

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr. Kurt Lehner, Steinamangererstraße 4, 7400 Oberwart über die Beschwerde vom 24.05.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24.04.2018, Erf.Nr. x 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

Verfahrensablauf

Mit Übergabsvertrag vom 16.02.2017 übergab Übergeberin ihrem Sohn NN (Beschwerdeführer, Bf.) neben land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken die Liegenschaft EZ y mit den Grundstücken Nummer 57 und 58 und dem darauf erbauten Wohnhaus. Der Vertrag weist auszugsweise folgenden Inhalt auf:

"Punkt Zweitens: Wohnungsgebrauchsrecht

Die im Punkt "Erstens" vereinbarte Übergabe erfolgt unter der Voraussetzung, dass der Übernehmer der Übergeberin und über deren ausdrückliche Anweisung auch deren Ehegatten nachstehende Rechte einräumt a) in Ansehung des Wohnhauses Dienstbarkeitsgegenstand, die Einräumung des lebenslangen, gebrauchswisen Rechts der unentgeltlichen Wohnung, bestehend in der alleinigen Benützung der im Erdgeschoß des Wohnhauses befindlichen Wohneinheit....

In diesem Zusammenhang halten die Parteien fest, dass die im Obergeschoß des Wohnhauses befindliche Wohneinheit ausschließlich aus finanziellen Mitteln des Bf. errichtet wurde und daher diesem bereits zur Gänze wirtschaftlich zuzurechnen ist.

Punkt Drittens:

Die Übergabe und Übernahme des Übergabsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss des Übernehmers erfolgt mit Vertragsunterfertigung.

Viertens: Ob der Liegenschaft EZ y ist das Pfandrecht über EUR 74.589 samt Anhang einverleibt. Die Vertragsparteien halten fest, dass der Bf bereits Personalschuldner des

gegenständlichen Wohnbauförderungsdarlehens ist und im Innenverhältnis der Parteien dieses zur Gänze zur Zahlung übernommen hat."

In einer Beilage zur Abgabenerklärung vom 20.03.2017 brachte der steuerliche Vertreter vor, dass es sich bei den Grundstücken Nr. 57 und 58 der EZ 1 um aneinander angrenzende Wohnungsgrundstücke handle. Die anderen vertragsgegenständlichen Grundstücke seien lediglich land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke. Auf den Grundstücken 57 und 58 seien das Wohnhaus und die landwirtschaftlichen Nebengebäude errichtet worden, wobei das Wohnhaus derzeit zwei Wohneinheiten umfasse. Das vor mehr als 40 Jahren errichtete Wohnhaus habe ursprünglich eine Wohnnutzfläche von 75 m² sowie einen Keller und eine Garage im Gesamtausmaß von 150 m² aufgewiesen. Der Beschwerdeführer habe in weiterer Folge aus eigenen finanziellen Mitteln einen Dachbodenausbau auf dem genannten Wohnhaus vorgenommen. Dies sei unter Zuhilfenahme eines Wohnbauförderungsdarlehens erfolgt, sodass durch den Dachbodenausbau eine weitere Wohneinheit geschaffen worden sei. Die Fertigstellung dieser Wohneinheit sei im Jahre 2004 erfolgt. Der Außenverputz mit Erhöhung des Wärmeschutzes sei neben dem Austausch der Heizungsanlage und sämtlicher Fenster erfolgt. Aus den beiliegenden Unterlagen sei ersichtlich, dass die Schaffung dieses zusätzlichen Wohnraumes ausschließlich im Auftrag und auf Rechnung des Bf. erfolgt sei. Die gegenständliche Wohneinheit im Obergeschoß sei daher wirtschaftlich ausschließlich dem Bf. zuzuordnen und werde auch wie bisher ausschließlich von diesem genutzt, sodass dieser Gebäudeteil bei der Berechnung der aufgrund des gegenständlichen Übergabvertrages entstehenden Grunderwerbsteuer nicht zum Ansatz zu bringen sei. Der Gebäudewert sei mit EUR 129.540 zu ermitteln. Da ein (Teil)Wert des Wohngebäudes von EUR 2.180,19 bereits im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert berücksichtigt sei, sei dieser Betrag vom ermittelten Gebäudewert abzuziehen, sodass als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer EUR 127.359,81 heranzuziehen sei.

Grundvermögen, Gebäudewert: 127.359,81 Euro

Steuersatz 0,5%	636,80 Euro
-----------------	-------------

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen,

Einfacher Einheitswert von 2.398,20 Euro

Steuersatz 2%	47,96 Euro
---------------	------------

Summe	684,76 Euro
-------	-------------

Nach einem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 04.07.2017 wurde die Wohnnutzfläche des Dachbodenausbaues mit 150 m² bekannt gegeben.

Mit weiterem Ergänzungsersuchen vom 04.04.2018 ersuchte die belangte Behörde um

Übermittlung der Berechnungsunterlagen für die Ermittlung des Grundstückswertes in Höhe von 127.359,81 Euro. Neben der Übermittlung der Grundstückswertberechnung auf Grundlage des Pauschalwertmodells gemäß § 2 Grundstückswertverordnung verwies der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 13.04.2018 auf einen Präzedenzfall, bei dem nachweislich vom Erwerber die werterhöhenden baulichen Maßnahmen bezahlt worden

seien. Diese Aufwendungen seien jedoch nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden.

Mit Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 wurde zu EWAZ xy der zu 1/1 Anteil der Übergeberin zuzurechnende Einheitswert für die übergebenen Grundstücke und für ein nicht übergebenes Grundstück mit EUR 2.400 festgestellt. Der für den Wohnungswert festgestellte Einheitswert wurde mit EUR 26.500 ausgewiesen.

