

Mag. Martin Bican, RA • Elisabethstrasse 15 • 1010 Wien



Landesverband der Kleingärtner, Siedler
und Kleintierzüchter Österreichs
zH. Herrn Regierungsrat Franz Riederer
Heßstraße 4
3100 St. Pölten

per e-mail: landesverband@kleingaertner-noe.at

Wien, am 22.3.2018
13/mg/Landesverband/Div/6SB/47.doc

Grunderwerbsteuer- und Immobilienertragsteuer bei Pachtrückgabe und Neuvergabe

Sehr geehrter Herr Präsident!

Gerne darf ich zu den Fragen der Grunderwerbsteuer- und Immobilienertragsteuerpflicht in den Fällen der Rückgabe und Neuvergabe eines Kleingartens folgendes ausführen:

1. Rückgabe eines bebauten Kleingartens an den Generalpächter:
 - 1.1. Grunderwerbsteuer:

Zunächst einmal ist vorzuschicken, dass nach dem Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) auch „Gebäude auf fremden Boden“ wie Grundstücke zu behandeln sind (§ 2 Abs 2 Z 2 GrEStG). Der Begriff des „Grundstückes auf fremden Boden“ ist ein Begriff des Steuerrechts und daher nicht gemäß den Bestimmungen des Zivilrechtes (insbesondere den Bestimmungen des ABGB über das Eigentum) auszulegen. Gemäß der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) umfasst der grunderwerbsteuerliche Begriff des „Gebäudes auf fremden Boden“ nicht nur sogenannte eigenrechtsfähige Superädifikate im Sinne des § 435 ABGB sondern auch Gebäude die unselbständiger Bestandteil der Liegenschaft sind (und daher im Eigentum des Grundeigentümer stehen.)

Unabhängig davon, ob der Unterpächter sohin Eigentum an dem Gebäude erwerben konnte oder nicht, ist ein auf einem Unterpachtgrund errichtetes Gebäude gemäß der Rechtsprechung des VwGH als „Gebäude auf fremden Boden“ im Sinne des GrEStG anzusehen.

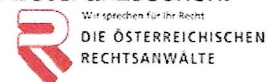
Postanschrift:
Mag. Martin Bican
Elisabethstrasse 15
1010 Wien



Telefon:
01/587 92 25
Telefax:
01/587 08 65 11

E-Mail: kanzlei@ra-bican.at
Homepage: www.ra-bican.at

Bankverbindung:
Erste Bank der oesterreichischen
Sparkassen AG
KtoNr. 286-462-19000
BLZ 20111
BIC: GIBAATWWXXX
IBAN: AT882011128646219000



Wir sprechen für ihr Recht
**DIE ÖSTERREICHISCHEN
RECHTSANWÄLTE**
Gerichtscodex: R-152118
UID: ATU62695729
DVR: 3001080

Fraglich ist, ob die Rückgabe eines mit einem solchen Gebäude bebauten Kleigartens an den Generalpächter als ein die Grunderwerbsteuerpflicht auslösender Rechtsvorgang zu qualifizieren ist.

Die Grunderwerbsteuerpflicht auslösenden Erwerbsvorgänge sind in § 1 GrEStG geregelt. In Frage kommen von den dort aufgezählten Erwerbsvorgängen nur § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG und § 1 Abs 2 GrEStG. Diese lauten wie folgt:

- § 1. (1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:
1. ein Kaufvertrag oder ein anderes **Rechtsgeschäft**, das den **Anspruch auf Übereignung** begründet,
[...]
 - (2) Der Grunderwerbsteuer unterliegen auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung **einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.**
[...]

Ein Rechtsgeschäft, also ein Vertrag, liegt meiner Ansicht nach nicht vor. Vielmehr besteht ein gesetzlicher Anspruch des zurückgebenden Unterpächters nach § 16 Kleingartengesetz (KIGG). § 16 KIGG bestimmt, 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 Werte, insofern er den wirklich gemachten Aufwand nicht übersteigt.)

Dem scheidenden Unterpächter gebührt daher auch ein Aufwandsersatz für ein auf der Unterpachtfläche errichtetes Gebäude (soweit dieses den Bauvorschriften entspricht). Diesen Aufwandsersatz kann der Generalpächter nach den Grundsätzen des § 11 Abs 5 KIGG von einem neuen Unterpächter oder nach § 9 Abs 1 KIGG bei Beendigung des Generalpachtvertrages vom Grundeigentümer begehren.

