

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Miteigentümer, vertreten durch Frau VBf, X. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 09.08.2013, betreffend

1) Einheitswert zum 1. Jänner 2012 (Nachfeststellung § 22 Abs. 1 BewG);

EW-AZ 1-2-1

2) Bodenwertabgabe für die Jahre 2012 und 2013, St.Nr. 1/1

zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2012, Nachfeststellung (§ 22 Abs. 1 BewG) wird stattgegeben und der Einheitswert festgestellt mit € 89.300,00.

Der nach dem AbgÄG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert beträgt € 120.500,00.

2) Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Bodenwertabgabe für die Jahre 2012 und 2013 wird abgewiesen. Eine Befreiung nach § 3 Abs. 2 Z. 2 lit. e BWAG kann nicht gewährt werden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Herr ME1 ist zu 14/60 Anteile und die Frauen ME2 und VBf sind zu je 23/60 Anteile Eigentümer der Liegenschaft EZ 1 der KG x Z mit den Grundstücken Nr. x/1 und Nr. x/2. Laut dem Teilungsplan der ZT vom 3.10.2011, GZ 1/a, mit welchem das Grundstück Nr. x/3 mit dem Grundstück Nr. x/2 vereinigt wurde und diesem ein Teilstück des Grundstückes Nr. x/4 zugeschrieben wurde, bilden diese Grundstücke den Bauplatz 1 mit einer Gesamtfläche von 4389 m².

Mit dem Bestandvertrag vom 23. und 24. März bzw. 6. April 2011 – damals noch die Grundstücke mit den Nummern x/3 und x/2 – wurden von den Miteigentümern zwei Teilflächen dieser Grundstücke, nämlich die Teilfläche A mit ca. 900 m² und die Teilfläche

B mit ca. 70 m², an die BN vermietet. Laut Punkt II. dieses Vertrages beginnt das Bestandverhältnis am 1.4.2011 und wird auf die Dauer von 3 Jahren und 3 Monaten abgeschlossen. Es endet daher mit 30.6.2014, ohne dass es einer weiteren Aufkündigung bedarf. Der Mietzins wird im Punkt III. dieses Vertrages geregelt. Der Punkt IV. dieses Vertrages behandelt den Vertragszweck und lautet dieser wie folgt:

„ 1)

Die Vermietung erfolgt ausschließlich zu den in Absatz 2) definierten Geschäftszwecken. Beim Bestandgegenstand handelt es sich um eine unbebaute Liegenschaft. Der Mieterin ist aufgrund des benachbarten Unternehmens mit der Anschrift Y. der Bestandgegenstand bestens bekannt. Die Vermieter haften für keine wie immer geartete Beschaffenheit des Bestandgegenstandes oder dafür, dass die im Folgenden genannten Vertragszwecke erreicht werden.

2)

Der Bestandgegenstand darf - unter Berücksichtigung von Absatz 3) - von der Mieterin ausschließlich als Parkplatz, als Lagerplatz, als Fläche zum Aufstellen von Containern oder als Grünfläche genutzt werden. Weiters ist die Mieterin berechtigt, an ihrem nicht am Bestandgegenstand, sondern auf der Nachbarliegenschaft befindlichen Betriebsgebäude ein Flugdach anzubringen, das über Teile des Bestandgegenstandes reichen wird. Das Flugdach ist vor Mietvertragsende rechtzeitig zu entfernen, sodass die Mieterin den Vermietern den Bestandgegenstand im ursprünglichen Zustand ohne Flugdach bei sonstigem Schadenersatz zurückstellen wird.

Die Errichtung von Baulichkeiten ist verboten.

3)

Die Lagerung von Materialien ist nur insoweit zulässig, als dabei nur nicht kontaminierte und nicht kontaminierende Materialien gelagert werden. Die Lagerung von Materialien, mit deren Natur ein vergleichsweise erhöhtes oder nicht beherrschbares Risiko der Kontaminierung des Erdreiches oder der Verschmutzung des Grundwassers einerseits, oder aber von Immissionen aller Art, insbesondere Lärm-, Geruchs-, Staub- und Erschütterungsimmisionen, andererseits verbunden ist, sind vom erlaubten Geschäftszweck nicht umfasst und daher ausgeschlossen. Jede Nutzung ist jeweils nur im Rahmen hierfür erteilter gewerbebehördlicher und umweltrechtlicher Auflagen zulässig.

4)

Die Mieterin wird alle zur Erreichung des Vertragszweckes erforderlichen behördlichen Bewilligungen auf eigene Kosten und Risiken sowie ohne Ersatzanspruch den Vermietern gegenüber einholen. Die Vermieter übernehmen keinerlei Haftung dafür, dass solche Bewilligungen erteilt werden.