Mit Bescheid vom 24.04.2018 setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer mit 2.611,55 Euro fest. Als Bemessungsgrundlage wurde der von der belangten Behörde für die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke festgestellte Einheitswert in Höhe von EUR 2.398,20 sowie der Grundstückswert für die übrigen Grundstücke mit EUR 315.679,62 Euro herangezogen. Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, dass sich der Grundstückswert für die übrigen Grundstücke aus dem Grundstückswert laut dem Schreiben vom 13.04.2018 (EUR 127.359,81) plus dem Grundstückswert für den Dachbodenausbau - laut Angaben 150 m² - (EUR 188.319,81) ergebe. Der Dachbodenausbau sei, wie das restliche Gebäude, dem Liegenschaftseigentümer zuzurechnen und es sei daher der gesamte Grundstückswert (Gebäudewert) als Bemessungsgrundlage heranzuziehen gewesen.

Mit Schreiben vom 23.05.2018 erhob der Bf. Beschwerde gegen den Bescheid vom 24.04.2018 mit auszugsweise nachfolgendem Inhalt:

"Der Übernehmer hat in weiterer Folge aus eigenen finanziellen Mitteln einen Dachbodenausbau auf dem genannten Wohnhaus vorgenommen. Dieser wurde unter Zuhilfenahme eines Wohnbauförderungsdarlehens durchgeführt, sodass durch diesen Dachbodenausbau eine weitere Wohneinheit geschaffen wurde. Die Fertigstellung dieser Wohneinheit erfolgte im Jahre 2004.

Im Zuge dieses Ausbaus wurden die folgenden Sanierungsmaßnahmen an dem oben näher beschriebenen Altbestand des Wohnhauses vorgenommen:

- *Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung des Wärmeschutzes*
- *Austausch der Heizungsanlage*
- *Austausch sämtlicher Fenster.*

Für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhalts aus steuerrechtlicher Sicht ist im Sinne der abgabenrechtlichen Vorschriften in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend (vgl. § 21 BAO und § 1 Abs 2 GrEStG).

Im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung fallen zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (siehe dazu auch VwGH vom 31.05.2011, 2008/15/0153).

Aus den beiliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass die Schaffung dieses zusätzlichen Wohnraumes ausschließlich im Auftrag und auf Rechnung des Bf. erfolgte. Dieser Gebäudeteil (Dachbodenausbau) wird seit seiner Fertigstellung ausschließlich von diesem genutzt. Wie sich schon aus den Feststellungen der Vertragsparteien im Übergabsvertrag vom 16.2.2017 ergibt, wurde bereits anlässlich dieses Dachbodenausbaus zwischen der Mutter und ihrem Sohn vereinbart, dass die gegenständliche Wohneinheit im Obergeschoß ausschließlich vom Bf. genutzt, gestaltet, verändert bzw. belastet oder veräußert werden darf. Dem entsprechend erteilte die Liegenschaftseigentümerin auch die Zustimmung zur grundbücherliche Sicherstellung des vom Bf. in Anspruch genommenen Wohnbauförderungsdarlehns auf der Liegenschaft, für dessen Rückzahlung er als Personalschuldner haftet.

Den gegenständliche Gebäudeteil (Dachbodenausbau) ist daher bereits seit seiner Errichtung, abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum, wirtschaftlich ausschließlich dem Bf. zuzuordnen.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für durch die vertragsgegenständliche Übergabe ausgelöste Grunderwerbsteuer ist daher entscheidend, welche Steuerobjekte tatsächlich übertragen wurden bzw. welche Objekte aus wirtschaftlicher Sicht bereits dem Übernehmer zuzuordnen sind, weil er darüber bereits vor Abschluss des Übergabsvertrags tatsächlich ausschließlich nutzungs- und verfügungsberechtigt war, und diese daher nicht Gegenstand des Übergabsvertrags sein können und somit auch nicht der Grunderwerbsteuerpflicht unterliegen. Dies trifft, wie bereits oben ausgeführt, auf den vom Bf. durchgeführten Dachbodenausbau zu, welcher, abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum, wirtschaftlich ausschließlich ihm zuzuordnen ist.

Es sei somit der in Rede stehende Gebäudeteil (Dachbodenausbau) bei der Berechnung der aufgrund des gegenständlichen Übergabsvertrages entstehenden Grunderwerbsteuer nicht in Ansatz zu bringen ist. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung wäre die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer hinsichtlich der Liegenschaft bei Anwendung der Grundstückswertverordnung, daher wie folgt zu ermitteln:

Die Grundstücke Nr. 57 und 58 der Liegenschaft sind seitens des Finanzamts im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke der Übergeberin bewertet. Somit sind der Grund und Boden, auf dem sich der Wohntrakt befindet, sowie die landwirtschaftlichen Wirtschaftsgebäude im Sinn der Information des BMF vom 13.05.2016 zur Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015 nicht gesondert in Ansatz zu bringen. Deren Bewertung ist in dem seitens des Finanzamts bekanntgegebenen Einheitswert enthalten.

Da für das Wohnhaus im Rahmen des genannten Einheitswerts ein gesonderter Wohnungswert ausgewiesen ist, ist hierfür ein Gebäudewert im Sinne der Grundstückswertverordnung zu ermitteln. Dabei sind auch die erwähnten Garagenfläche

zu berücksichtigen, die nach Angaben der Parteien zur Einstellung privater Fahrzeuge genutzt werden.

Unter Zugrundelegung der obigen Ausführungen ergibt sich somit ein Gebäudewert von 129.540,00 Euro. Da ein (Teil-)Wert des Wohngebäudes von 2.180,19 Euro bereits im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert berücksichtigt ist, ist dieser Betrag von dem ermittelten Gebäudewert in Abzug zu bringen, sodass als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ein Betrag von 127.359,81 Euro heranzuziehen ist.

Insoweit ist der Begründung des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheides zu folgen. Unter Hinweis auf die obigen Ausführungen ist jedoch ein Gebäudewert/ Grundstückswert für den vom Übergeber durchgeführten Dachbodenausbau nicht anzusetzen, da dieser bereits wirtschaftlich zur Gänze dem Übergeber zuzuordnen ist.