Ob dies allein bereits als Möglichkeit anzusehen ist, das Gebäude *auf eigene Rechnung zu verwerten* (wie dies § 1 Abs 2 GrESt voraussetzt), bezweifle ich. Jedoch hat der VwGH diese Frage eindeutig bejaht (VwGH 29.6.2006, 2006/16/0004). Aufgrund der Regelungen des § 16 Abs 1 KIGG sowie § 11 Abs 5 bzw. § 9 Abs 1 KIGG würden gemäß dem VwGH sowohl dem Erbauer eines solchen Gebäudes auf fremden Grund als auch dem Generalpächter eine Verwertungsmöglichkeit eingeräumt, die über die Nutzungsmöglichkeit des Grundstücks

– etwa im Rahmen eines Pachtvertrags oder eines Fruchtgenussrechts oder ähnlicher Rechte – entscheidend hinausgehen.

Gemäß dem VwGH ist daher die Rückstellung eines Kleingartenhauses gegen Zahlung des Aufwandersatzes nach § 16 Abs 1 KIGG dem Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1, Abs 2, § 2 Abs 2 Z 2 GrEStG zu unterstellen und daher für diesen Vorgang Grunderwerbsteuer zu bezahlen.

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich nach dem Wert der Gegenleistung, sohin jenem Betrag, der als Aufwandersatz für das Gebäude gebührt (und nicht etwa dem gesamten Aufwandersatz bzw. dem Teil, der für z.B. Obstbäume, Sträucher und sonstige Kulturen gebührt.)

Die Grunderwerbsteuer beträgt 3,5% von der Gegenleistung. Die Steuerschuld entsteht bereits mit der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs. Die Grunderwerbsteuer ist bis zum 15. des zweitfolgenden Monats ab diesem Erwerbsvorgang im Wege eines Parteienvertreters (Rechtsanwalt oder Notar) dem Finanzamt anzuzeigen bzw. die Steuer von diesem selbstzuberechnen. Im Falle der Selbstberechnung ist der selbstberechnete Steuerbetrag an den Parteienvertreter zu bezahlen, der diesen an das Finanzamt weiterleitet. Im Falle einer Anzeige wird die Grunderwerbsteuer vom Finanzamt mittels Bescheid vorgeschrieben.

Nach dem GrEStG sind Steuerschuldner grundsätzlich alle an einem Rechtsvorgang beteiligte Personen. Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind gemäß § 6 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) Mitschuldner zur ungeteilten Hand. Es liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, welchen Gesamtschuldner sie in Anspruch nimmt.

Zivilrechtlich kann – allerdings nur im Innenverhältnis zwischen den Parteien einer Vereinbarung - vereinbart werden, wer die Grunderwerbsteuer zu tragen hat. Im Falle der Rückgabe eines Kleingartens wird aber in den meisten Fällen eine zivilrechtliche Vereinbarung nicht getroffen, da der Anspruch auf Aufwandersatz bereits aus dem Gesetz entspringt. Im Rahmen einer einvernehmlichen Auflösung des Pachtvertrages könnte aber die Tragung der Grunderwerbsteuer durch den scheidenden Unterpächter vertraglich vereinbart werden.

Es liegt grundsätzlich im Ermessen des Finanzamtes, welchem Steuerschuldner es die Grunderwerbsteuer vorschreibt. Für gewöhnlich wird es, insbesondere wenn es die internen Vereinbarungen zwischen den Parteien nicht kennt, primär dem Erwerber des Grundstückes die Steuer vorschreiben.

