

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF, STR, PLZ, vertreten durch Dr. Michael Czinglar, Waaggasse 5 Tür 10, PLZ, über die Beschwerde vom 26.05.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 05.05.2015, ErfNr***1 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.1. Grunderwerbsteuererklärung - Rechtsvorgang

Mit elektronischer Grunderwerbsteuererklärung vom 24.4.2015 wurden dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz FA) über FINANZONLINE zur ErfNr***1 ein am 6.11.2014 verwirklichter Rechtsvorgang zwischen Frau BF (der nunmehrigen Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Erwerberin und Frau VORPÄCHTERIN als Veräußererin mit einer "sonstigen Leistung" iHv € 142.102,00 angezeigt.

Dieser Abgabenerklärung ist zunächst ein allgemein gehaltenes Auskunftersuchen des rechtsfreundlichen Vertreters der Bf. mittels E-Mail ans Bundesministerium für Finanzen und sodann ein den konkreten Rechtsvorgang betreffendes schriftliches Auskunftersuchen der Bf. ans FA (dort erfasst unter ErfNr***2) über das Bestehen einer Grunderwerbsteuerpflicht beim Abschluss eines Pachtvertrages über einen Kleingarten und Bezahlung einer Ablösezahlung an die Vorpächterin vorausgegangen. Dabei wurde dem FA der mit der Vorpächterin abgeschlossene "Kaufvertrag" vom 6.11.2014, der Unterpachtvertrag der Bf. mit dem Generalpächter vom 12.12.2014 sowie ein Gutachten des SV SV vom 26.6.2014 über den Sachwert der Baulichkeiten, Kulturen und Außenanlagen übermittelt und von der Bf. unter Hinweis auf die Bestimmungen des Unterpachtvertrages und des Kleingartengesetzes (kurz KIGG) dargelegt, weshalb ihrer Ansicht nach keine Grunderwerbsteuerpflicht bestehe.

1.2. Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 5. Mai 2015 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 149.469,00 Grunderwerbsteuer iHv € 5.231,42 fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"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.

Maßgeblich ist in diesem Zusammenhang, dass die Bestimmungen des Kleingartengesetzes dem Unterpächter auch den Ersatz der von ihm für Baulichkeiten getätigten Aufwendungen – wenn sie den Bauvorschriften entsprechende errichtet worden sind – zuerkennen, die wiederum vom Generalpächter nach den Grundsätzen des § 5 Abs. 3 KIGG vom neuen Unterpächter oder nach § 9 Abs. 1 KIGG bei Beendigung des Generalpachtverhältnisses vom Grundeigentümer begehrt werden können.

Damit ist sowohl für den Erbauer eines solchen Gebäudes auf fremden Grund als auch für den Generalpächter eine Verwertungsmöglichkeit eingeräumt, die über die Nutzungsmöglichkeit des Grundstückes – etwa im Rahmen eines Pachtvertrages oder eines Fruchtgenussrechtes oder ähnlicher Rechte – entscheidend hinausgeht (VwGH-Erkenntnis vom 29. Juni 2006, Zl. 2006/16/0004).

Die Hausanschlüsse für Kanal, Strom und Gas stellen unselbständige Bestandteile bzw. Zubehör des Kleingartenhauses dar und dienen seiner Benützung. Die dafür entrichteten Beträge unterliegen ebenfalls der Grunderwerbsteuer."

1.3. Beschwerde

In der dagegen am 22.5.2015 eingebrachten Beschwerde beantragte die Bf. die ersatzlose Aufhebung des Bescheides, in eventuelle eine Zurückverweisung an die Abgabenbehörde, durch das BFG unter ausdrücklichem Verzicht auf Erlassung einer Beschwerdeentscheidung. Zur Begründung wandte die Bf. Folgendes ein:

Die belangte Behörde nehme Bezug auf § 5 Abs 5 KIGG, der gar nicht Rechtsbestand sei.

Im vorliegenden Fall sei im Unterpachtvertrag zwischen Generalpächterin und der Beschwerdeführerin in Punkt 5.3. nachstehende Regelung getroffen worden:

„Die auf dem Pachtgegenstand befindlichen, dem Unterpächter zur Nutzung überlassenen Baulichkeiten sind in der Absicht errichtet worden, stets auf ihrem Standort zu verbleiben. Sie haben auch nach baulichen Veränderungen durch den Unterpächter ebenso wie allfällige Neubauten des Unterpächters stets auf dem Pachtgegenstand zu verbleiben. Als unselbstständiges Liegenschaftszubehör können sie vom Unterpächter weder veräußert noch belastet werden.“

In Punkt 6.9. des Unterpachtvertrages werde ausdrücklich ausgeführt, dass es dem Unterpächter verboten ist, aus Anlass der Auflösung des Pachtverhältnisses vom neuen

Unterpächter Zahlungen entgegen zu nehmen, die nicht Aufwandersatz nach § 16 Abs 1 KIGG sind (Ablöseverbot).

Auch wenn im gegenständlichen Fall die Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der Vorunterpächterin als Kaufvertrag tituliert worden sei, sei die Vereinbarung nach dem wahren Willen der Parteien auszulegen und handle es sich daher dabei um eine Vereinbarung eines Aufwandersatzes und jedenfalls nicht um einen Kauf.

Selbst wenn in der von der belangten Behörde zitierten Entscheidung festgehalten werde, dass aufgrund der Grundätze des § 5 Abs 5 KIGG (sic!) vom neuen Unterpächter oder nach § 9 Abs 1 KIGG bei Beendigung des Generalpachtverhältnisses vom Grundeigentümer Ersatz für auf die Baulichkeiten getätigten Aufwendungen begehrt werden können, sei wohl auf den Einzelfall abzustellen.

Auch dem Generalpächter stehe nach § 9 KIGG nur ein Aufwandersatzanspruch berechnet nach dem Zeitwert der Aufwendungen gegenüber dem Grundeigentümer zu.

Tatsache sei, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um ein Gebäude auf fremden Grund handle, sondern das Eigentum am Gebäude dem Eigentum am Grund folgt als unselbständiger Bestandteil (sic) und somit Eigentümer des Gebäudes der Grundeigentümer sei und das sei die X - Infrastruktur Aktiengesellschaft.

Es handle sich im gegenständlichen Fall daher auch nicht um einen Rechtsvorgang, der es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen, nämlich der Beschwerdeführerin, rechtlich oder wirtschaftlich ermöglicht hätte oder ermöglichen würde, ein inländisches Grundstück oder aber eben ein Superädifikat auf eigene Rechnung zu verwerten.

Der Tatbestand der Grunderwerbsteuerpflicht sei daher im gegenständlichen Fall aufgrund der vertraglichen Vereinbarung zwischen der Generalpächterin und Unterpächterin jedenfalls nicht erfüllt.