5)

Ein (wenn auch nur einmaliger) Verstoß gegen die Bestimmungen des Punktes IV. stellt einen vorzeitigen Beendigungsgrund für die Vermieter gemäß Punkt II. 3) dieses Vertrages dar. Eine Abmahnung der Mieterin ist nicht erforderlich.“

Der Unterpunkt 3) des Punktes V. Instandhaltung, Veränderung, Haftung dieses Vertrages lautet:

„ 3)

Die Mieterin ist berechtigt, Aufschüttungen auf dem Bestandgegenstand zur Errichtung von Lagerflächen sowie von Parkplätzen vorzunehmen. Die Mieterin verpflichtet sich, sämtliche beabsichtigte Veränderungen am Bestandgegenstand den Vermietern rechtzeitig anzugeben. Die Anzeige hat Art und Umfang der Veränderung sowie eine Liste der Gewerbebetriebe zu enthalten, die die Veränderung vornehmen sollen. Die Arbeiten dürfen nur von behördlich befugten Gewerbsleuten geplant und durchgeführt werden. Die Veränderungen dürfen nur mit schriftlicher Zustimmung der Vermieter durchgeführt werden.

Sämtliche von der Mieterin vorgenommene Veränderungen und Adaptierungen gehen entschädigungslos in das Eigentum der Vermieter über, soweit diese nicht von ihrem hiermit eingeräumten Wahlrecht Gebrauch machen, binnen drei Monaten nach Ende des Bestandsverhältnisses die Beseitigung und Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes auf Kosten der Mieterin zu verlangen.

Veränderungen am Bestandgegenstand (insbesondere die Errichtung von Baulichkeiten), die über den vereinbarten Vertragszweck gemäß Punkt IV. hinausgehen, sind nicht gestattet. Ein (wenn auch nur einmaliger) Verstoß gegen diese Bestimmungen stellt einen vorzeitigen Beendigungsgrund für die Vermieter gemäß Punkt II. 3) dieses Vertrages dar. Eine Abmahnung der Mieterin ist nicht erforderlich.“

Am 29. Juli 2011 wurde von der Mieterin bei der GD ein Ansuchen zur Errichtung eines Zeltes gestellt. Mit Bescheid vom 23. Jänner 2012 wurde die Bewilligung für die Errichtung eines Lagerzeltes befristet bis 31. Dezember 2016 erteilt. Laut der Anberaumung einer Augenscheinverhandlung ist das Lagerzelt 10,2 x 21,0 m groß und als Rundbogenzelt mit zughöriger Zufahrt ausgeführt.

Mit Bescheid vom 9. August 2013 erfolgte eine Nachfeststellung nach § 22 Abs. 1 BewG und wurde der Einheitswert zum 1. Jänner 2012 mit € 125.400,00 (der nach dem AbgÄG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert mit € 169.200,00) festgestellt. Bei dieser Berechnung wurde der Teilungsplan vom 3.10.2011 noch nicht berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass eine Nachfeststellung erforderlich war, weil eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) gegründet wurde. Mit Bescheiden ebenfalls vom 9. August 2013 wurde die Bodenwertabgabe für die Jahre 2012 und 2013 vorgeschrieben.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde vorgebracht, dass das Gesamtausmaß der Grundstücke laut dem Teilungsplan 4389 m² beträgt und es wurde um entsprechende Neuberechnung des Einheitswertes ersucht.

Bekanntgegeben wurde, dass auf einer Teilfläche der Grundstücke von der Firma BN ein Lagerzelt errichtet wurde und es wurde um Überprüfung gebeten, ob hier die Befreiungsbestimmungen des § 3 BWAG Anwendung finden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2013 wurde der Berufung insoweit stattgegeben, als der Einheitswert neu mit € 89.300,00 (der um 35 % erhöhte Einheitswert mit € 120.500,00) errechnet wurde. Bezuglich der Bodenwertabgabe wurde festgehalten, dass ein Lagerzelt kein Bauwerk im Sinne des Bewertungsgesetzes darstellt.

In dem gegen diese Erledigung eingebrachten Vorlageantrag wurde ausgeführt:

„*Sachverhalt:*

Das Finanzamt U. schrieb der Miteigentümergemeinschaft ME / VB mit Bescheid vom 9.8.2013 für das Grundstück, GrstNr x/2 , EZ: 1 , KG Z die Bodenwertabgabe für die Jahre 2012/13 vor.