Der vom Finanzamt in Anspruch genommene Beteiligte kann allenfalls bei den anderen beteiligten Regress nehmen. Der Regress bestimmt sich grundsätzlich nach der zwischen den Parteien getroffenen Vereinbarung. Sofern keine gesonderte Vereinbarung getroffen wurde, gilt meiner Ansicht nach § 896 ABGB. Nach dieser Bestimmung ist ein Mitschuldner zur ungeteilten Hand, der die ganze Schuld aus dem seinigen abgetragen hat, berechtigt, auch ohne geschehene Rechtsabtretung von den Übrigen den Ersatz und zwar, wenn kein anderes „besonderes Verhältnis“ unter ihnen besteht, zu gleichen Teilen, zu fordern. So kann meiner Ansicht nach zumindest die Hälfte der Grunderwerbsteuer von der Entschädigungssumme vom scheidenden Unterpächter verlangt werden (und sollte von der Ablösesumme einbehalten werden). Ich weise aber darauf hin, dass ich keine genau auf diesen Sachverhalt bezogene Rechtsprechung vorgefunden habe. Selbst nach dieser Ansicht trifft die zu zahlende Grunderwerbsteuer sohin jedenfalls zur Hälfte den Generalpächter.

Erfahrungsgemäß benötigt die Steuervorschreibung durch das Finanzamt im Rahmen einer Grunderwerbsteueranzeige einige Zeit. In manchen Fällen sogar ca. ein halbes Jahr. Es empfiehlt sich daher für den Generalpächter eine Grunderwerbsteueranzeige und keine Selbstberechnung machen zu lassen. Dies in der Hoffnung, dass bis zur Vorschreibung der Grunderwerbsteuer bereits ein neuer Unterpächter gefunden werden konnte.

1.2. Immobilienertragsteuer

Auch nach den die Immobilienertragsteuer regelnden Bestimmungen des Einkommenssteuergesetzes (EStG) sind Gebäude als grundstücksgleiche Rechte aufzufassen und unterliegen – so wie oben beschrieben nach dem GrEStG – auch nicht im Eigentum des Unterpächters stehende Gebäude in einem Kleingarten der Immobilienertragsbesteuerung.

Die Finanzbehörden sehen im Anspruch auf Aufwandsersatz nach § 16 Abs 1 KIGG bzw. bei dessen Zahlung auch einen der Immobilienertragsteuer unterliegenden Veräußerungsvorgang.

Es fällt daher auch bei der Rückgabe eines bebauten Unterpachtgrundes an den Generalpächter Immobilienertragsteuer an, sofern nicht ein Befreiungstatbestand (wie etwa bei selbst hergestellten Gebäuden oder bei längerem Hauptwohnsitz des Unterpächters) vorliegt.

Diese trifft allerdings den scheidenden Unterpächter und nicht den Generalpächter, weshalb ich hier nicht weiter auf die Berechnung bzw. die Bemessungsgrundlage der Immobilienertragsteuer eingehe.

2. Neuvergabe eines bebauten Unterpachtgrundes

2.1. Grunderwerbsteuer

Analog zum Fall der Rückgabe eines bebauten Unterpachtgrundes an den Generalpächter ist auch die Neuvergabe eines bebauten Unterpachtgrundes grunderwerbsteuerpflichtig. Insbesondere das Bundesfinanzgericht begründet das im Wesentlichen genauso wie zu Punkt 1.1. dargelegt; die in § 16 Abs 1 KIGG gesehene Verwertungsmöglichkeit des Gebäudes gehe auf den neuen Unterpächter über.

Da im Falle der Neuvergabe ein neuer Pachtvertrag mit dem neuen Unterpächter abgeschlossen wird, liegt dieser Neuvergabe ein Vertrag zugrunde. In diesem bzw. einer dem Pachtvertrag vorausgehenden Vereinbarung kann und muss vereinbart werden, dass die durch die Neuvergabe ausgelöste Grunderwerbsteuer vom neuen Pächter alleine zu tragen ist, damit der Generalpächter durch diese Grunderwerbsteuer nicht belastet wird. Hinsichtlich der Entstehung der Steuerschuld und der Fälligkeit der Steuer gilt das oben Ausgeführte.

2.2. Immobilienertragsteuer

Ähnlich wie bei der Grunderwerbsteuerpflicht unterliegt daher nach denselben Gesichtspunkten wie zu Punkt 1.2. dargelegt auch die Neuvergabe gegen „Weiterverrechnung“ des Aufwandsatzes gemäß § 11 Abs 5 GrEStG grundsätzlich der Immobilienertragsteuer. Die Immobilienertragsteuer ist eine besondere Entrichtungsart der Einkommensteuer und trifft daher den jeweiligen Veräußerer. Steuerschuldner der Immobilienertragsteuer ist daher in diesem Fall der Generalpächter.

