



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P, vertreten durch S, gegen den Feststellungsbescheid (Zurechnungsfortschreibung gem. [§ 21 Abs. 4 BewG 1955](#)) des Finanzamtes A vom 19. Juli 2004, Steuernummer, betreffend Einheitswert des Grundvermögens entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 18. September 2002 schloss Herr P., der nunmehrige Berufungswerber (Bw), mit dem Generalpächter, dem Zentralverband der Kleingärtner, Siedler und Kleintierzüchter O, einen Unterpachtvertrag über xy, des Kleingartenvereins W ab.

Der Unterpachtvertrag lautet auszugsweise:

"5. Verfügungen über das Unterpachtrecht einschließlich der Baulichkeiten und Aufwandersatz bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses:

5.1. Dem (den) Unterpächtern 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 (den) Unterpächter(n) untersagt.

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

5.4. Wird das Unterpachtverhältnis durch einen der in Punkt 3.3 genannten Gründe aufgelöst, dann hat (haben) der (die) Unterpächter die auf der Kleingartenparzelle vorhandenen Baulichkeiten, Kulturen und Anlagen dort zu belassen. Dafür steht ihm (ihnen) gegen den Generalpächter ein Anspruch auf Aufwendungsersatz auf Grundlage und nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 KIGG insbesondere für die zu belassenen 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 Aufwendersatz in jeweils gültiger Fassung.

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

Am 6. November 2002 schlossen Herr P. und Frau L einen Schenkungsvertrag ab, womit Frau L. das ihr gehörende Bauwerk auf fremdem Grund = Superädifikat (Kleingartenhaus), errichtet auf dem ob der Liegenschaft xyz, welche im Eigentum der z stand, mit allen Rechten und Pflichten, Nutzen und Lasten, mit allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, so wie die Geschenkgeberin das Vertragsobjekt bisher selbst besessen und benützt hat oder doch zu besitzen berechtigt war, an Herrn P- geschenkt hat. Dieser hat die Schenkung angenommen. Weiters wurde festgehalten, dass das vorstehend angeführte Grundstück an den Generalpächter, den Zentralverband der Kleingärtner, Siedler und Kleintierzüchter O verpachtet sei und derzeit schon an Herrn P- unterverpachtet sei. Zu Steuerbemessungszwecken wurde bekannt gegeben, dass der dreifache Einheitswert des Vertragsobjektes laut Einheitswertbescheid des Lagefinanzamtes per 1.1.1996 € 22.237,89 betrage.

Das diesbezügliche Schenkungssteuerverfahren wurde vor der h. o. Behörde zu RV/0212-W/03 geführt.

Der gem. AbgÄG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert für gegenständliches Kleingartenhaus wurde zum 1. Jänner 1996 mit 7.412,63 € festgestellt.

Mit Feststellungsbescheid vom 19. Juli 2004 nahm das Finanzamt hinsichtlich des Gebäudes zum 1. Jänner 2003 eine Zurechnungsfortschreibung (gem. [§ 21 Abs. 4 BewG 1955](#)) an Herrn p vor. Die Höhe des Einheitswertes blieb unverändert.

Mit Schreiben vom 23. 7. 2004 brachte der steuerliche Vertreter namens P- Berufung ein und begründet:

„Der angefochtene Feststellungsbescheid vom 19.7.2004 führt in seiner Begründung aus, dass die Fortschreibung wegen der Änderung in der steuerlichen Zurechnung (Änderung der Eigentumsverhältnisse) erforderlich war.

Weiters ist in der Anmerkung nach der Anführung der Höhe des Einheitswertes angeführt, dass der Eigentümer von der Zurechnung betroffen ist. Dazu sei ausgeführt, dass ich, P., nicht Eigentümer des Grundbesitzes bin, der auch im Betreff so bezeichnet ist „Grundbesitz (sonstiges bebautes Grundstück) Gebäude auf fremden Grund und Boden“.