Dagegen er hob die Miteigentümergemeinschaft Berufung und brachte ua. vor, dass aufgrund eines Bestandsvertrages mit der BN im fraglichen Zeitraum von dieser ein baubehördlich bewilligtes (Baugenehmigung der Gd vom 23.1.2012) Industrielagerzelt mit einer Grundfläche von 220 m2 auf dem fraglichen Grundstück (GrstNr x/2 , EZ: 1 , KG Z) aufgestellt sei und dieses Industrielagerzelt ein Superädifikat iS des § 3 Abs 2 Z 2 lit e BWAG darstelle, und daher die Entrichtung der Bodenwertabgabe entfalle, da unbebaute Grundstücke, auf denen sich Superädifikate befinden gemäß § 3 Abs 2 Z 2 lit e BWAG von der Entrichtung der Bodenwertabgabe ausgenommen seien.

Das Finanzamt für Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel wies die Berufung in diesem Punkt mit Berufungsvorentscheidung vom 29.8.2013 mit der Begründung ab, dass ein "Lagerzelt kein Bauwerk iS des BewG" sei.

Begründung:

Gemäß § 1 des BodenwertabgabeG 1960 (BWAG) sind Gegenstand der Bodenwertabgabe die unbebauten Grundstücke gemäß § 55 des BewG 1955 einschließlich der Betriebsgrundstücke.

Gemäß § 51 Abs 3 BewG 1955 gilt auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, als Grundstück, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.

Ein Superädifikat ist somit ein selbstständiges Grundstück, für das wie für das Grundstück, auf dem sich das Superädifikat befindet je ein Einheitswert festzustellen. Das Grundstück, auf dem sich ein Superädifikat befindet, ist dabei als nicht bebaut zu behandeln (zB. Langer, Handkommentar zum BewG Rz 3 zu §§ 51, 52 BewG).

§ 3 BWAG nimmt verschiedene Sachverhalte von der Entrichtung der Bodenwertabgabe aus. Nach § 3 Abs 2 Z 2 lit e entfällt die Entrichtung der Bodenwertabgabe für unbebaute Grundstücke, auf denen sich Superädifikate befinden.

Der Zweck des Bodenwertabgabegesetzes ist es, Bauland bzw Bauerwartungsland stärker zu belasten, um einen Angebotsdruck herbeizuführen bzw. Bodenspekulationen zu verhindern¹.

Die von der Errichtung der Bodenwertabgabe ausgenommen Tatbestände der Befreiungen des § 3 BWAG dokumentieren deutlich den bodenmarktpolitischen Zweck der Abgabe².

Für die Interpretation von Ausnahmeverordnungen im Steuerrecht gelten keine Besonderheiten. Ihre Bedeutung ist im Rahmen des möglichen Wortsinnes nach den allgemeinen Interpretationsregeln (§§ 6, 7 ABGB) zu ermitteln. Ob eine enge oder weite Interpretation angebracht ist, ergibt sich aus dem Zweck der Ausnahmeverordnung³.

Bewertungsrechtlich ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Gebäude jedes Bauwerk anzusehen, das durch räumliche Umfriedung Personen, Tieren oder Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Zutritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 15. Juni 1956, 345/56, VwSlg 1449 F/1956, vom 21. Dezember 1956, 1391/54, und vom 19. Februar 1991, 91/14/0031; vgl auch Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁴, Rz 68). Dass nach dem hg. Erkenntnis vom 21. September 2006, 2006/15/0156, VwSlg 8165 F/2006, die aus § 51 Abs. 1 BewG abgeleitete Unterscheidung zwischen Gebäude und "Betriebsvorrichtungen" für Zwecke der Investitionszuwachsprämie nach § 108e EStG 1988 nicht anwendbar ist, bedeutet nicht, dass die erwähnte Definition des Gebäudes im Rahmen der Einheitsbewertung dem Grunde nach überholt oder nicht mehr maßgebend wäre⁴.

Zivilrechtlich werden Superädifikate als selbständige Bauwerke, die auf fremden Grund in der Absicht aufgeführt werden, dass sie nicht stets darauf bleiben sollen, definiert (§ 435 ABGB). Superädifikate werden im Gegensatz zu sonstigen Gebäuden nicht Zugehör der Liegenschaft und sind Gegenstand eines besonderen Eigentumsrechts. Das Fehlen der Belassungsabsicht muss objektiv in Erscheinung treten und zwar entweder durch die Bauweise (Markt-, Praterhütten, Schrebergartenhäuschen) oder dadurch, dass das Gebäude aufgrund eines zeitlich begrenzten Benutzungsrechts errichtet wird⁵.