Hinsichtlich der Liegenschaften EZ yy und des Grund und Bodens sowie der landwirtschaftlichen Wirtschaftsgebäude der Grundstücke Nr. 57 und 58 der Liegenschaft EZ xxx kann entsprechend der Begründung des angefochtenen Bescheides auf den seitens des Finanzamts bekanntgegebenen Einheitswert von 2.398,20 Euro verwiesen." Abschließend wurde die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides und die Neufestsetzung mit EUR 684,76 beantragt.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.06.2018 als unbegründet ab. Zur Begründung führte die belangte Behörde aus, dass bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen jener Grundstückswert heranzuziehen sei, der für das Grundstück im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu ermitteln sei. Habe der spätere Erwerber Investitionen getätigt, könnten diese nicht berücksichtigt werden. (Pinetz- Kommentar zum GrEStG, TZ 99 zu § 4). Stichtag für die Wertermittlung des Grundstücks- bzw. Gebäudewertes sei das Entstehen der Steuerschuld mit Übergabe (Vertrag 16.02.2017). Es müssten auch die Investitionen für den Ausbau des Dachbodens beim Gebäudewert zusätzlich zu den Investitionen für die Sanierung des alten Hauses (Fassade, Fenster, Heizung) einberechnet werden. Der Gebäudewert für den Zubau 2004, Dachgeschoßwohnung mit Nutzfläche 150 m² ergebe EUR 188.319,81 und sei zum Erdgeschoß im sanierten Zustand mit vom Bf. selbst errechneten Wert 127.359,81 hinzuzurechnen, sodass sich die im Bescheid angesetzte Bemessungsgrundlage von 315.679,62 Euro ergebe.

Im Vorlageantrag vom 06.07.2018 brachte der Bf. ua Folgendes vor:

„[...]

Ergänzend dazu wird ausgeführt, dass die entscheidende Behörde die Beschwerde des Einschreiters im Wesentlichen mit der Begründung abweist, dass bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen für die Berechnung der Grunderwerbsteuer jener Grundstückswert heranzuziehen sei, der für das Grundstück im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ermittelt werde, wobei Investitionen des späteren Erwerbers nicht berücksichtigt werden könnten. Diesbezüglich wird auf Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 3 Rz 99, verwiesen, welcher sich wiederum auf die Information des BMF zu Vorgangsweise bei

verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, BMF-010206/0058-VI/5/2016, bezieht.

In der genannten Information des BMF wird die Frage behandelt, ob Investitionen, die ein Geschenknehmer vor der Schenkung für das geschenkte Grundstück getätigt hat, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Schenkung berücksichtigt werden können. Hierfür wird folgendes Beispiel erörtert:

„Beispiel: Frau K besitzt ein Einfamilienhaus, welches sie ihrer Enkelin L zu Wohnzwecken zur Verfügung stellt. L investiert 50.000 € in die Sanierung des Einfamilienhauses und erneuert den Außenverputz (mit Erhöhung des Wärmeschutzes), tauscht die Heizungsanlage und alle Fenster aus (= Teilsanierung iSd GrWV). 2016 schenkt K das Einfamilienhaus an L. Der Grundstückswert im Zeitpunkt der Schenkung beträgt 300.000 €.“ Hierzu wird in der Information ausgeführt, dass sich Investitionen durch den späteren Erwerber auf die Bemessungsgrundlage im Zeitpunkt der Übergabe erhöhend auswirken könnten. Die bereits getätigten Investitionen seien nicht vom (so) ermittelten Grundstückswert abzuziehen.

Der in der Information des BMF geschilderte Sachverhalt entspricht jedoch gerade nicht jenem, der der bekämpften Entscheidung zu Grunde liegt. Der Antragsteller hat keine, das Wohnhaus als Ganzes betreffende Investitionen vorgenommen oder diese behauptet. Er hat im Gegenteil eine eigenständige Wohneinheit aus seinen Mitteln geschaffen, die in weiterer Folge ausschließlich von ihm genutzt, gestaltet, verändert bzw. belastet oder veräußert werden darf. Er wurde somit bereits vor Abschluss des vorliegenden Übergabsvertrags wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm im Obergeschoß des Wohnhauses errichteten Wohneinheit. Folgerichtig ist somit ein allenfalls ermittelter Gebäudewert des in Rede stehendes Gebäudeteils (Dachbodenausbau) bei der Berechnung der aufgrund des gegenständlichen Übergabsvertrages entstehenden Grunderwerbsteuer nicht in Ansatz zu bringen, da hinsichtlich dieses Gebäudeteils durch diesen Vertrag kein steuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht wurde.

Die hier bekämpfte Beschwerdeentscheidung ist jedoch in keiner Weise auf das bereits in der Beschwerde des Antragstellers vorgebrachte Argument des wirtschaftlichen Eigentums des Antragsstellers bzw. den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eingegangen, welche im Grunderwerbsteuergesetz vorherrscht (siehe hierzu auch die Ausführungen Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 1 Rz 647ff). Demnach ist bei der Prüfung eines Sachverhalts aus grunderwerbsteuerlicher Sicht, regelmäßig auf die Umstände des Einzelfalls einzugehen (Mechtler/Pinetz, GrEStG § 2 Rz 662).

Bei Prüfung des vorliegenden Sachverhalts wäre daher bei richtiger rechtlicher Beurteilung der durch den Antragsteller errichtete und ihm wirtschaftlich zuzuordnende Gebäudeteil bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer nicht zu berücksichtigen.

Ergänzend wird bemerkt, dass es eigentümlich anmutet, dass die vorliegende Beschwerdevorentscheidung offensichtlich vom selben Referenten erlassen wurde wie der ursprüngliche bekämpfte Grunderwerbsteuerbescheid, der somit über seine eigene Entscheidung als Organwalter zu befinden hatte.