Ein Befreiungstatbestand kommt wohl für den Generalpächter als Verein nur selten in Frage. Besteuert wird allerdings im Rahmen der Immobilienertragsteuer der erzielte Immobilienertrag. Dieser berechnet sich aus der Differenz zwischen dem Anschaffungskosten und dem erzielten Erlös. Zu den Anschaffungskosten zählt nicht nur der Anschaffungspreis, sohin in diesem Fall der dem scheidenden Unterpächter für das Gebäude (nicht für Aufwendungen auf das Grundstück) bezahlte Aufwandsatz sondern auch die Nebenkosten der Anschaffung wie etwa die bezahlte Grunderwerbsteuer. Der Generalpächter wird jedoch keinen solchen Immobilienertrag erwirtschaften, da er gemäß § 11 Abs 5 KIGG nur berechtigt ist, vom neuen Unterpächter den Ersatz, den er dem bisherigen Unterpächter nach § 16 Abs 1 KIGG

geleistet hat, zu verlangen und der Unterpächter berechtigt ist, Ablöseleistungen, die dieses Ausmaß übersteigen zurückzufordern. Somit wird letztlich beim Generalpächter grundsätzlich keine Immobilienertragsteuer anfallen. Auch dann, wenn der Generalpächter dem neuen Unterpächter die von ihm bei der Rückstellung getragene Grunderwerbsteuer weiterverrechnet (siehe dazu sogleich unter 2.3.). Es können aber Kosten für die doch nötige Anzeige bzw. Mitteilung an das Finanzamt anfallen.

Darüber hinaus besteht auch im Rahmen der Immobilienertragsteuer die Möglichkeit eines Antrags auf Regelbesteuerung. Dies bedeutet, dass der Immobilienertrag nach dem allgemeinen Einkommensteuertarif berechnet wird, was dann vorteilhaft ist, wenn aufgrund der Progression und geringen Einnahmen eines Vereins der allgemeine Steuersatz des Vereins unter dem pauschalen Steuersatz für Immobilienerträge von 30% bzw. bei Körperschaften 25% liegt.

Die Frage der Immobilienertragsteuer sollte daher insgesamt für den Generalpächter keine, zumindest keine nennenswerte finanzielle Belastung darstellen.

2.3. Kann die im Zuge der Rückstellung den Generalpächter zu tragende Grunderwerbsteuer auf den neuen Unterpächter überwält werden?

Wie bereits mehrfach ausgeführt, kann der Generalpächter bei Neuvergabe gemäß § 11 Abs 5 KIGG vom neuen Unterpächter den Ersatz, den er dem bisherigen Unterpächter nach § 16 Abs 1 KIGG geleistet hat, verlangen. Der Unterpächter ist berechtigt, Ablöseleistungen, die dieses Ausmaß übersteigen zurückzufordern.

Aus dem klaren Wortlaut des § 11 Abs 5 KIGG ergibt sich meiner Ansicht nach, dass wenn dem neuen Unterpächter auch die vom Generalpächter bei der Rückstellung zu tragenden Grunderwerbsteuer weiterverrechnet wird, dieser diesen Betrag zurückverlangen kann, da die vom Generalpächter getragene Grunderwerbsteuer nicht vom Aufwandsatz nach § 16 Abs 1 KIGG umfasst ist. Allerdings kann diese Rückforderung nur innerhalb eines Jahres begehrt werden.

3. Zusammenfassung

Zusammengefasst unterliegt daher nach Ansicht der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung (auch wenn es Gründe gibt, die dagegensprechen, wie etwa, dass der Aufwandsatz beim Generalpächter nur als „Durchlaufposten“ anzusehen ist, da er verpflichtet ist, die Parzelle neu zu vergeben) sowohl die Rückstellung eines bebauten Unterpachtgrundes (und

damit des darauf errichteten Kleingartenhauses) an den Generalpächter als auch die Neuvergabe eines solchen Unterpachtgrundes durch diesen sowohl der Grunderwerbsteuer als auch der Immobilienertragsteuer.

Mit freundlichen Grüßen

Mag. Martin Bican