In der von der belangten Behörde zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes sei auch nicht geklärt worden, ob es im dortigen Fall beim Kleingartenhaus um ein Superädifikat im Sinne des § 435 ABGB handelt oder nicht. In unserem Fall sei mit juristisch hundertprozentiger Sicherheit davon auszugehen, dass es sich nicht um ein Superädifikat handelt, sondern das Gebäude im Eigentum des Grundeigentümers steht.

Ein im Kleingartengesetz vorgesehener Aufwandersatz sei auch eben nur ein Aufwandersatz aber jedenfalls kein Kaufpreis und sei durch die zwischen der Beschwerdeführerin und der Vorpächterin getroffenen Vereinbarung der Beschwerdeführerin in keiner Weise die Möglichkeit eingeräumt das betreffende Gebäude in rechtlicher und/oder wirtschaftlicher Hinsicht auf eigene Rechnung zu verwerten.

Grundsätzlich stehe dem Unterpächter gemäß Punkt 5.4 des Unterpachtvertrages nur gegenüber der Generalpächterin ein Anspruch auf Aufwandersatz zu.

Dieser Aufwandersatz wäre aber erst fällig bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses und wäre daher sowieso in keiner wie immer gearteten Weise ein Kaufpreis oder ein

Entgelt für eine Verwertungsmöglichkeit. De facto befreie sich die Generalpächterin von dieser Pflicht zum Aufwandersatz nur dadurch, dass sie dem Vorunterpächter die Möglichkeit einräume vom Nachfolger einen Aufwandersatz einzuheben, der den Bestimmungen des Kleingartengesetzes entsprechen muss.

Ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang habe daher nicht bestanden.

Letztlich verstoße der Bescheid auch gegen den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz, da die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid tatsächlich ungleiche Sachverhalte gleich behandelt und sohin der Beschwerdeführerin zu Unrecht eine Steuer auflege, die bei rechtlich richtiger Beurteilung des Sachverhaltes nicht auferlegt hätte werden dürfen, da der vorliegende Sachverhalt keinen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang darstelle.

Der verfassungsrechtlich gewährleistete Gleichheitsgrundsatz binde den Gesetzgeber und sei dieser hiezu verpflichtet an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen zu knüpfen bzw. ungleiche Tatbestände nicht gleich zu behandeln. Der gegenständliche Bescheid sei aufgrund der Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes daher verfassungswidrig.

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

2.1. Vorlage der Beschwerde ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 21.7.2015 – eine Ausfertigung davon wurde auch der Bf. übermittelt - legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab das FA eine Stellungnahme zu den Beschwerdeausführungen mit folgendem Inhalt ab:

"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 (UFSW v. 9.9.2013 GZ. RV/1219-W/08).

Dass ein Gebäude auf fremden Grund von der Vorpächterin errichtet wurde, geht aus den vorgelegten Unterlagen der Baueinreichung hervor. Das Gebäude wurde von der bisherigen Nutzungsberechtigten der Bodenfläche an die nachfolgende Nutzungsberechtigte der Bodenfläche laut Kaufvertrag vom 6.11.2014 verkauft. Im Kaufvertrag versichert die Verkäuferin, dass die auf der Parzelle vorhandenen Gegenstände, insbesondere Baulichkeiten, ihr ausschließliches Eigentum sind.

Pachtgegenstand ist laut Unterpachtvertrag Punkt 2 die Kleingartenparzelle. Im Punkt 2.1 ist festgehalten was zum Pachtgegenstand gehört unter Verweis auf § 16 Abs. 1 KIGG. Im § 16 Abs. 1 KIGG heißt es "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. Im Punkt 5.3 des Unterpachtvertrages ist der Fall geregelt, wenn die Baulichkeit auch zur Nutzung überlassen wurde. Im Punkt 5.4 ist geregelt, dass bei Beendigung des Unterpachtvertrages dem Eigentümer des Gebäudes auf fremden Grund eine Entschädigung für seinen Aufwand (Gebäudeerrichtung) zusteht. Im Punkt 8. des Unterpachtvertrages wird bereits auf die Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes betreffend die Anzeige über FinanzOnline eines der GrESt unterliegenden Vorganges hingewiesen für den Fall, dass der Unterpächter eine Entschädigungszahlung direkt an den Vorunterpächter auf Grund einer Vereinbarung zu leisten hat. Der vorliegende Kaufvertrag stellt somit einen GrESt-baren Vorgang dar. In der Anfrage an das BMF wurde ein anderer Sachverhalt geschildert. Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

2.2. Nachreichung einer Äußerung der Bf.

Am 6.8.2015 reichte das FA dem BFG eine Äußerung der Bf. vom 27.7.2015 zum Vorlagebericht nach. Darin bemängelte die Bf., dass die Behörde den Inhalt des Punktes 5.3 nur unvollständig schildere. Nach wörtliche Zitierung des Punktes 5.3 führte die Bf. aus, dass durch den Inhalt des Pachtvertrages eindeutig klargestellt sei, dass die vom Unterpächter allenfalls errichteten oder benützten Gebäude im Eigentum des Generalpächters stünden und vom Unterpächter gar nicht veräußert oder belastet werden könnten. Nachdem sohin das auf der Liegenschaft errichtete Gebäude stets im Eigentum des Generalpächters bleibe, könne auch durch die Ablösezahlung von einem Unterpächter zum anderen kein Grunderwerbsteuerpflichtige Sachverhalt entstehen.

2.3. Übergang der Zuständigkeit auf die GA 1062

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 20. Februar 2018 wurde die gegenständliche Rechtssache wegen Verhinderung gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der - unbesetzten - Gerichtsabteilung 1034 abgenommen und der Gerichtsabteilung 1062 zur Bearbeitung zugeteilt.

2.4. Beweisaufnahme durch das BFG

Vom Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile der Bemessungsakte ErfNr***1 und ErfNr***2, durch Abfrage bei FINANZONLIE zu ErfNr***1, durch eine Grundbuchsabfrage zu EZ** KG** sowie Recherche im Internet auf der homepage des Verbandes der X-* **** (Einsicht in die dort abrufbare "Gartenordnung").

2.5. Ermittlungsauftrag ans FA

Am 22. März 2018 wurde das Finanzamt vom BFG gemäß § 269 Abs. 2 BAO damit beauftragt, Ermittlungen darüber durchzuführen, welche Feststellungen über das gegenständliche Kleingartenhaus im Einheitswertverfahren getroffen wurden und dazu um Übermittlung sowohl von vor Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages erlassener Einheitswertbescheide als auch späterer Fortschreibungsbescheide gebeten.

Am 15.5.2018 teilte das FA dem BFG mit, dass zu dem Superädifikat kein Einheitswert festgestellt worden sei und die diesbezügliche Feststellung erst nach dem Ermittlungsauftrag erfolgt sei und wurde dem BFG dazu der an die Bf. ergangene Einheitswertbescheid vom 8. Mai 2018 zu EWAZ*** übermittelt.