Unter Hinweis auf obige Vorbringen sowie die in der Beschwerde vom 23.05.2018 enthaltenen Ausführungen werden nunmehr die Anträge gestellt die Beschwerde vom 23.05.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen."

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 11.09.2018 durch elektronische Übermittlung vor. Dem Vorlagebericht ist folgende Stellungnahme der belangten Behörde zu entnehmen:

„ Das Finanzamt verweist auf die ausführliche Begründung im Bescheid und in der Beschwerdevorentscheidung und führt dazu ua. weiters aus:

Bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen bzw. bei dem unentgeltlichen Teil von teilentgeltlichen Erwerbsvorgängen ist jener Grundstückswert heranzuziehen, der für das Grundstück im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ermittelt wird, oder der geringere gemeine Wert, der zu diesem Zeitpunkt nachgewiesen wird. Investitionen des Erwerbers können sich auf die Bemessungsgrundlage im Zeitpunkt der Übergabe erhöhend auswirken. Die bereits getätigten Investitionen sind nicht vom so ermittelten Grundstückswert abzuziehen (vgl. Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG, § 4 Rz 99; vgl. Information BMF BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 3.8).

Weder hat der Bf. Wohnungseigentum noch sonst anteilig Eigentum an der Liegenschaft vor dem gegenständlichen Übergabsvertrag begründet. Unbestritten hat er Investitionen getätigt und einen Dachgeschoßausbau an dem Haus vorgenommen. Ob durch den Ausbau eine zweite Wohneinheit geschaffen wurde oder das Haus generell vergrößert wurde, bleibt für die Bemessung unerheblich, da solche Investitionen und Ausbauten auf jeden Fall den Wert des gesamten Gebäudes erhöhen. Der Dachgeschoßausbau ist wie das restliche Gebäude der Liegenschaftseigentümerin zuzurechnen. Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer dient der Grundstückswert zum Stichtag auf Grundlage des Pauschalwertmodells gemäß § 2 Grundstückswertverordnung.

Der Wertansatz des Gebäudewertes ist an sich nicht strittig. Strittig ist allein, ob der Wertanteil, der dem Dachbodenausbau entspricht, dem Bf. bereits vor der Übergabe als wirtschaftlicher Eigentümer zuzurechnen wäre oder nicht. Die vorgebrachten Ausführungen des Bf. zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise und zum Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG können der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Dies aus zwei Gründen,

- 1. kann den Ausführungen, dass der Bf. bereits wirtschaftliches Eigentum am ausgebauten Dachboden erlangt hätte, nicht gefolgt werden (dazu noch unten).*
- 2. selbst wenn ein Anteil am Wohngebäude aufgrund entsprechender Vereinbarungen dem Bf. schon wirtschaftlich zuzurechnen wäre (was vom FA bestritten wird), hätte dies nur*

zur Folge, dass das bisher als sonstig bebautes Grundstück (nur mit dem Wohnungswert ohne Grund und Boden) bewertete und allein der Übergeberin zugerechnete Grundstück schon wegen unterschiedlicher Zurechnungsträger und geänderter Verhältnisse selbständig als "Mietwohngrundstück mitsamt Grund und Boden" zu beurteilen wäre und nicht mehr bloß als Wohnungswert der allein der Übergeberin zugerechneten LW festgestellt werden könnte. Dies wäre auch gem. § 2 Z 1 GrWV iVm § 6 Abs. 3 GrEStG für die Übergabe zu berücksichtigen. Effekt daraus wäre, dass der Grundstückswert nicht nur mit dem Gebäudewert, sondern gem. § 2 Abs 1 GrWV samt Grundwert mit der Summe aus Grundwert und Gebäudewert anzusetzen wäre.

Dabei erfolgt mit dem Übergabsvertrag zweifellos der Erwerb des Übereignungsanspruchs gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG durch den Bf. Selbst wenn (für einen Teil) ein Erwerb gem. § 1 Abs. 2 GrEStG vorausgegangen wäre, würde dies die Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 erster Satz GrEStG nicht ausschließen. Dass eine Anrechnung auf die Bemessungsgrundlage gem. § 1 Abs. 4 dritter Satz GrEStG erfolgen könnte, würde voraussetzen, dass ein Erwerb gem. § 1 Abs. 2 GrEStG tatsächlich besteuert worden ist - was selbst nach den Ausführungen der Beschwerde nicht anzunehmen ist und auch sonst nicht ersichtlich wäre. Die Bemessungsgrundlage wäre in diesem Fall daher um den Wert des Grund und Boden (Grundwert) zu erhöhen.

Im Übrigen zu 1. (kein wirtschaftliches Eigentum) Wohnungseigentum besteht nicht und wurde nie begründet. Materiell geteiltes Eigentum oder auch Stockwerkseigentum kann seit dem Gesetz vom 30. 3. 1879, betreffend die Teilung von Gebäuden nach materiellen Anteilen, RGBI 50, nicht mehr neu errichtet werden; schon begründete Anteile bleiben jedoch bestehen (vgl das VwGHErk 30. 5. 1978, 393/77), s.a. VwGH 18. 6. 2002, 2001/16/0409.

"Eigentum am Dachbodenausbau" hätte daher nie geschaffen werden können, auch wenn dies beabsichtigt gewesen wäre. Zudem bieten aber die Ausführungen in der Ergänzung zur Abgabenerklärung, im Vertrag und in der Beschwerde auch keinerlei Anhaltspunkt dafür, dass "wirtschaftliches Eigentum" des Bf. tatsächlich bestand.