Das in Rede stehende Industriezelt ist jedenfalls aufgrund der Leichtbauweise und des zeitlich begrenzten Benutzungsvertrages als zivilrechtliches Superädifikat anzusehen, da es die Definition erfüllt.

Was ist nun als "Superädifikat" iS § 3 Abs 2 Z 2 lit e BWAG anzusehen?

Nach Ansicht der belangten Behörde sei ein Lagerzelt kein Gebäude iS BewG. Eine nähere Begründung wie konkrete Gesetzesbestimmungen, bisherige Entscheidungen findet sich in der Berufungsvorentscheidung nicht.

Als Gebäude iS des Bewertungsrechts sieht der VwGH jedes Bauwerk an, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt.

den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist⁶.

Außerdem sind nach § 53 Abs 4 BewG auch durch höchstens von zwei Seiten durch Wände umschlossene Räume wie offene Hallen (bzw. Überdachungen, Flugdächer) bewertungsrechtlich als Gebäude anzusehen. Ebenso nach § 53 Abs 6 lit e und f BewG Gebäude von leichter oder behelfsmäßiger Bauweise sowie einfache Holzgebäude oder offene Hallen in Holzkonstruktion.

Ein Industrie- und Lagerzelt (auch als Fertighalle, Industriezelthalle, Leichtbauhalle, Miethalle, Schnellbauhalle, Zelthalle oder Zeltlagerhalle bezeichnet) besteht aus einem Hallengerüst in korrosionsfreier Alu-Leichtbauweise, einer Wandverkleidung aus Trapezblechen und bietet Raumbedarf von 50 m² oder 4800 m² Nutzfläche. Die Lebenserwartung eines Industrie- und Lagerzelts beträgt mehr als 10 Jahre Standzeit (Dies ohne größere Investitionen für Wartungsarbeiten). Das Hallengerüst eines Industriezeltes wird je nach Beschaffenheit des Untergrunds mit langen Erdnägeln oder speziellen Schwerlastdübeln gesichert⁷.

Im konkreten Fall umfasst das Industriezelt der BN ca 220 m² Grundfläche, es ist durch Erdanker befestigt, der Boden des Lagerzeltes wurde 30 cm abgehoben und durch Schotter und Graeder für Gabelstapelfahrten befestigt und es ist bis zum 31.12.2016 bewilligt⁸. Weiters wurde ein Weg vom Lagerzelt zum Nachbargrundstück der BN durch Schotter und Graeder für Gabelstapelfahrten befestigt. Bewertungsrechtlich ist die Gebäudedefinition des VwGH erfüllt, da das Industriezelt von 4 Seiten räumlich umfriedet ist, den Endgeräten der BN durch die Konstruktion Schutz gegen äußere Einflüsse geboten ist, es den Eintritt von Menschen gestattet und mit dem Boden fest verbunden sowie von einiger Beständigkeit ist. Es ist zwischen einer offenen Lagerhalle bzw. einem Flugdach (Gebäude iS des BewG) und dem gegenständlichen Lagerzelt funktionell und was den Aufwand der Bauweise betrifft kein Unterschied festzustellen.

Weiters kann die bewertungsrechtliche Gebäudedefinition nicht abschließend beantworten, was ein Superädifikat iS des Bodenwertabgabegesetzes ist, da die vom VwGH aus den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes abgeleitete Gebäudedefinition zwar allgemein Bedeutung im Rahmen der Einheitsbewertung hat (insbesondere bei der Abgrenzung iS § 51 Abs 1 BewG, ob es sich um Gebäude oder Betriebsvorrichtungen handelt), es sich jedoch beim Bodenwertabgabegesetz um ein eigenständiges Gesetz mit einem eigenen, anderen Gesetzeszweck handelt.

Der bewertungsrechtlichen Gebäudedefinition kommt daher im Hinblick auf den Steuergegenstand des § 1 BWAG, der sich auf unbebaute Grundstücke iS § 55 BewG bezieht, lediglich Indizwirkung für die Auslegung des Ausnahmetatbestandes des § 3 Abs 2 Z 2 lit e BWAG zu. Die Auslegung des Ausnahmetatbestands ergibt sich vielmehr aus dem Zweck der Ausnahmevorschrift.

