindest auf seine Rechnung die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese erhalten hat. Weiters führen Auflösungen und Neubegründungen von Unterpachtverträgen, anlässlich derer die Übertragung der Verfügungsgewalt zwischen Vorpächter und Nachpächter vereinbart wurde, im Allgemeinen nicht zu einer Beteiligung des Generalpächters am Erwerbsvorgang. Auch geht der Generalpächter im Laufe der Zeit selbst theoretisch keine "unendliche Reihe von Unterpachtverträgen" ein, zumal allein schon auf Grund der Bestimmungen des § 2 KIGG, wonach die Mindestpachtdauer zehn Jahre beträgt, nicht von einer kurzzeitigen Behaltesdauer der Kleingartenhäuser ausgegangen werden kann.

Die vereinbarte Übertragung des Gebäudes nach Aufhebung des zeitlich begrenzten Benützungstitels am Grundstück mit Auflösung des mit Herrn E. geschlossenen Unterpachtvertrages am 21. August 2001 stellt daher ungeachtet der Frage ob es sich um ein Superädifikat nach § 435 ABGB handelt, oder ob der Bw. auf seine Rechnung die Verwertungsbefugnis über die Baulichkeiten erworben hat, einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang dar (siehe VwGH vom 12. Dezember 1985, 85/16/0064, 0065).

Gemäß Pkt. 14 des Unterpachtvertrages vom 25. Mai 1998 stand Herrn E. ein Anspruch auf Entschädigung für die Baulichkeiten und Kulturen zu.

Herr E. erhielt lt. dem vom Bw. vorgelegten Übergabeprotokoll vom 21. August 2001 für die von ihm an den Bw. übergebenen Baulichkeiten, Kulturen und sonstigen Gegenständen einen Entschädigungsbetrag von S 1.258.131,00, wobei davon ein Betrag von S 100.000,00 auf das Inventar und ein Betrag von S 68.279,00 auf Kulturen, Wege und Flächen und auf den Zaun entfällt.

Die Grunderwerbsteuer ermittelt sich daher wie folgt:

Gemäß § 7 Abs. 3 GrEStG von der auf die Gebäude entfallenden Gegenleistung in Höhe von S 1.089.852,00 (entspricht € 79.202,63) \times 3,5 % = S 38.114,82 (entspricht € 2.772,09).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. November 2005