Weder aus dem Übergabsvertrag, in dem zwar angesprochen wird, dass der Bf. den Ausbau durchgeführt hat, noch aus den mit der Beschwerde vorgelegten Unterlagen lässt sich eine Vereinbarung entnehmen, mit der dem Bf. im Zuge des Ausbaus des von ihm und seiner Familie bewohnten Obergeschoßes von der Grundstückeigentümerin eine Verwertungsbefugnis, die über eine Nutzung hinaus geht, tatsächlich eingeräumt wurde. Es mag sein, dass die Investitionen auch im Hinblick auf eine erwartete Übergabe erfolgt sind und im Fall der Zerschlagung der Erwartung ein Bereicherungsanspruch allenfalls bestanden hätte. Dies ist hier aber nicht maßgeblich und auch nicht zu beurteilen.

Tatsächlich steht den aufgewendeten Investitionen ja auch eine Nutzung durch den Bf. gegenüber, obwohl er nicht Eigentümer ist. Den durchgeführten Investition steht damit ein Wert, nämlich die Nutzung gegenüber.

Dass dem Bf. dagegen bei bzw. durch den angeführten Dachbodenausbau eine über ein Benützungsrecht hinausgehendes Recht im Sinne einer Verwertungsbefugnis eingeräumt wurde, ergibt sich daraus nicht. Keineswegs lässt sich daraus ableiten, dass dem Bf. ein Rechtsanspruch auf die Substanz der Liegenschaft, ein Mitspracherecht, dem sich die Eigentümerin beugen müsste, in Bezug auf eine allfällige Veräußerung der Liegenschaft, ob, an wen und zu welchen Bedingungen verkauft würde und zur Vereinnahmung eines Verkaufserlöses, zugestanden wäre.

Eine derartige Vereinbarung liegt nicht vor. Auch aus den vorgelegten Unterlagen wie Rechnungen, Ladung zur Schlußüberprüfung und Kreditunterlagen samt bücherlicher Besicherung ergibt sich nicht, dass der Bf. wirtschaftlicher Eigentümer auch nur zu einem Teil wäre.

Die Rechnungen lauten, bis auf eine (die im Übrigen auch das Gesamtgebäude betrifft) auf den Bf. und seine Gattin, ebenso die Ladung zur Schlußüberprüfung, wie auch der Schuldschein. Nach der Logik der Beschwerde müsste daraus dann nicht nur der Bf., sondern auch seine Gattin wirtschaftliches Eigentum erworben haben.

Dem kann sich das FA aber nicht anschließen. Auch im Schuldschein und bei den durchgeführten Belastungen wird ausdrücklich und klar zwischen den Förderungswerbern (der Bf. und seine Gattin) und der Eigentümerin unterschieden und übernimmt auch die Liegenschaftseigentümerin die Verpflichtung zur ungeteilten Hand. Im Gegensatz zu den Ausführungen in der Beschwerde ergibt sich aber auch aus dem dort angeführten Belastungs- und Veräußerungsverbot keineswegs, dass der Bf. allein die ausgebaute Wohneinheit veräußern dürfte oder könnte. Verbotsberechtigte ist hier das Land.

Daraus ergibt sich keine Veräußerungsbefugnis durch den Bf. Dass bei Ausbau für Zwecke einer Wohnung für den Sohn von der Eigentümerin auch die Zustimmung zur grundbücherlichen Sicherstellung erteilt wird, ist nicht ungewöhnlich und begründet keine Verwertungsbefugnis oder wirtschaftliche Zurechnung. Es ist auch nicht ungewöhnlich, dass dem Sohn eine Wohnung im elterlichen Wohnhaus überlassen wird und er diese auch selbst entsprechend ausbaut. Eine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft oder Teile kann daraus aber nicht abgeleitet werden.

Dass der gegenständliche Gebäudeteil (Dachbodenausbau), so wie in der Beschwerde vorgebracht, daher bereits seit seiner Errichtung, abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum, wirtschaftlich ausschließlich dem Bf. zuzuordnen gewesen wäre, ist daher nicht ersichtlich. Vielmehr gilt, ein bloßer Gebäudeteil wie etwa ein ausgebautes Dachgeschoß kann nicht als selbständiges Gebäude und damit nicht als Gebäude auf fremdem Grund und Boden angesehen werden (vgl. Fellner, GrEStG, Rz 54 zu § 2 unter Hinweis auf VwGH 24.6.1991, 90/15/0112, 0113, zu § 51 Abs 3 BewG 1955).

Vergleichbar hinsichtlich einer Selbstständigkeit und Zurechnung des Gegenstandes hat das BFG im Fall des Erk. UFSW vom 29.10.2012, RV/2155-W/08 ausgesprochen:

"Bei einem Superädifikat kann das Grundeigentum im Miteigentum mehrerer Personen stehen. Die einzelne Wohneinheit, die von dem Gebäude nicht trennbar ist, kann

jedoch kein Gebäude auf fremdem Grund sein (vgl. Arnold/ Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Anm. 69 zu § 2 unter Hinweis auf VwGH 30. 4. 1981, 16/0846/78). ...

Nicht jede Verwertungsmöglichkeit, die der Grundeigentümer (und damit Gebäudeeigentümer) einem Dritten einräumt, macht das Gebäude zu einem solchen "auf fremdem Boden". Irrelevant ist überdies, wer das Gebäude errichtet, soweit es sich nicht um ein Superädifikat handelt. Ebenso wenig ist beispielsweise das von einem Pächter errichtete Gebäude stets ein solches auf "fremdem" Boden. Die dem Pächter eingeräumte Rechtsmacht muss vielmehr von solcher Qualität sein, dass der Pächter ähnlich einem Eigentümer agieren kann. Notwendige Voraussetzung ist daher, dass der Eigentümer dem Nutzungsberechtigten entweder gestattet, auf dessen Rechnung ein Gebäude zu errichten und zu verwerten, oder diesem ohne Übertragung des Grundstückes die Möglichkeit verschafft, ein bereits errichtetes Gebäude auf eigene Rechnung zu verwerten (BFH 10. 3. 1970, BStBl II, 1970, 522). Insoweit ist § 2 Abs 2 Z 2 GrEStG auch im Zusammenhang mit § 1 Abs 2 GrEStG zu lesen.