Beim betroffenen Kleingartenhaus handelt es sich um Zubehör zum Kleingartenbereich nach dem Kleingartengesetz und ist eine getrennte Verfügung sowohl zivilrechtlich als wohl auch steuerrechtlich nicht möglich. Das angesprochene Gebäude ist als unselbständiges Liegenschaftszubehör zu betrachten und kann vom Unterpächter, der ich bin, weder veräußert noch belastet werden. Es kann sich daher keinesfalls um ein Gebäude auf fremden Grund handeln, da das Recht auf Superädifikat voraussetzt, dass das Bauwerk und Grund und Boden nicht im gleichen Eigentum stehen bzw. auch getrennt veräußert und belastet werden können.

Da es sich bei dem Gebäude um Zubehör zum Kleingarten handelt, stellt dieses Gebäude bloß einen finanziellen Wert für den Fall der Aufgabe der Rechte dar und steht als Zubehör zur Kleingartenparzelle im Eigentum des Grundeigentümers bzw. Hauptverpächters.

Da der Feststellungsbescheid von einer rechtlichen Unmöglichkeit als Basis ausgeht, stelle ich den Antrag, das Finanzamt A. bzw. der Unabhängige Finanzsenat wollen den angefochtenen Bescheid vollinhaltlich aufheben.“

Hiezu erging am 30. Mai 2007 eine – laut Finanzamtsakt – begründungslose Berufungsvorentscheidung, wobei der Spruch die Abweisung der Berufung aussprach.

Am 12. Juni 2007 wurde Vorlageantrag eingebracht. Vorgebracht wird, da die Berufungsvorentscheidung unsachgerecht begründet sei, werde hinsichtlich der Berufungsentscheidung auf die Begründung der Berufung vom 23. 7. 2004 verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes findet eine Zurechnungsfortschreibung statt. Die Zurechnungsfortschreibung hat nach [§ 24 BAO](#) zu erfolgen.

Gemäß [§ 21 BewG 1955](#) sind allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibung) die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt). Dementsprechend erfolgte die steuerliche Zurechnung an den Berufungswerber zum 1. Jänner 2003.

Zur Frage, ob es sich bei Kleingartenhäusern iS des KIGG um Superädifikate handelt ist auf das Urteil des OGH 22.10.2003, [9 Ob 112/03s](#), zu verweisen, worin dieser auszugsweise ausführt:

"Ein gewolltes Abgehen von der allgemein eingeräumten Möglichkeit, auf fremdem Grund ein Bauwerk zu errichten, in der Absicht, dass es dort nicht stets bleiben solle, kann für den Bereich von Kleingärten weder dem Text des KIGG noch den Gesetzesmaterialien zum Stammgesetz (RV 472 BlgNR VIII. GP, AB 592 BlgNR VIII. GP) oder zu den nachfolgenden Novellen entnommen werden.

Im Gegenteil:

§ 16 KIGG normiert unter der Überschrift "Aufwendungen", dass der Unterpächter bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses vom Generalpächter den Ersatz für die von ihm gemachten Aufwendungen beanspruchen kann, die zur kleingärtnerischen Nutzung notwendig oder nützlich sind, insbesondere für Obstbäume, Sträucher und sonstige Kulturen; für Baulichkeiten jedoch nur, wenn sie den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sind. Der Ersatz gebührt nach dem gegenwärtigen Wert, insofern er den wirklich gemachten Aufwand nicht übersteigt (Abs. 1 leg. cit.). Aus dieser Regelung kann darauf geschlossen werden, dass der Gesetzgeber allfällige vom Unterpächter errichtete Baulichkeiten ebenfalls zu den vom Unterpächter gemachten "Aufwendungen" zählt, wenn er auch hinsichtlich der Ersatzfähigkeit von Baulichkeiten gewisse zusätzliche Einschränkungen vorsieht. Abs. 2 leg. cit. regelt weiter, dass der Ersatzanspruch nach Abs. 1 entfällt, wenn das Unterpachtverhältnis infolge Zeitablaufes endet und das Grundstück einer anderen Verwendung als der kleingärtnerischen Nutzung zugeführt werden soll, sofern der Generalpächter erklärt, gegen die Entfernung der Aufwendungen - eine Unterscheidung zwischen Baulichkeiten und anderen Aufwendungen wie in Abs. 1 erfolgt hier nicht - keinen Einspruch zu erheben. Schließlich heißt es, dass eine Entfernung der Aufwendungen gegen den Willen des Generalpächters im Falle

der Beendigung des Unterpachtverhältnisses infolge Beendigung des Generalpachtverhältnisses (§ 9 Abs. 1 KGG) 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 KGG 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)" (vgl. auch UFS 28. 11. 2005, RV/3736-W/02, ergangen zur Grunderwerbsteuer).