Untersucht man die Ausnahmebestimmungen bzw. Befreiungen des Bodenwertabgabegesetzes in § 3 bzw. § 9 BWAG näher sind sie Ausdruck des Zwecks

des Gesetzes, Bodenspekulationen zu verhindern (also Hortungen von Bauland für höhere Preiserzielung zu verhindern, damit insbes. gewidmetes Bauland nicht ungenutzt brach liegt). Dementsprechend sind befreit: unbebaute Grundstücke von Wohnbauträger für den späteren Zweck des Wohnbaues, land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke, unbebaute Grundstücke, für die momentan keine Widmung feststeht (und damit keine Bau-Nutzung möglich ist: Bausperre) sowie Grundstücke, auf denen Einfamilienhäuser errichtet werden (5 Jahre rückwirkend) und Superädifikate. Superädifikate iS § 3 Abs 2 Z 2 lit e BWAG sind daher im Lichte dieses Zweckes auszulegen. Daher wird man auch ein aufgrund eines Benutzungsvertrages und von der Baubehörde bewilligtes, in Leichtbauweise zu Lagerungszwecken errichtetes Industriezelt als Superädifikat iS dieser Bestimmung ansehen müssen, weil es die Liegenschaft einer baulichen Nutzung im Rahmen der konkreten Flächenwidmung 'Gemischtes Baugebiet-Betriebsbaugebiet GB II_{BG})'9 zuführt.

Für diese Interpretation spricht auch die Tatsache, dass der Ausdruck "Superädifikat" mit Ausnahme § 3 BWAG im gesamten Steuerrecht nicht vorkommt (dort wird von Gebäuden auf fremden Grund gesprochen; § 51 Abs 3 BewG, § 2 Abs 2 Z 2 GrEstG, § 10 Z 2 GrstG), sondern hauptsächlich in zivilrechtlichen Gesetzen (z.B. §§ 54b, 87, 102, 133, 134, 138, 143, 146, 153a EO) und somit der Gesetzgeber Steuerfolgen unmittelbar an den Bedeutungsgehalt des zivilrechtlichen Superädifikatsbegriffes knüpfen wollte (Methode der rechtlichen oder formalen Anknüpfung ¹⁰).

Folgerichtig muss die Entrichtung der Bodenwertabgabe für das Grundstück, GrstNr x/2 , EZ: 1 , KG Z , entfallen, da es sich um ein unbebautes Grundstück, auf dem sich ein Superädifikat iS § 3 Abs 2 Z 2 lit e BWAG befindet, handelt. Daher stellt die Miteigentümerschaft ME VB den Antrag, die Entscheidung des Finanzamtes vom 29.8.2013 dementsprechend abzuändern.

1 Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁴, Rz 90; vgl auch UFS 10.5.2004, GZ RV/0332-I/03; UFS, 09.04.2010 GZ RV/0817-L/05.; UFS, 24.07.2012. GZ RVI2500-W/07.

2 Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁴, Rz 91.

3 Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁴, Rz 422.

4 VwGH, 31.07.2012, 2008/13/0117.

5 Koziol Weiser, Bürgerliches Recht I 11 220.

6 Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁴, Rz 68.

7 Informationen eines führenden deutschen Anbieters von Leichtbauhallen, der HARZ Hallen & Zelte GmbH,:
<http://www.industriezelte.de/index.html>

8 Vgl Baugenehmigung der Gd vom 23.1.2012; Schreiben der BN vom 31.5.2011; vgl auch den bei der Gd eingereichten Bauplan des Baumeisters und Planverfassers BM .

9 Vgl Flächenwidmungsplan der Gemeinde U. für das Grundstück GrstNr x/2 , EZ: 1 , KG Z .

10 Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁴, Rz 425.“

Erwägungen

1) Einheitswert

Der Berechnung des Einheitswertes ist, wie in der Beschwerde beantragt wurde, eine Fläche von insgesamt 4389 m² zu Grunde zu legen. Diese Fläche entspricht der Gesamtfläche des Bauplatzes 1 nach dem Teilungsplan vom 3.10.2011. Der Einheitswert ist daher neu zu berechnen wie folgt:

Fläche in m ²	Wert je m ²	
4.389	20,3484	89.309,1276
Einheitswert gerundet gemäß § 25 BewG		89.300,00 €

Der gem. AbgÄG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert beträgt 120.500,00 €.

In diesem Punkt war der Beschwerde statzugeben.

2) Bodenwertabgabe

Gemäß § 1 BWAG, BGBl. Nr. 185/1960, in der für den Beschwerdefall gültigen Fassung sind Gegenstand der Bodenwertabgabe die unbebauten Grundstücke gemäß § 55 des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, einschließlich der Betriebsgrundstücke.