Erreicht die Rechtsposition des Nutzungsberechtigten nicht eine derartige Intensität, dass bei einem Grundstück ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 2 GrEStG erfüllt werden könnte, kann das Gebäude auch nicht zu einem solchen auf fremdem Boden werden. Daher sind auch langfristige Miet- oder Pachtverträge für sich alleine nicht ausreichend, einen Erwerbsvorgang zu erfüllen, oder ein Gebäude zu einem solchen auf fremdem Boden zu machen (Boruttau, dGrEStG14, § 2 Rn 192). Maßgebliche Kriterien sind vor allem die vertraglichen Vereinbarungen zwischen Grundeigentümer und Nutzungsberechtigten. Je nach Einzelfall werden allenfalls die Besonderheiten des Gebäudes zu berücksichtigen sein (vgl. Arnold/Arnold, aaO, Anm 71c zu § 2). ...

Im Erkenntnis des VwGH vom 04.02.2009, 2008/15/0337 betreffend Beitrag von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zum Familienlastenausgleichsfonds hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass gemäß § 186 Abs. 1 BAO für wirtschaftliche Einheiten im Sinne des Bewertungsgesetzes Einheitswerte gesondert festzustellen sind, wenn und soweit diese Feststellung für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist. Mit der Feststellung des Einheitswertes sind nach Abs. 3 leg.cit. Feststellungen über die Art des Gegenstandes der Feststellung und darüber zu verbinden, wem dieser zuzurechnen ist. Im Spruch von Einheitswertbescheiden ist somit über die Art des Bewertungsgegenstandes (der wirtschaftlichen Einheit), den Stichtag für die Wertermittlung, die Höhe des Einheitswertes sowie die Zurechnung abzusprechen (vgl. Ritz, BAO3, § 186, Tz. 3). Die Bindungswirkung eines solchen Einheitswertbescheides schließt alle Elemente des Spruches ein. Die abzuleitenden Bescheide haben demnach nicht nur von den verbindlich festgestellten Wertgrößen, sondern auch von den weiteren Feststellungen, insbesondere von denen über die Art des Gegenstandes, also über die Vermögensart, die Art der wirtschaftlichen Einheit, die Qualifizierung als Untereinheit und über die Zurechnungsträger auszugehen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1968). Entsprechend dem Feststellungs- (Grundlagen-)Charakter

des Bescheides sind die in einem Einheitswertbescheid enthaltenen Feststellungen, die für andere Bescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde zu legen. Diese Bindungs- und Folgewirkung ergibt sich in formeller Hinsicht aus § 192 BAO. Erforderlich und vorauszusetzen ist aber, dass sich die Abhängigkeit anderer Bescheide von Einheitswerten, somit die inhaltliche Folgewirkung der Einheitswertbescheide aus dem materiellen Recht ergibt (vgl. nochmals Stoll, aaO, 1966).

Auch wenn die Frage, ob die Einstufung eines Gebäudes auf fremdem Grund in einem Einheitswertbescheid für die Entscheidung über die Grunderwerbsteuer bindend ist, in der Rechtsprechung bisher unterschiedlich beurteilt worden ist, so kommt der bewertungsrechtlichen Beurteilung zumindest eine wesentliche Indizwirkung zu (vgl. UFS 14.06.2004, RV/3429-W/02).

Auf Grund der oben dargestellten Ausführungen sind in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer die durch den Bf. getätigten Investitionen mit einzubeziehen. Aus diesen Gründen erfolgt die Vorlage der Beschwerde mit dem Antrag auf Abweisung.

Im Übrigen entspricht die Entscheidung über die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung durch dieselbe Behörde, die den Bescheid erlassen hat der Konzeption und zwingenden Anordnung des § 262 BAO. Wenn dabei ein mit dem Fall bereits vertrauter Organwalter betraut wird, stößt dies auf keine Bedenken, zumal aus der früheren Bearbeitung des Geschäftsfalles eine Befangenheit nicht zu befürchten ist."

Beweiswürdigung

Diese unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr. x. Die Ermittlung des Grundstückswertes erfolgte unter Verwendung des Berechnungsprogrammes des BMF auf Basis von § 2 Grundstückswertverordnung (GrWV).

Rechtliche Beurteilung

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte (zB Übergabsverträge), die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld sobald ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Bei einem Übergabsvertrag iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist der steuerpflichtige Erwerbsvorgang bereits mit dem Verpflichtungsgeschäft verwirklicht. Ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist dann verwirklicht, wenn das auf einen Erwerbsvorgang abzielende Wollen in rechtsgeschäftliche Erklärungen umgesetzt worden ist, wenn also die Beteiligten im Verhältnis zueinander gebunden sind, unabhängig davon, ob dieser Rechtsvorgang bereits die Steuer auslöst oder nicht (Fellner, Grunderwerbsteuer: Kommentar, zu § 8, Rz 5).

Bei einem Verpflichtungsgeschäft iSd § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld in dem Zeitpunkt, indem der Erwerber einen Rechtsanspruch auf die Übertragung

des Eigentumsrechtes erwirbt, wie zu § 1 GrEStG ausgeführt wurde. (vgl. VwGH 07.05.1981, 16/1018/80).

§ 4 Abs. 1 GrEStG idF StRefG 2015/2016 ab 01.01.2016 lautet:

1) Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstückswert ist entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder*
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes zu berechnen.*

Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung sowohl die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes als auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen.....

Im Sinne der in § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 enthaltenen Ermächtigung erging zur Festlegung des Grundstückswertes die Grundstückswertverordnung - GrWV, BGBl II 2015/442.