Der im Bewertungsrecht gebrauchte Begriff "Bestandteil" ist im Sinne des bürgerlichen Rechts auszulegen. Als Bestandteil bezeichnet man danach die Teile einer zusammengesetzten Sache. Ist die Verbindung von Teilen mit der Hauptsache so eng, dass sie von dieser tatsächlich nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnten, spricht man von unselbständigen Bestandteilen, die nicht sonderrechtsfähig sind. Das festgebaute Haus auf einem Grundstück ist dessen unselbständiger Bestandteil.

Wird ein Gebäude (wie im berufungsgegenständlichen Fall) auf dem Grundstück nicht nur zu vorübergehenden Zwecken errichtet, dh. das Gebäude so aufgeführt, dass es stets auf der Liegenschaft bleiben soll, bewirkt der Grundsatz "superficies solo cedit", dass der Grundeigentümer (zivilrechtliches) Eigentum am Gebäude erlangt, dass somit das Gebäude (unselbständiger) Bestandteil des Grund und Bodens wird.

Gegenstand der Bewertung ist die wirtschaftliche Einheit (§ 2 BewG). Bei Eigentümeridentität hinsichtlich Grund und Boden und Gebäude ist eine wirtschaftliche Einheit anzunehmen.

Nach [§ 51 Abs. 1 Satz 1 BewG 1955](#) gehören zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs.

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

Soll nun mit § 51 Abs. 3 BewG das (auf fremden Grund errichtete) Gebäude als solches als wirtschaftliche Einheit erfasst werden, dürfen keine identen Eigentumsverhältnisse vorliegen (s. Otto Taucher in Hofmeister/ Rechberger/ Zitta, Bauten auf fremden Grund, S. 279, in UFS 29.04.2003, RV/1896-L/02).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.4.1989, Zl. [88/15/0097](#)) ist unbestritten, dass steuerlich und damit auch bewertungsrechtlich ein Gebäude auch einem anderen als dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zugerechnet werden kann.

Gemäß [§ 21 BAO](#) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach [§ 21 BAO](#) hat auch im Bereich des BewG 1955 Geltung.

So werden z. B. Wirtschaftsgüter nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet, sondern demjenigen, der über sie die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Das ist derjenige, der auf die Dauer die tatsächliche Herrschaftsmacht auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (VwGH 12. 2. 1986, [84/13/0034](#)). Bei der Zurechnung eines Wirtschaftsgutes gemäß [§ 24 Abs. 1 lit. d BAO](#) kommt es nicht darauf an, welcher Rechtsanspruch auf das Wirtschaftsgut erhoben wird, sondern ob jemand die Herrschaft über das Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer tatsächlich ausübt. Das hat aber zur Voraussetzung, dass der Betreffende dazu überhaupt in der Lage ist (VwGH 18. 12. 1989, [88/15/0114](#)).

In der Regel begründen Verwaltungsrechte und Nutzungsrechte kein wirtschaftliches Eigentum. Vermag jedoch ein Steuerpflichtiger auf Grund einer besonderen Rechtsgestaltung mit einem Wirtschaftsgut wie ein Eigentümer zu schalten und walten (zB wie VwGH 7. 5. 1969, [1814/68](#), vermöge eines in einem Schenkungsvertrag vorbehaltenen Nutzungsrechtes), so ist er als dessen wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof festgestellt hat, ist vor Zurechnung eines Wirtschaftsgutes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu prüfen, ob jemand nach dem Gesamtbild der Verhältnisse über ein Wirtschaftsgut eine Herrschaft ausübt, die wirtschaftlich der Stellung nahe kommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht (VwGH 17. 2. 1992, [90/15/0117](#); 18. 5. 1995, [93/15/0095](#)).