II. Sachverhalt

Das Grundstück ***, inneliegend in der EZ** Grundbuch 01617 *** (vormals *****) steht im Eigentum der GRUNDEIGENTÜMERIN (FN*** – kurz X **). Unter anderem über dieses Grundstück, das Teil einer Kleingartenanlage mit der Bezeichnung "Am STR - X" ist, hat die X ** mit dem Verein "Verband der X-*" (kurz Verband) einen Generalpachtvertrag im Sinne des Kleingartengesetzes abgeschlossen.

Unterpächterin der Parzelle Nr. ** der Kleingartenanlage "Am STR - X" war zunächst Frau VORPÄCHTERIN. Der zwischen dem Verband als Generalpächter und Frau VORPÄCHTERIN auf Grundlage des Kleingartengesetzes (kurz KIGG) abgeschlossene Unterpachtvertrag enthält im Wesentlichen die identen vertraglichen Bestimmungen, wie sie auch später im Unterpachtvertrag der Bf. mit dem Verband vom 12.11.2014 mit auszugsweise folgendem Inhalt getroffen wurden:

"2. Pachtgegenstand

*ist die Kleingartenparzelle **, ... im Ausmaß von 492,00 m², zuzüglich allfälliger Gemeinschaftsflächen im anteiligen Ausmaß, deren Generalpächter der Verband der X-* ist.*

2.1 Zum Pachtgegenstand gehören auch die auf der Gartenfläche vorhandenen Baulichkeiten, Bäume, Sträucher, sonstige Kulturen und Anlagen iSd § 16 Abs. 1 KIGG. Der Generalpächter gibt dem Unterpächter den Pachtgegenstand nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 KLGG sowie nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen der Länder zur Nutzung.

...

3. Vertragsdauer:

...

*3.3. Der Unterpachtvertrag wird durch **einvernehmliche Auflösung, Kündigung, vorzeitige Aufhebung nach § 1118 ABGB oder Tod des Unterpächters** beendet.*

...

4. Unterpachtzins, Umlagen, Beiträge u.a.:

4.1 Der Unterpachtzins besteht aus einem verhältnismäßigen Anteil

a) des vom Generalpächter zu leistenden Pachtzinses,

- b) der vom Generalpächter für den Pachtgrund zu leistenden Steuern und Abgaben
- c) der angemessenen Verwaltungskosten und
- d) der Kosten der vom Generalpächter errichteten gemeinsamen Anlagen und Einrichtungen.

Der **Anteil** bestimmt sich nach dem Verhältnis der Fläche des Pachtgegenstandes zur Gesamtfläche der in Unterpacht gegebenen Kleingärten (§ 11 Abs. 1 und 2 KIGG).
(Die Kosten der nicht vom Generalpächter errichteten gemeinsamen Anlagen und Einrichtungen sind nicht Bestandteil des Unterpachtzinses).

...

4.4. Zum Unterpachtzins treten hinzu die dem Unterpächter aufgrund der Mitgliedschaft beim Zweigverein vorgeschriebenen Umlagen und Beiträge, weiters die anteilmäßigen Beiträge zur Deckung der Kosten der Herstellung (Aufschließung), Erhaltung und Instandhaltung der in der Kleingartenanlage des Zweigvereins von diesem errichteten Wege, Gemeinschaftsflächen, Gemeinschaftsanlagen, der Haupteinfriedungen und der sonstigen Infrastruktur der Kleingartenanlage dienenden Einrichtungen.

5. Verfügungen über das Unterpachtrecht einschließlich der Baulichkeiten und Aufwendungsersatz bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses

5.1. Dem Unterpächter ist es nicht gestattet, Rechte aus dem Unterpachtvertrag an Dritte zu übertragen oder den Pachtgegenstand teilweise oder gänzlich Dritten zu überlassen.

5.2. Die vertragliche Verpfändung des Unterpachtrechtes ist dem Unterpächter untersagt.

5.3. Die auf dem Pachtgegenstand befindlichen, dem Unterpächter zur Nutzung überlassenen **Baulichkeiten** sind in der Absicht errichtet worden, stets auf ihrem Standort zu verbleiben. Sie haben auch nach baulichen Veränderungen durch den Unterpächter ebenso wie allfällige Neubauten des Unterpächters stets auf dem Pachtgegenstand zu verbleiben. Als **unselbständiges Liegenschaftszubehör** können sie vom Unterpächter weder veräußert noch belastet werden.

5.4. Wird das Unterpachtverhältnis durch einen der in Punkt 3.3 der genannten Gründe aufgelöst, dann hat der Unterpächter die auf dem Pachtgegenstand vorhandenen Baulichkeiten, Kulturen und Anlagen dort zu belassen. Dafür steht ihm 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 Aufwandsersatz in jeweils gültiger Fassung.

5.5. **Die Übertragung der Unterpachtrechte** auf eine andere Person bedarf zur Wirksamkeit der Zustimmung des Generalpächters nach Maßgabe des § 14 KIGG

6. Besondere Pflichten des Unterpächters:

6.1 Der Unterpächter nimmt zur Kenntnis, dass insbesondere Kleingartenwohnhäuser, Kleingartenhäuser, Lauben, Zu- und Umbauten und Baulichkeiten alle Art nur mit schriftlicher Zustimmung des Liegenschaftseigentümers und des Generalpächters und nur

nach den jeweils geltenden Bestimmungen der jeweiligen Landesbauordnungen errichtet werden dürfen.

...

*6.4 Der Unterpächter ist verpflichtet, die Gartenfläche ordnungsgemäß kleingärtnerisch zu bewirtschaften und die darauf befindlichen Gebäude und baulichen Anlagen in gutem, der Baubewilligung, den Bauordnungen und anderen einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen der Länder in jeweils gültigen Fassung entsprechendem Zustand zu erhalten. **Zur ordnungsgemäßen kleingärtnerischen Bewirtschaftung** gehört insbesondere,*

...

6.4.5 die Gartenordnung des Zweigvereins einzuhalten

...

6.9 Dem Unterpächter ist es verboten, aus Anlass der Auflösung des Unterpachtverhältnisses vom neuen Unterpachtwerber oder einem Dritten Zahlungen entgegenzunehmen, die nicht Aufwendungsersatz nach § 16 Abs 1 KIGG sind (Ablöseverbot). Er nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass entgegen dieser Bestimmung angenommene Zahlungen vom Leistenden zurückgefordert werden können, auch wenn kein Fall der Schadloshaltung wegen Verkürzung über die Hälfte nach § 934 ABGB vorliegt.