Das erste der beiden im Gesetz alternativ vorgesehenen Ermittlungsverfahren ist das so genannte „Pauschalwert-Modell“, bei dem die Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes berechnet wird.

Das Pauschalwert-Modell ist ein vereinfachtes pauschales Wertermittlungsverfahren und stellt die einfache Selbstberechnung sowie die Vorhersehbarkeit der Grunderwerbsteuerbelastung sicher. Der nach dem Pauschalwert-Modell errechnete Grundstückswert setzt sich aus der Summe des hochgerechneten dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 Satz 1 BewG und dem Wert des Gebäudes zusammen. Der Grundstückswert nach dem Pauschalwert-Modell berücksichtigt neben der Lage des Grundstücks die Baukosten, die Bauweise und die Nutzung des Gebäudes, sowie die Nutzfläche (Bruttogrundfläche) und den Erhaltungszustand des Gebäudes. Die Ermittlung dieses Wertes wird in zwei Bestandteile, nämlich Grund und Boden sowie Gebäude aufgeteilt (Immolex 2016,01/6).

Nach § 2 Abs. 2 GrWV ist der Grundwert wie folgt zu berechnen: dreifacher (anteiliger) zuletzt festgestellter Bodenwert/m² x Grundfläche x Hochrechnungsfaktor lt. Anlage für die betreffende Gemeinde (hier HF 2).

Nach Abs. 3 dieser Bestimmung ist der Gebäudewert im Wesentlichen ausgehend von der Gebäudenutzfläche multipliziert mit dem Baukostenfaktor je Bundesland (hier Burgenland € 1.270/m²) zu ermitteln, wobei je nach Baujahr, Art des Gebäudes und eventueller

Sanierungen dieser Wert bzw. auch der Baukostenfaktor entweder mit 100 % oder in einem geringeren Umfang anzusetzen sind (§ 2 Abs. 3 Z 3, 4 und 5 GrWV).

In § 4 Abs. 1 Satz 2 GrEStG idF des Art 5 AbgÄG 2015, BGBl I 2015/163 ist die ausschließliche Zugrundelegung des Grundstückswertes als Bemessungsgrundlage ausdrücklich für die als unentgeltlich geltenden Erwerbe innerhalb des Familienverbandes gemäß § 26a GGG vorgesehen.

Gemäß § 51 Abs. 1 BewG gehört zum Grundvermögen der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs...

Erwägungen

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob die vom Bf. vor der Übergabe vorgenommenen Investitionen (Dachbodenausbau) in das der Übergeberin im Alleineigentum befindliche Wohnhaus die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer verringern oder nicht.

Die Grunderwerbsteuer ist ihrem Wesen nach als Verkehrsteuer zu verstehen, die grundsätzlich an jeden Übergang eines inländischen Grundstückes anknüpft (vgl. VwGH 28.1.1993, 92/16/0094) und den Grundstückswechsel als solchen erfasst, ohne Rücksicht auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke. Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus (vgl. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402).

Den Besteuerungsgegenstand bildet der Erwerb eines inländischen Grundstückes iSd § 2 GrEStG. Mit Ausnahme der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke ist im vorliegenden Fall für die Übergabe der Grundstücke des Grundvermögens iS des § 51 BewG unbestritten der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen. Mit Abschluss des Übergabsvertrages am 16.02.2017 ist die Steuerschuld entstanden. Gemäß § 4 Abs. 1 iVm § 8 Abs. 1 GrEStG ist bei als unentgeltlich geltenden Erwerbsvorgängen jener Grundstückswert heranzuziehen, der für das Grundstück im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ermittelt wird oder der geringere gemeine Wert, der zu diesem Zeitpunkt nachgewiesen wird. Laut Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 waren die übergebenen Liegenschaften zu 1/1 Anteilen der Übergeberin zuzurechnen. Im Spruch von Einheitswertbescheiden ist über die Art des Bewertungsgegenstandes (der wirtschaftlichen Einheit), den Stichtag für die Wertermittlung, die Höhe des Einheitswertes sowie die Zurechnung abzusprechen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 186, Tz 3).

Was als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist nach den Vorschriften des BewG zu beurteilen. Hierbei ist die Abgabenbehörde an die im Bewertungsverfahren getroffenen Feststellungen des Lagefinanzamtes gebunden (VwGH 14. 3. 1968, 1420/1421/67; 18. 3. 1971, 1599/1600/70; 18. 11. 1977, 2369/77; 9. 7. 1992; 91/16/0119, 0120; 28. 1. 1993, 91/16/0114, 0115; 20. 8. 1996, 96/16/0133; 19. 9. 2001, 2001/16/0402). Maßgebend sind die Feststellungen im Zeitpunkt des Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld (VwGH 19.

12. 1966, 1178/66). Da ein Gebäude ein einheitlicher Baukörper ist, kann an einzelnen Teilen eines Gebäudes kein selbständiges wirtschaftliches Eigentum begründet werden (vgl. VwGH 24.06.1991, 90/15/0112 mit Hinweis auf Rössler-Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz¹⁵, S. 571 unter Berufung auf BFH vom 9. Juli 1965, VI 202/64, HFR 65 S. 508).

Die Zurechnung wirtschaftlicher Einheiten (Untereinheiten) richtet sich nach § 24 BAO (vgl. Ritz, BAO⁶, § 186, Tz 4). Die Behörde hat im Einheitswertbescheid vom 31.10.2015 ua festgestellt, dass der Grundbesitz, zu dem auch das Wohnhaus zählt, ausschließlich der Mutter des Bf. zuzurechnen ist.

Gemäß § 186 Abs. 3 BAO sind mit der Feststellung des Einheitswertes Feststellungen über die Art des Gegenstandes der Feststellung und darüber zu verbinden, wem dieser zuzurechnen ist (§ 24). Sind an dem Gegenstand mehrere Personen beteiligt, so ist auch eine Feststellung darüber zu treffen, wie der festgestellte Betrag sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist (§ 192 BAO).