Die Bodenwertabgabe ist als zusätzliche Grundsteuer auf für Bauzwecke in Betracht kommende unbebaute Grundstücke konzipiert. Ihr Regelungszweck besteht darin, brachliegendes Bauland durch zusätzliche Besteuerung einer zweckentsprechenden Verwertung zuzuführen. Die Erhebung dieser Abgabe dient der Beschaffung von Bauland einerseits und der Verhinderung von Bodenspekulation andererseits (vgl. erläuternde Bemerkungen im Ausschussbericht, 353 Blg NR IX GP).

Gemäß § 51 Abs. 3 BewG gilt als Grundstück auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist.

Nach bürgerlichem Recht sind „Gebäude“ Baulichkeiten, die in der Absicht errichtet werden, dass sie stets auf dem Grund bleiben sollen. Nach § 297 ABGB gehören sie zu den unbeweglichen Sachen. Bauwerke sind an sich unselbständige Bestandteile der Liegenschaft und folgen dem Eigentum an der Liegenschaft.

Von dem Grundsatz des § 297 ABGB, dass das Eigentum am Gebäude vom Eigentum am Grund und Boden nicht getrennt werden kann, bestehen zwei Ausnahmen. Gesondertes Eigentum an einem Bauwerk kann durch Begründung eines Baurechts geschaffen werden oder es wird mit Zustimmung des Grundeigentümers auf fremdem Grund ein Bauwerk in der Absicht errichtet, dass es nicht stets darauf bleiben soll (Superädifikat oder Überbau).

Ein Grundstück, auf dem sich ein Superädifikat befindet, kann nicht schon deshalb als bebaut behandelt werden. Selbst wenn das Superädifikat als Gebäude anzusehen ist, kann das Grundstück nicht als bebaut angesehen werden, da das Gebäude in diesem Fall kraft der besonderen Regelung ein selbständiges Grundstück (ohne Grund und Boden) bildet. Das Grundstück aber, auf dem sich das fremde Gebäude befindet, ist ein unbebautes Grundstück, weil das fremde Gebäude nicht zur wirtschaftlichen Einheit dieses Grundstückes gehört und somit auch dessen Charakter (bebaut oder unbebaut) nicht mitbestimmen kann. Für das Gebäude und für den Grund und Boden, auf dem sich das Gebäude befindet, ist je ein besonderer Einheitswert festzustellen.

Nach § 3 Abs. 2 Z. 2 lit. e BWAG entfällt die Entrichtung der Bodenwertabgabe für unbebaute Grundstücke, auf denen sich Superädifikate befinden. Unbestritten ist, dass im gegenständlichen Fall unbebaute Grundstücke im Sinne des Bewertungsgesetzes vorliegen. Damit ist die erste Voraussetzung erfüllt. Entscheidend ist nunmehr, ob sich auf den gegenständlichen Grundstücken zu den maßgeblichen Zeitpunkten ein Superädifikat befunden hat.

Wie im Vorlageantrag richtig ausgeführt wurde, kommt der Ausdruck „Superädifikat“ mit Ausnahme des § 3 BWAG im Steuerrecht nicht vor. Im Steuerrecht wird sonst von Gebäuden auf fremdem Grund gesprochen.

a) Auslegung im Sinne des § 435 ABGB

§ 435 ABGB handelt von Bauwerken, die auf fremdem Grund in der Absicht ausgeführt sind, dass sie nicht stets darauf bleiben sollen, sofern sie nicht Zugehör eines Baurechtes sind.

Ein Superädifikat im Sinne des § 435 ABGB ist eine Baulichkeit nur dann, wenn es folgende Voraussetzungen erfüllt:

1) Die Bauführung muss mit Zustimmung des Grundeigentümers erfolgen. Bei einer Bauführung auf fremdem Grund ohne Wissen und Willen des Grundeigentümers würde das Gebäude dem Grundeigentümer zufallen (§ 418 ABGB). Die Zustimmung des Grundeigentümers wird in der Regel durch Abschluss eines Grundbenützungsübereinkommens erteilt, das an keine Rechtsform gebunden ist (Miete, Pacht, Bestandvertrag usw.). Das Grundbenützungsrecht wird nur auf vorübergehende Dauer eingeräumt.