6.10 Der Unterpächter nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass die Höhe eines von ihm gezahlten Betrages an Aufwendungsersatz nach § 16 Abs 1 KIGG keine Grundlage für den zukünftigen Anspruch auf Entschädigung im Falle einer Auflösung der gesamten Kleingartenanlage, eines Teiles derselben oder der untergepachteten Gartenfläche ist, sondern dass die entsprechende Entschädigung vielmehr von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen nach dem dann gegebenen Sachwert ermittelt wird. Weiters nimmt er zustimmend zur Kenntnis, dass die Zahlung des Aufwendungsersatzes nach § 16 Abs 1 KIGG grundsätzlich zum Zeitpunkt der Vertragsserrichtung mit dem neuen Unterpachtvertrag fällig wird.

6.11 Die Gartenordnung in ihrer jeweiligen Fassung gilt, soweit ihr die Bestimmungen dieses Vertrages nicht entgegen stehen, als integrierender Bestandteil dieses Unterpachtvertrages.

...

7. Verwaltung der Bestandfläche und Abrechnungspflichten

Der Verband der X- ist als Generalpächter berechtigt, die ihm nach dem KIGG obliegenden Verwaltungsaufgaben und Abrechnungspflichten durch den Zweigverein besorgen zu lassen.*

..."

Punkt 5 der Gartenordnung sieht für Bauwerke und Bauausführungen ua. Folgendes vor:

"Die Errichtung von Neu-, Um- und Zubauten einschließlich Kleintierstallungen bedürfen der Bewilligung der Vereinsleitung und des Verbandes und dürfen nur nach den hierfür geltenden behördlichen Vorschriften ausgeführt werden."

Punkt 12 der Gartenordnung enthält zur Beendigung der Mitgliedschaft folgende ergänzende Regelungen:

"Will ein Mitglied seine Mitgliedschaft und seinen Garten aufgeben, hat es dies dem Zweigverein rechtzeitig schriftlich bekannt zu geben, der dies unverzüglich dem Verband als Generalpächter der Fläche in geeigneter Form mitteilt. Die rechtsgültige Rücknahme einer Fläche wird jedenfalls erst zum Zeitpunkt der nachweislichen Kenntnisaufnahme durch den Verband wirksam.

Eine Vergabe einer Fläche an ein neues Mitglied ist jedenfalls ausschließlich durch den Verband möglich, der die entsprechenden schriftlichen Vereinbarungen unter Berücksichtigung des Vorschlages des Zweigvereines auszufertigen hat.

Bei einer Beendigung der Mitgliedschaft ist die eigenmächtige Entfernung von Bäumen, Sträuchern, Baulichkeiten verboten. Eine Entfernung von Bepflanzungen und Gebäuden ist ausnahmslos nur mit Zustimmung der Vereinsleitung, die diesfalls in Vertretung des Verbandes tätig wird, möglich.

...

Für Gärten in Gartenanlagen, die vom Verband langfristig angepachtet oder in dessen Eigentum stehen, gelten jedenfalls die diesbezüglichen gesetzlichen Bestimmungen des § 16 Bundeskleingartengesetz.

...

Die Vergabe eines Kleingartens obliegt ausschließlich dem Verband als Generalpächter, wobei das Vorschlagsrecht des Zweigvereins Berücksichtigung findet. Grundsätzlich kann ein Bewerber ohne Angabe von Gründen abgelehnt werden. Bei Rechtsnachfolge sind die gesetzlichen Vorschriften maßgebend."

Im Jahr 2004 wurde auf der Parzelle ** ein unterkellertes Blockhaus mit einem ausgebautem Dachraum errichtet, das im Jahr 2011 um einen Zubau erweitert wurde. Für dieses Kleingartenhaus liegt eine Baubewilligung vor und wurde der dem Bauansuchen vom 26.4.2011 beigelegte Einreichplan neben der damaligen Unterpächterin VORPÄCHTERIN als Bauherr auch von der X ** als Grundeigentümerin, sowie vom Verband und vom Zweigverein "*** im Verband der X-**" (kurz Zweigverein) unterzeichnet.

Aus Anlass der beabsichtigten Auflösung des Unterpachtverhältnisses erstattete der SV SV über Auftrag von Frau VORPÄCHTERIN am 26.6.2014 ein Gutachten zur Feststellung des Ablösebetrages auf Basis der Bestimmungen des § 16 Abs 1 KIGG und § 9 Abs. 1 KIGG über den objektiven Zeitwert der Baulichkeiten, der Kulturen und der Außenanlagen auf der Parzelle **. Nach diesem Gutachten betrug zum Bewertungsstichtag 13. Mai 2014 der Zeitwert der Baulichkeiten € 142.102,00 (inklusive Installationen und mit dem Bauwerk fest verbundener Einbauten), der Außenanlagen € 19.654,00 und der Kulturen € 2.582,00, ergibt in Summe € 164.338,00.

Bei den Außenanlagen handelt es sich ua. um die im Jahr 2000 hergestellte und beim Hausbau angeschlossene Kanal- und Winterwasseranlage mit einem Zeitwert laut Gutachten iHv € 3.314,00, dem Stromanschluss mit einem Zeitwert laut Gutachten iHv € 1.163,00 und dem Gasanschluss mit einem Zeitwert laut Gutachten iHv € 826,00.

Am 6. November 2014 schlossen Frau VORPÄCHTERIN als "Verkäufer" und die Bf. als "Käufer" eine als "Kaufvertrag" bezeichnende Vereinbarung ab, in der einleitend festgehalten wurde, dass *"in Übereinstimmung mit dem Vorstand des Vereins zur Übergabe der auf der Bodenfläche befindlichen Baulichkeiten, Außenanlagen und Anpflanzungen nachstehender Kaufvertrag abgeschlossen wird."*

Weiters heißt es im "Kaufvertrag":

*"Der Verkäufer übergibt die im Schätzgutachten 26. Juni 2014 (Anlage) enthaltenen Baulichkeiten, Außenanlagen und Kulturen der Parzelle Nr. ** an den Käufer. Das vorliegende Schätzprotokoll vom 26. Juni 2014 ist Bestandteil des Kaufvertrages und wird von beiden Vertragsparteien anerkannt. Die Baulichkeiten werden von der Käuferin gemeinschaftlich mit ihrem Ehemann EHEMANN erworben.*

In beiderseitigem Einvernehmen beträgt der zu entrichtende Kaufpreis € 165.000,00.

...

Die Verkäuferin versichert, dass die auf der Parzelle vorhandenen Gegenstände, insbesondere die Baulichkeiten, ihr ausschließliches Eigentum und nicht mit Rechten Dritter belastet sind. Die Verkäufer übertragen dieses Eigentum sowie den gärtnerischen Aufwuchs ab 15. November 2014 auf die Käufer. Die Verkäuferin erkennt an, dass durch die Zahlung des Kaufpreises sämtliche Ansprüche gegen die Käufer sowie den Verein hinsichtlich des Rechts auf Nutzung der Parzelle aus dem Pachtvertrag erloschen sind."