Nach Rössler/Troll, Kommentar zum dt. Bewertungsrecht, (s. auch Otto Taucher in Hofmeister/ Rechberger/ Zitta, Bauten auf fremden Grund, S. 279, in UFS 29.04.2003,

RV/1896-L/02) sprechen insbesondere gegen die Anerkennung wirtschaftlichen Eigentums beim Errichter:

- a) die Verpflichtung, das Gebäude nach Ablauf der Vertragsdauer mit geringer Entschädigung oder entschädigungslos dem Grundeigentümer zu überlassen.
- b) das Recht des Grundeigentümers, das Gebäude vor oder nach Ablauf der Vertragsdauer abreißen lassen zu können.

Nur dann, wenn die dem Berechtigten eingeräumten Rechte derart über jene eines Fruchtnießers hinausgehen, dass die Stellung des Berechtigten eine eigentümerähnliche wird, kommt eine Zurechnung an den Berechtigten in Betracht (VwGH 18. 5. 1995, [93/15/0095](#), samt darin zitierter Vorjudikatur).

Diese Voraussetzungen sind in vorliegendem Fall gegeben.

Schon die Vor(-unter)pächterin hat das gegenständliche Kleingartenhaus nach ihren Vorstellungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und Gefahr als Bauwerberin errichtet und hier für die Benützungsbewilligung erteilt bekommen.

Mit Einreichplan vom 9. August 1993 wurde der Bauwerberin, Frau L, die Errichtung eines Kleingartenhauses, eines Hauskanals und einer Senkgrube im Kleingartenverein „W“, ab bewilligt. Die Benützungsbewilligung wurde am 18. 1. 1995 erteilt. Am 18. September 2002 schloss Herr P- mit dem Generalpächter einen Unterpachtvertrag betreffend vorzitierte Liegenschaft ab. Am 6. November 2002 wurde vorzitiertes Schenkungsvertrag mit der Vorpächterin betreffend das Kleingartenhaus abgeschlossen, wobei dieser mangels Eigentümerqualität der Vorbesitzerin angeblich ins Leere ging. Trotzdem hat der Bw schon durch den Unterpachtvertrag über die Liegenschaft das Nutzungsrecht am Gebäude erlangt. Laut Punkt 5.1 des Unterpachtvertrages vom 18. September 2002 steht dem Bw hinsichtlich der Baulichkeit im Falle der Auflösung des Pachtverhältnisses nach den jeweils gültigen rechtlichen Bestimmungen ein Aufwandsersatz zu, insbesondere als dieses den Bauvorschriften entsprechend errichtet wurde.

Nach § 16 Abs. 1 KIGG kann der Unterpächter vom Generalpächter bei Beendigung des Unterpachtverhältnisses 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.

In der Berufungsentscheidung zum Schenkungsvertrag (UFS 27. 2. 2004, RV/0212-W/03) wurde bereits zutreffend ausgeführt:

„...Da für das gegenständliche Kleingartenhaus eine Baubewilligung vorliegt ist klargestellt, dass es sich um eine Baulichkeit handelt, die den Bauvorschriften entsprechend errichtet worden ist. Somit hätte Frau L. bei Beendigung ihres Unterpachtverhältnisses Anspruch gegenüber dem Generalpächter auf Ersatz der von ihr getätigten Aufwendungen, begrenzt mit dem Wert des Kleingartenhauses im Zeitpunkt der Aufgabe der Pachtrechte, gehabt. Nach Punkt 6.9 des Unterpachtvertrages ist es dem Unterpächter 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 dem neuen Unterpachtwerber verrechnen kann....“

Damit ist aber auch klargestellt, dass die Vorbesitzerin das wirtschaftliche Eigentum an den Nachbesitzer des Kleingartenhauses übertragen kann.

Das wirtschaftliche Eigentum des Bw im Sinne des [§ 24 Abs. 1 lit. d BAO](#) ist in vorliegendem Fall zu bejahen, womit auch [§ 51 Abs. 3 BewG 1955](#) Anwendung findet und die Baulichkeit als eigene wirtschaftliche Einheit zu erfassen und (ab 1. Jänner 2003) dem Berufungswerber zuzurechnen ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 16. Mai 2012