2) Das Bauwerk muss in der Absicht errichtet werden, dass es nicht stets auf dem fremden Grund bleiben soll. Dem Errichter des Bauwerks muss im Zeitpunkt der Bauführung die Absicht fehlen, das Bauwerk stets auf dem Grund zu belassen. Entscheidend für die

Qualifikation eines Bauwerks als Superädifikat ist das Fehlen der Belassungsabsicht durch den Erbauer. Das Fehlen der Belassungsabsicht kann sich aus der Beschaffenheit des Gebäudes, seinem Zweck oder aus anderen Umständen, insbesondere aus einem zeitlich begrenzten Benützungsrecht an der Liegenschaft, ergeben. Der Qualifikation des Bauwerks als Superädifikat schadet es nicht, dass dem Erbauer das Schicksal des Bauwerks nach Ablauf des Grundbenützungsverhältnisses gleichgültig ist. Selbst wenn von vornherein vereinbart wurde, dass das Gebäude nach Ablauf des Grundbenützungsverhältnisses dem Grundeigentümer zufallen soll, liegt ein Superädifikat vor.

3) Das Superädifikat muss ein Bauwerk sein. Als Bauwerk im Sinne des bürgerlichen Rechtes wird eine Baulichkeit verstanden, die unter Einsatz von Arbeit und Material hergestellt wurde, eine feste, ohne Schwierigkeit wieder lösbare Verbindung mit dem Boden hat und für einen Zweck bestimmt ist, demzufolge die Baulichkeit nicht an einen anderen Ort bewegt werden soll. Als Superädifikate werden nur selbständige Gebäude, nicht aber Gebäudeteile oder einzelne Stockwerke angesehen. Auch eine unterirdische Stollenanlage kann ein Superädifikat sein.

Eine der Voraussetzungen um als Superädifikat zu gelten ist, dass der Bau mit Zustimmung der Grundeigentümer ausgeführt worden ist. Über Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes wurde der Bestandvertrag vom 23. und 24. März bzw. 6. April 2011 vorgelegt. In diesem Bestandvertrag wird unter IV. Vertragszweck im Punkt 2) letzter Satz festgehalten, dass die Errichtung von Baulichkeiten verboten ist. Auch laut V. Instandhaltung, Veränderungen, Haftung Punkt 3) dritter Absatz sind Veränderungen am Bestandgegenstand (insbesondere die Errichtung von Baulichkeiten) nicht gestattet. Es wurde kein Übereinkommen vorgelegt, mit welchem die Grundstückseigentümer der Bauführung auf dem Grundstück zugestimmt hätten. Im Gegenteil, laut dem vorgelegten Bestandvertrag ist die Errichtung von Baulichkeiten verboten. Damit fehlt eine wesentliche Voraussetzung dafür, dass das auf dem Grundstück aufgestellte Zelt als Superädifikat gewertet werden kann. Schon aus dem Grund, dass das Zelt diese Voraussetzung für ein Superädifikat nicht erfüllt, kann die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 Z. 2 lit. e BWAG bei dieser Auslegung nicht zur Anwendung kommen.

b) Auslegung im Sinne des Bewertungsgesetzes (Gebäude auf fremdem Grund und Boden)

Nach § 51 Abs. 3 BewG gilt als Grundstück auch ein Gebäude, das auf fremdem Grund und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist. Entsprechend den Besonderheiten des Bewertungsrechtes ist hier bewusst nicht von Superädifikaten, sondern von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, die Rede. Dies deshalb, weil als Grundstück oder als Bestandteil eines Grundstückes nur Gebäude gelten können, nicht aber andere Bauwerke. Der Terminus „Superädifikat“ ist wohl weiter als der Gebäudebegriff und wäre daher eher mit dem allgemeinen Ausdruck „Bauwerk“ wiederzugeben. Nur solche Superädifikate sind im gegenständlichen Zusammenhang von Interesse, die als Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinne gelten

können (Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Anmerkungen zu § 51 Abs. 3).

Der Begriff des „Gebäudes auf fremdem Grund und Boden“ ist ein steuerrechtlicher Begriff. Der steuerrechtliche Begriff des Gebäudes ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes festgelegt. Im Bewertungsrecht ist unter Gebäude jedes Bauwerk zu verstehen, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Witterungseinflüsse gewährt, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (vgl. VwGH 24.6.1991, 90/15/0112).

Ein Bauwerk ist fest mit dem Grund und Boden verbunden, wenn es auf einzelne oder durchgehende Fundamente gegründet ist. Ein Fundament setzt eine feste Verankerung durch eine gewisse Verbindung mit dem Grund und Boden voraus, die nicht durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann (vgl. Rössler/Troll, Kommentar zum dBewG, Rz 77 zu § 68). Eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden ist gegeben, wenn das Bauwerk auf einem Fundament ruht.