Am 12. November 2014 schlossen die Bf. und der Verband einen Unterpachtvertrag über die Parzelle ** ab. Die wesentlichen Bestimmungen des Unterpachtvertrages haben jenen Inhalt wie oben im Zusammenhang mit dem zwischen dem Verband und Frau VORPÄCHTERIN abgeschlossenen Pachtvertrag zitiert.

Mit Einheitswertbescheid vom 8. Mai 2018 zu EWAZ*** wurde für den Grundbesitz *"(Einfamilienhaus), Gebäude auf fremdem Grund und Boden, 1210 STR Parzelle **; Grundbuch/Katastralgemeinde 01617 *** Einlagezahl 2125 teilw. Grundstücksnummer *** teilw."* eine Nachfeststellung iSd § 22 Abs. 1 BewG durchgeführt und für die gegenständliche Baulichkeit zum Stichtag 1.1.2015 (erstmalig) ein Einheitswert iHv € 7.900,00 festgestellt. Als Art des Steuergegenstandes wurde festgestellt "Einfamilienhaus" und die Zurechnung erfolgt ab 1.1.2015 an die Bf. zur Gänze. Ein Feststellungsbescheid zu einem früheren Stichtag mit einer Zurechnung des Gebäudes an Frau VORPÄCHTERIN liegt nicht vor. Das Gebäude wurde auch nicht in einem an den Verband oder die X ** adressierten Einheitswertbescheid (mit-)erfasst.

III. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die von der Bf. vorgelegten Unterlagen und dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben und dem Inhalt der auf der homepage des Verbandes einsehbaren "Gartenordnung". Welche Feststellungen im Einheitswertverfahren über das Gebäude getroffen wurden, ergibt sich aus dem Einheitswertbescheid vom 8. Mai 2018 zu EWAZ***.

IV. Rechtslage

Der Grunderwerbsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 ua. Folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. 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. 1 GrEStG sind als Grundstücke im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

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

1. Baurechte und
2. Gebäude auf fremdem Boden.

Die Steuerschuld entsteht nach § 8 Abs. 1 GrEStG, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Abgabenrechtliche Tatbestände sind nach dem abgabenrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Abgabengesetzes und dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelung auszulegen. Im Hinblick auf die endgültige Bestimmung des Begriffs des Grundstücks im Abgabenrecht ist eine Auslegung nach außersteuerrechtlichen Regelungen – wie zB nach grundbuchsrechtlichen Bestimmungen – ausgeschlossen (vgl. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402).

Der grunderwerbsteuerrechtliche Begriff des "Gebäudes auf fremden Boden" erfasst nicht nur Superädifikate iSd § 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 iSd § 1 Abs 2 GrEStG 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; VwGH 18.08.1994, 92/16/0199; VwGH 29.6.2006, 2006/16/0004).

Wird ein auf fremdem Grund und Boden errichtetes Gebäude ohne den Grund und Boden an eine andere Person übertragen, dann unterliegt der Vorgang, wenn das Gebäude Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist, der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs 2 GrEStG. In den anderen Fällen, also wenn es Superädifikat ist, unterliegt es derselben Steuer nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG (vgl. VwGH 15.06.1956, 0345/56).

Die Frage, ob die Einstufung eines Gebäudes auf fremdem Grund in einem Einheitswertbescheid für die Entscheidung über die Grunderwerbsteuer bindend ist, in der Rechtsprechung des VwGH unterschiedlich beurteilt worden (siehe dazu 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). Nach der Judikatur des UFS kommt der bewertungsrechtlichen Beurteilung zumindest eine wesentliche Indizwirkung zu (vgl. ua. UFS 14.6.2004, RV/3429-W/02; UFS 29.10.2012, RV/2155-W/08).

§ 51 Abs. 3 BewG bestimmt, dass als Grundstück (und damit als selbständige wirtschaftliche Einheit iS des § 2 BewG) auch ein Gebäude gilt, das auf fremden Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist. Derartige Gebäude auf fremden Grund werden - wie im Gegenstandsfall nunmehr unter EWAZ*** geschehen - für sich allein selbständig als wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens oder als Betriebsgrundstücke bewertet. In den Fällen des § 51 Abs. 3 BewG gilt die allgemeine Regel, dass Gebäude auf fremdem Grund und Boden steuerlich dem zuzurechnen sind, der sie errichtet hat und dem sie wirtschaftlich gehören (VwGH 13.9.1973, Zl. 495/72 und die dort angeführten Literaturstellen). Daraus ergibt sich, dass für das Abgabenrecht die Regeln des bürgerlichen Rechts nicht ausschlaggebend sind, vielmehr muss nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten geprüft werden, wem ein derartiges Gebäude auf fremden Grund zuzurechnen ist. In diesem Zusammenhang ist § 24 Abs. 1 lit. d BAO zu beachten, wonach Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet werden (vgl. dazu UFS 30.08.2011, RV/0119-I/11).

Das Bundesgesetz vom 16. Dezember 1958 über die Regelung des Kleingartenwesens (Kleingartengesetz), BGBl. Nr. 6/1959, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2001, bestimmt auszugsweise Folgendes:

"ABSCHNITT II.

Generalpachtverträge.

Vertragsparteien

§ 4. Pachtverträge über Grundstücke (Grundstücksteile) zum Zwecke ihrer Weiterverpachtung als Kleingärten (Generalpachtverträge) dürfen bei sonstiger

Nichtigkeit nur mit Gebietskörperschaften, mit Kleingärtnervereinen, mit Verbänden der Kleingärtnervereine oder mit Unternehmern, sofern sie die Grundstücke (Grundstücksteile) an ihre Betriebsangehörigen in Unterpacht weitergeben, abgeschlossen werden.

Pachtzins bei Generalpachtverträgen

§ 5. (1) Als Pachtzins darf höchstens ein nach den Umständen des Falles, insbesondere nach der Lage und der Bodenbeschaffenheit des Grundstückes (Grundstücksteiles), angemessener Betrag vereinbart werden.

(2) Eine Änderung des Pachtzinses während der Vertragsdauer ist zulässig, wenn sich die für die Bemessung maßgeblich gewesenen Umstände wesentlich geändert haben; hiebei bleibt eine Werterhöhung des Grundstückes (Grundstücksteiles) infolge der Tätigkeit oder von Aufwendungen des General-, Unter- oder Einzelpächters außer Betracht.

...

Kündigung und Aufhebung von Generalpachtverträgen

§ 6. (1) Generalpachtverträge können nur zum Ende eines Kalenderjahres unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist gekündigt werden. Wird das Grundstück (der Grundstücksteil) für Zwecke des Eisenbahnbetriebes oder des Eisenbahnverkehrs, der Luftfahrt oder der öffentlichen Elektrizitätsversorgung benötigt und die Dringlichkeit dieser Zwecke von dem nach dem Zweck zuständigen Bundesminister bestätigt, tritt als Kündigungstermin an die Stelle des Endes des Kalenderjahres das Ende jedes Kalenderviertels und an die Stelle der halbjährigen Kündigungsfrist eine dreimonatige Kündigungsfrist.

(2) Der Verpächter kann einen auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Generalpachtvertrag nur aus einem der nachfolgenden Gründe kündigen:

a) wenn der Verpächter das Grundstück (den Grundstücksteil) zur erwerbsmäßig land- oder forstwirtschaftlichen oder erwerbsmäßig gärtnerischen Bewirtschaftung oder zu gewerblichen Zwecken für sich dringend benötigt;

b) wenn das Grundstück (der Grundstücksteil) innerhalb eines Jahres der Bebauung zugeführt oder im öffentlichen Interesse anderweitig verwendet werden soll und die Möglichkeit der fristgerechten Durchführung des Baues oder der anderweitigen Verwendung glaubhaft gemacht wird;

c) wenn der Verpächter das Grundstück (den Grundstücksteil) für andere als die unter lit. a und b genannten Zwecke für sich dringend benötigt, ein nach Lage, Flächenausmaß und Beschaffenheit angemessenes Ersatzgrundstück zur Verfügung stellt und außer der Entschädigung nach § 9 Abs. 1 einen entsprechenden Beitrag zur Verlegung des Kleingartens leistet;

d) wenn der Generalpächter trotz einer nach Eintritt der Fälligkeit mittels eingeschriebenen Briefes erfolgten Mahnung mit der Zahlung des Pachtzinses länger als drei Monate im Rückstande bleibt;

e) wenn der Generalpächter ohne zwingenden Grund trotz einer schriftlich gesetzten angemessenen Frist das Grundstück (den Grundstücksteil) nicht unterverpachtet oder nicht dafür sorgt, daß das Grundstück (der Grundstücksteil) kleingärtnerisch genutzt wird;

f) wenn dem Verpächter aus dem Fortbestande des Pachtverhältnisses ein unverhältnismäßig größerer Nachteil erwüchse als dem Generalpächter und den Unterpächtern aus der Kündigung.

(3) Der Verpächter kann einen auf bestimmte Zeit abgeschlossenen Generalpachtvertrag vor Ablauf der Vertragsdauer kündigen, wenn einer der im Abs. 2 lit. b, d, e oder f angeführten Gründe vorliegt; die Bestimmungen des Abs. 1 gelten sinngemäß.

(4) Eine Vereinbarung, wonach dem Verpächter das Kündigungsrecht unbeschränkt oder in einem weiteren als dem vorstehend bestimmten Maße zustehen soll, ist nichtig.

(5) Die Kündigung des Generalpachtvertrages kann auf einzelne Teile des Pachtgrundstückes beschränkt werden.

(6) Generalpachtverträge, die auf bestimmte Zeit abgeschlossen sind, gelten bei Zutreffen der im § 569 ZPO. angeführten Voraussetzungen als auf unbestimmte Zeit verlängert.

...

Aufwendungen

§ 9. (1) Bei Beendigung des Generalpachtverhältnisses kann der Generalpächter vom Grundeigentümer den Ersatz für die von ihm oder von den Unterpächtern 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.

...

ABSCHNITT III

Unter- und Einzelpachtverträge

Unterpachtverträge

§ 10. Die Generalpächter (§ 4) haben die von ihnen gepachteten Grundstücke (Grundstücksteile) an einzelne natürliche Personen beziehungsweise an Ehegatten oder Lebensgefährten gemeinsam in Unterpacht weiterzugeben, soweit diese Grundstücke (Grundstücksteile) nicht für Gemeinschaftseinrichtungen verwendet werden.

§ 11 Pachtzins und Ablöse bei Unterpachtverträgen.

§ 11. (1) Der Unterpachtzins besteht höchstens aus einem verhältnismäßigen Teil

a) des vom Generalpächter zu leistenden Pachtzinses,

b) der vom Generalpächter für den Pachtgrund zu leistenden Steuern und Abgaben,

c) der angemessenen Verwaltungskosten und

d) der Kosten der vom Generalpächter errichteten gemeinsamen Anlagen und Einrichtungen.

(2) Der Anteil nach Abs. 1 bestimmt sich nach dem Verhältnis der Fläche des einzelnen Kleingartens zur Gesamtfläche der in Unterpacht gegebenen Kleingärten.

(3) Eine Änderung des Unterpachtzinses während der Vertragsdauer ist zulässig, wenn sich die für die Bemessung maßgeblich gewesenen Umstände wesentlich geändert haben.

...

(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, zurückgefordert werden. Auf den Rückforderungsanspruch kann im voraus nicht verzichtet werden.

(6) Der Anspruch auf Rückforderung von Leistungen, die das nach den Abs. 1 bis 3 zulässige Ausmaß des Unterpachtzinses übersteigen, verjährt in jedem Fall innerhalb von drei Jahren, gerechnet vom Zeitpunkt der Leistung. Die Verjährung ist gehemmt, solange ein Verfahren zur Festsetzung der Höhe des Unterpachtzinses anhängig ist. Auf den Rückforderungsanspruch kann im voraus nicht verzichtet werden.

Kündigung und Aufhebung von Unterpachtverträgen.

§ 12. (1) Unterpachtverträge können nur zum 31. März oder 30. November eines jeden Jahres unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist gekündigt werden.

(2) Der Generalpächter kann den Unterpachtvertrag, gleichgültig, ob er auf unbestimmte oder bestimmte Zeit abgeschlossen ist, nur aus wichtigen Gründen kündigen. Als ein wichtiger Grund ist insbesondere anzusehen, wenn

a) der Unterpächter mit der Zahlung des Unterpachtzinses, von Umlagen oder Beiträgen, zu deren Zahlung er nach den Bestimmungen des Unterpachtvertrages oder nach den Satzungen des Kleingärtnervereines oder Verbandes der Kleingärtnervereine verpflichtet ist, trotz einer nach Eintritt der Fälligkeit mittels eingeschriebenen Briefes ausgesprochenen Mahnung länger als einen Monat im Rückstande bleibt;

b) der Unterpächter durch sein rücksichtsloses, anstößiges oder sonst grob ungehöriges Verhalten anderen Kleingärtnern das Zusammenleben verleidet;

c) der Unterpächter sich gegenüber dem Grundeigentümer oder dem Generalpächter oder deren Organen, einem Mitglied oder Organ des Kleingärtnervereines oder Verbandes der Kleingärtnervereine einer strafbaren Handlung gegen das Eigentum, die Sittlichkeit oder die körperliche Sicherheit schuldig macht, sofern es sich nicht um Fälle handelt, die nach den Umständen als geringfügig zu bezeichnen sind;

d) der Unterpächter den Kleingarten ohne zwingenden Grund länger als ein Jahr nicht im Sinne des § 1 Abs. 1 verwendet oder trotz erfolgter Mahnung die ihm bekanntgegebenen erheblichen Bewirtschaftungsmängel innerhalb einer schriftlich gesetzten angemessenen Frist nicht abstellt;

e) der Unterpächter den Kleingarten trotz erfolgter Mahnung - sei es gärtnerisch, sei es anderweitig - erwerbsmäßig nutzt oder gegen die Bestimmung des § 3 Abs. 1 oder 3 verstößt.