Nach Twaroch/Wittmann/Frühwald, aaO, können als Gebäude auf fremdem Grund und Boden außer Bauwerken, die nach der Verkehrsauffassung ohne weiteres als Gebäude anzusehen sind (z.B. Einfamilienhäuser oder Fabrikgebäude), auch Marktstände (VwGH 8.6.1955, Zl. 2254/52), mit dem Grund und Boden fest verbundene alte Eisenbahnwagen (VwGH 30.9.1965, Zl. 64/65) oder Kioske in Betracht kommen, wenn sie ortsgebunden sind und sich nach ihrer Konstruktion und bautechnischen Beschaffenheit zur Demontage und zur Aufstellung an einem anderen Ort nicht eignen (VwGH 27.5.1964, Zl. 185/64). Unter Bauwerk ist etwas grundfest errichtetes zu verstehen, das nicht an einen anderen Ort bewegt werden soll. Grundfest heißt nur, dass das Bauwerk – im Gegensatz zu einem Verkaufswagen, einem Wohnwagen, aber auch einem Zelt – nicht einfach bewegt werden soll.

Im Vorlageantrag wird ausgeführt, dass ein Industrie- und Lagerzelt (auch als Fertighalle, Industriezelthalle, Miethalle, Schnellbauhalle, Zelthalle oder Zeltlagerhalle bezeichnet) aus einem Hallengerüst in korrosionsfreier Alu-Leichtbauweise, einer Wandverkleidung aus Trapezblechen besteht und Raumbedarf von 50 m² oder 4800 m² Nutzfläche bietet. Die Lebenserwartung eines Industrie- und Lagerzeltes beträgt mehr als 10 Jahre Standzeit (dies ohne größere Investitionen für Wartungsarbeiten). Das Hallengerüst eines Industriezeltes wird je nach Beschaffenheit des Untergrunds mit langen Erdnägeln oder speziellen Schwerlastdübeln gesichert.

Laut den vorgelegten Unterlagen wurde das Lagerzelt jedoch als Rundbogenzelt ausgeführt. Diesen Unterlagen ist nicht zu entnehmen, dass die Wandverkleidung aus Trapezblechen bestehe (die Rundbögen sind mit einer Folie überzogen). Auch der Inhalt des Bestandvertrages spricht dafür, dass auf den gegenständlichen Grundstücken kein Gebäude errichtet wurde. In diesem wird nämlich festgehalten, dass die Errichtung von Bauwerken verboten ist und Veränderungen am Bestandgegenstand nicht gestattet sind.

Es wurden keine Urkunden vorgelegt, mit welchen die Grundeigentümer der Errichtung eines Bauwerkes zugestimmt hätten.

Das gegenständliche Industriezelt ist durch Erdanker befestigt. Laut Wikipedia dienen Erdanker, auch Baumanker oder Schraubanker, als Anschlagpunkt am Boden zur Aufnahme von Zug-Lasten, beispielsweise zur Bergung von Fahrzeugen, zum Verspannen von Slackleinen, zum Aspannen von Masten, oder zum Sichern von neu gepflanzten oder gebrechlichen Bäumen. Durch die Erdanker kann eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden nicht geschaffen werden, da diese ohne Schwierigkeiten wieder gelöst werden können. Damit liegt auch kein Gebäude auf fremdem Grund und Boden im Sinne des § 51 Abs. 3 BewG vor. Eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden ist hier nicht gegeben, da das Industriezelt nicht auf einem Fundament ruht. Eine Befestigung durch Erdanker kann nicht mit der Errichtung auf einem Fundament gleichgesetzt werden.

Die Auslegung des Begriffes Superädifikat im Sinne des § 3 Abs. 2 Z. 2 lit. e BWAG ist im Sinne des Bewertungsgesetzes vorzunehmen, da nach § 1 BWAG Gegenstand der Bodenwertabgabe unbebaute Grundstücke gemäß § 55 des Bewertungsgesetzes einschließlich der Betriebsgrundstücke sind. Da Gegenstand der Bodenwertabgabe unbebaute Grundstücke gemäß § 55 des Bewertungsgesetzes sind, ist es naheliegend, dass der Begriff Superädifikat auch im Sinne des Bewertungsgesetzes auszulegen ist. Damit ist der Begriff Superädifikat des § 3 Abs. 2 Z. 2 lit. e BWAG mit dem Begriff des Gebäudes im Bewertungsgesetz gleichzusetzen, genau genommen mit dem Gebäude auf fremdem Grund und Boden. Da hier kein Gebäude vorliegt, kann die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 Z. 2 lit. e BWAG nicht zur Anwendung kommen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt und es zu § 3 Abs. 2 Z. 2 lit. e BWAG noch keine Rechtsprechung gibt.

Wien, am 29. Jänner 2015