(3) In den Fällen des Abs. 2 lit. b und c steht dem Verhalten des Unterpächters das Verhalten der seinen Garten besuchenden Personen gleich, sofern er es unterläßt, die ihm mögliche Abhilfe zu schaffen.

(4) Als Kündigungsgrund nach Abs. 2 lit. b und c kann ein Verhalten des Unterpächters oder der im Abs. 3 genannten Personen nicht herangezogen werden, wenn seither mehr als ein halbes Jahr verstrichen ist.

(5) Die Bestimmungen des § 6 Abs. 4 sowie des § 7 Abs. 1 und 4 sind auf Unterpachtverträge sinngemäß anzuwenden.

...

Übertragung des Kleingartens

§ 14. (1) Die Übertragung der Rechte aus einem Unterpachtvertrag an einem Kleingarten auf eine andere Person bedarf zu ihrer Wirksamkeit der schriftlichen Zustimmung des Generalpächters.

(2) Weigert sich der Generalpächter ohne wichtigen Grund, der Übertragung des Kleingartens an den Ehegatten, an den Lebensgefährten (§ 14 Abs. 3 zweiter Satz MRG), an einen Verwandten in gerader Linie oder an ein Wahlkind des Unterpächters zuzustimmen, so kann das Gericht auf Antrag des Kleingärtners die Zustimmung des Generalpächters ersetzen. Die Entscheidung ist vom Bezirksgericht, in dessen Sprengel der Kleingarten liegt, im Verfahren außer Streitsachen zu treffen.

(3) Die Bestimmungen des Abs. 2 finden auf Eisenbahngrundstücke keine Anwendung.

Tod des Unterpächters

§ 15. (1) Durch den Tod des Unterpächters wird der Unterpachtvertrag aufgelöst, es sei denn, daß binnen zwei Monaten 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. Der Generalpächter hat längstens binnen einem weiteren Monat den Eintritt einer dieser Personen in den Unterpachtvertrag schriftlich anzuerkennen. ...

(2) Die in den Unterpachtvertrag gemäß Abs. 1 eintretende Person wird mit dem Wert der Aufwendungen, für die im Falle der Auflösung des Unterpachtverhältnisses im Zeitpunkte

des Todes des Unterpächters ein Entschädigungsanspruch gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz gegeben wäre, Schuldner der Verlassenschaft.

...

Aufwendungen

§ 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.

(2) Endet das Unterpachtverhältnis infolge Zeitablaufes und soll das Grundstück einer anderen Verwendung als der kleingärtnerischen Nutzung zugeführt werden, so entfällt der Ersatzanspruch nach Abs. 1, wenn der Generalpächter erklärt, gegen die Entfernung der Aufwendungen keinen Einspruch zu erheben. Eine Entfernung der Aufwendungen gegen den Willen des Generalpächters ist im Falle der Beendigung des Unterpachtverhältnisses infolge Beendigung des Generalpachtverhältnisses (§ 9 Abs. 1) nur insoweit zulässig, als sie nicht für den Grundeigentümer, in den übrigen Fällen als sie nicht für den Generalpächter notwendig oder nützlich sind.

(3) Bei Grundstücken, die im Zeitpunkt des Abschlusses des Generalpachtvertrages bereits für eine im öffentlichen Interesse gelegene Verwendung bestimmt waren und nur bis zu ihrer bestimmungsgemäßen Verwendung einstweilen für eine kleingärtnerische Nutzung überlassen werden, kann über den Ersatz der Aufwendungen im Unterpachtvertrag eine andere Regelung getroffen werden.

...

Kleingärtnervereine und Verbände der Kleingärtnervereine.

§ 19. (1) Kleingärtnervereine und Verbände der Kleingärtnervereine im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Vereine, denen die Förderung des Kleingartenwesens und die Wahrung der darauf bezüglichen Interessen ihrer Mitglieder statutengemäß obliegt.

(2) Die den Kleingärtnern nach diesem Bundesgesetze zustehenden Rechte können durch Satzungen und Gartenordnungen der Kleingärtnervereine oder der Verbände der Kleingärtnervereine weder aufgehoben noch beschränkt werden.

(3) Die Kleingärtnervereine und die Verbände der Kleingärtnervereine sind verpflichtet, die in ihrem Eigentume stehenden Grundstücke (Grundstücksteile) als Kleingärten zu verpachten, soweit diese Grundstücke (Grundstücksteile) nicht für Gemeinschaftseinrichtungen verwendet werden."

Zur Frage, ob es rechtlich möglich ist, in einem Kleingarten ein Superädifikat iSd § 435 ABGB zu errichten, hat der Oberste Gerichtshof im Beschluss OGH 22.10.2003, 9 Ob 112/03s 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)"

Gestützt auf diese zivilrechtliche Judikatur und das Erkenntnis VwGH 12.12.1985, 85/16/0064, 0065 hat der UFS in seiner Entscheidung UFS 28.1.2005, RV/3736-W/02 bejaht, dass die Auflösung eines Unterpachtvertrages ohne gleichzeitigem Abschluss eines neuen Unterpachtvertrages den Erwerb des Kleingartenhauses durch den Generalpächter zur Folge hat und daher Grunderwerbsteuerpflicht besteht.

In dem in der Folge ergangenen Erkenntnis VwGH 29.6.2006, 2006/16/004 hat der Verwaltungsgerichtshof zu dieser Konstellation Folgendes ausgesprochen:

„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, Zl. 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.

Maßgeblich ist im vorliegenden Zusammenhang, dass die wiedergegebenen Bestimmungen des Kleingartengesetzes dem Unterpächter auch den Ersatz der von ihm für Baulichkeiten getätigten Aufwendungen – wenn sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind – zuerkennen, 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 eine Verwertungsmöglichkeit eingeräumt, die über die Nutzungsmöglichkeit des Grundstückes – etwa im Rahmen eines Pachtvertrages oder eines Fruchtgenussrechtes oder ähnlicher Rechte – entscheidend hinausgeht.*

Die belangte Behörde unterstellte daher die Rückstellung des Kleingartenhauses an den Beschwerdeführer (Anmerkung BFG: = Generalpächter) gegen Zahlung des auf das Gebäude entfallenden "Entschädigungsbetrages" von ... zu Recht dem Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z. 1, Abs. 2, § 2 Abs. 2 Z. 2 GrEStG"

Aufbauend auf dieses Erkenntnis gehen UFS bzw BFG bei Vorliegen einer Vereinbarung zwischen dem "alten" und dem "neuem" Unterpächter über ein Kleingartenhaus in ständiger Rechtsprechung von einem grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang aus (vgl. UFS 22.9.2010, RV/3452-W/08; UFS 11.3.2013, RV/2180-W/09; UFS 3.9.2013, RV/4148-W/09; BFG 8.11.2016, RV/7104751/2015; BFG 30.10.2017, RV/7102754/2013) und werden auch im Rahmen der Einheitsbewertung Kleingartenhäuser stets als "Gebäude auf fremdem Boden" iSd § 51 Abs. 3 BewG qualifiziert (vgl. UFS 14.05.2012, RV/3697-W/07; UFS 16.05.2012, RV/3698-W/07; UFS 31.10.2013, RV/2488-W/11).

In einem Erkenntnis betreffend eine Gehsteigangelegenheit hat der Verwaltungsgerichtshof jüngst die Ansicht des Verwaltungsgerichtes Wien, wonach im Hinblick auf die beschränkten Kündigungsmöglichkeiten des § 12 KIGG (und auch des § 6 KIGG) ein Superädifikat in einem Kleingarten bei in fester Bauweise errichteten Gebäuden

nicht in Frage komme, weil keine zeitliche Begrenzung eines auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Grundbenützungsverhältnisses vorliege, unter Hinweis auf die Judikatur OGH 20.10.2003, 9 Ob 112/03s; OGH 18.2.2010, 6 Ob 17/10h und OGH 15.5.2014, 6 Ob 2/14h eine Absage erteilt (vgl. VwGH 14.11.2017, Ro 2017/05/0002).

In der genannten Entscheidung OGH 18.2.2010, 6 Ob 17/10h führt der Oberste Gerichtshof unter Hinweis auf Hinghofer-Szalkay/Ortner, Ausgewählte Probleme im Zusammenhang mit Kleingartenanlagen [II], wobl 2005, 357 aus, dass auf dem Kleingartengrundstück ein Gebäude regelmäßig in Form eines Superädifikats errichtet wird.

Daraus folgt für den gegenständlichen Fall:

Unstrittig ist, dass das Kleingartenhaus den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden ist und daher der Errichterin des Gebäudes, Frau VORPÄCHTERIN, auf Grund der Bestimmungen des Kleingartengesetzes und des Unterpachtvertrages bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses gegenüber dem Generalpächter (Verband) einen Anspruch auf Ersatz der von ihr getätigten Aufwendungen, begrenzt mit dem Zeitwert des Kleingartenhauses im Zeitpunkt der Aufgabe der Pachtrechte, zustand. Nach Punkt 6.9 des Unterpachtvertrages ist es dem ausscheidenden Unterpächter zwar verboten, aus Anlass der Auflösung des Unterpachtverhältnisses vom neuen Unterpachtwerber oder einem Dritten Zahlungen entgegen zu nehmen, die nicht Aufwendungsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG sind (Ablöseverbot). Aus dem Umkehrschluss ergibt sich, dass der Vorpächter den Aufwendungsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG anstatt vom Generalpächter auch direkt mit einem neuen Unterpachtwerber verrechnen kann.

Diese übliche Vorgehensweise steht damit im Einklang, dass es sich beim Kleingartenhaus idR um ein Superädifikat iSd § 235 ABGB – siehe oben – handelt und daher auch eine Übertragung des Eigentumsrechtes am Superädifikat möglich ist. Im vorliegenden Fall haben die ausscheidende Unterpächterin und die Bf. eine rechtsgeschäftliche Vereinbarung zur Übertragung des Gebäudes getroffen, in dem Frau VORPÄCHTERIN ausdrücklich versicherte, dass die Baulichkeiten ihr ausschließliches Eigentum sind. Das spricht dafür, dass hier ein Vorgang iSd § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG iVm § 2 Abs. 2 Z. 2 GrEStG verwirklicht wurde.

Aber selbst, wenn es sich bei dem gegenständlichen Kleingartenhaus nicht um ein Superädifikat iSd § 235 ABGB handeln sollte, so hat die Bf. jedenfalls eine Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG hinsichtlich der Baulichkeit erworben (vgl. dazu abermals VwGH 29.06.2006, 2006/16/0004). Ihr steht nunmehr bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses der Aufwandsersatz nach § 16 Abs. 1 KIGG nach dem dann gegebenen Sachwert (siehe Punkt 6.10 des Unterpachtvertrages) zu. Sie hat für das Kleingartenhaus auch keine Unterpacht an den Verband zu bezahlen, bemisst sich doch die Unterpacht (als anteiliger Betrag des Pachtzinses des Generalpächters – siehe § 11 Abs. 1 lit. a KIGG) nur nach der Fläche der Kleingärten (siehe § 11 Abs. 2 KIGG) und haben Werterhöhungen des Grundstückes infolge der Tätigkeit oder von Aufwendungen

des Unterpächters bei Festlegung des Pachtzinses außer Betracht zu bleiben (siehe § 5 Abs. 2 KIGG).

Der Bf. wurde das Kleingartenhaus auch mit Einheitswertbescheid vom 8. Mai 2018 zu EWAZ*** zur Gänze zugerechnet und indiziert dies auch, dass ein Erwerb des - jedenfalls wirtschaftlichen - Eigentums hinsichtlich des Kleingartenhauses durch die Bf. erfolgt ist. Da die Weitergabe der Unterpachtrechte von der Zustimmung des Verbandes als Generalpächter abhängig war – siehe dazu Punkt 5.5 des Unterpachtvertrages – wird davon ausgegangen, dass die Grunderwerbsteuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG mit Abschluss des neuen Unterpachtvertrages am 12. November 2014 entstanden ist.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Die Bf. hat insgesamt € 165.000,00 an die Vorpächterin bezahlt, wobei nur der auf die Baulichkeit (samt Zubehör) entfallende Anteil der Grunderwerbsteuer unterliegt, nicht jedoch Leistungen zur Abgeltung der Pachtrechte für das reine Grundstück. Da der Kanalanschluss, die Winterwasserleitung, der Stromanschluss und der Gasanschluss fortdauernd mit dem Gebrauch des Kleingartenhauses verbunden sind, sind diese als dessen Zugehör anzusehen (vgl. dazu BFG 30.10.2017, RV/7102754/2013 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Auf Grund des vorliegenden Gutachtens sind die Wertansätze für die auf den Erwerb des Kleingartenhauses und dessen Zugehör entfallenden Beträge unstrittig und wurde vom Finanzamt somit zu Recht die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 149.469,00 (€ 142.102,00 für die Baulichkeit zuzüglich € 3.314,00 für den Anschluss an den Kanal und die Winterwasseranlage, € 1.163,00 für den Stromanschluss und € 826,00 für den Gasanschluss) festgesetzt.

Die Bescheidbeschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

V. 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 folgte der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 29.6.2006, 2006/16/0004) und ist die Revision daher nicht zulässig.

Wien, am 29. Mai 2018