Im Grunderwerbsteuerverfahren besteht daher eine Bindungswirkung für die Frage, ob zB mehrere Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts grunderwerbsteuerlich als ein Grundstück anzusehen sind, an die Feststellungen im Einheitswertbescheid über das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit.

Mit dem Vorbringen, dass die vom Bf im Dachgeschoss des Wohnhauses im Jahre 2004 fertig gestellte Wohneinheit wirtschaftlich ausschließlich dem Bf zuzurechnen sei, übersieht der Bf, dass der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG darauf abstellt, ob der maßgebliche Rechtsvorgang es einem anderen als dem *Eigentümer* rechtlich oder wirtschaftlich ermöglicht, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. § 1 Abs. 2 GrEStG unterwirft Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer; sie lässt daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zur formalrechtlichen des § 1 Abs. 1 GrEStG zu (VwGH vom 28. November 1991, 88/16/0166, vom 30. Juni 2005, 2004/16/0250, je vom 28. Juni 2007, 2007/16/0048, und 2006/16/0199, 0200, und vom 18. März 2013, 2011/16/0087).

Ausgangspunkt der rechtlichen Beurteilung ist, dass mit § 1 Abs 2 GrEStG 1987 jene Fälle erfasst werden sollen, in denen der „Veräußerer“ dem „Erwerber“ in Bezug auf das Grundstück Einwirkungsmöglichkeiten gewährt, die einerseits über die Einwirkungsmöglichkeiten eines Bestandnehmers hinausgehen, andererseits aber nicht die Befugnisse erreichen, die dem Eigentümer des Grundstückes zustehen (VwGH vom 30. April 1981, 16/3281/80).

Durch § 1 Abs 2 GrEStG sollen Sachverhalte erfasst werden, bei denen es zwar nicht zu einer Änderung der Rechtszuständigkeit im Außenverhältnis kommt, bei denen der Eigentümer einem anderen aber im Innenverhältnis so weitgehende Möglichkeit zur Einflussnahme hinsichtlich des Grundstücks einräumt, dass dieser und nicht mehr der Eigentümer über die Verwertung des Grundstücks entscheiden kann (BFH vom 22. Oktober 2014, II R 41/13).

Wesentliche Voraussetzung für die Erfüllung dieses Steuertatbestandes ist eine Bindung des Eigentümers dergestalt, dass der Ermächtigte die Möglichkeit hat, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auszuüben.

Die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück hat derjenige, der sich den Wert des Grundstücks für eigene Zwecke nutzbar machen kann (vgl VwGH vom 12. Februar 1986, 84/16/0186). Auch wenn der Bf im vorliegenden Fall die Finanzierung des Dachbodenausbaues im Haus seiner Mutter aus eigenen Mitteln durchgeführt hat, erwarb er an der dadurch geschaffenen Wohneinheit im Jahr 2004 kein wirtschaftliches Eigentum. Dies war offensichtlich auch von den Vertragsparteien seinerzeit nicht so intendiert.

Dem Einwand, die Schaffung des zusätzlichen Wohnraumes sei ausschließlich im Auftrag und auf Rechnung des Bf erfolgt, wird entgegengehalten, dass die vorgelegten Rechnungen für die Umbauarbeiten nicht nur an den Bf sondern auch an dessen Ehegattin adressiert waren. Ebenso sind im Schuldschein betreffend ein Förderungsdarlehen neben dem Bf auch dessen Ehegattin als Schuldner ausgewiesen. Auftraggeber für die Arbeiten war somit nicht ausschließlich der Bf. Im Schuldschein und bei den durchgeführten Belastungen wird ausdrücklich und klar zwischen den Förderungswerbern (dem Bf. und dessen Gattin) und der Eigentümerin unterschieden und übernimmt auch die Liegenschaftseigentümerin die Verpflichtung zur ungeteilten Hand. Der Behauptung, zwischen der Übergeberin und dem Bf sei vereinbart worden, dass die gegenständliche Wohneinheit vom Bf belastet und veräußert werden dürfe, steht die im Punkt 4. des Schuldscheines von der Übergeberin eingeräumte Einwilligung zur Einverleibung eines Veräußerungsverbotes zu Gunsten des Landes Burgenland entgegen. Der rechtserheblichen Tatsache des § 1 Abs. 2 GrEStG des Bestehens der Möglichkeit zur Verwertung eines Grundstücks auf eigene Rechnung kann nur die Bedeutung zukommen, in Ansehung der eingeräumten Rechte in Bezug auf das Grundstück eine andere (Verwertungs-)Macht, zB durch Verfügung über die Substanz der Liegenschaft, als ein bloß Besitzberechtigter und Nutzungsberechtigter ausüben zu können (vgl VwGH vom 30. April 1981, 3281/80, und vom 18. März 2013, 2011/16/0087). Durch die Finanzierung des Dachbodenausbaus konnte der Bf nicht unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft ausüben. Der Bf war bis zur Übergabe der gegenständlichen Liegenschaft bloß Nutzungsberechtigter und wurde kein Wohnungseigentum begründet. Die vom Bf erfolgte Bauführung begründete keinen Grunderwerb. Ein bloßer Gebäudeteil wie etwa ein ausgebautes Dachgeschoß kann nicht als selbstständiges Gebäude und damit nicht als Gebäude auf fremdem

Grund und Boden angesehen werden (VwGH vom 24. Juni 1991, 90/15/0112). Mit den Investitionen (zB Austausch der Fenster und der Heizungsanlage), die der Schaffung einer weiteren Wohnung und insofern zweifellos der Werterhöhung des Grundstückes dienten, hat der Bf ein Forderungsrecht gegen die Mutter auf Abgeltung der getätigten Investitionen erworben.

Im Lichte obiger Ausführungen ist als Stichtag für die Bemessung der Grunderwerbsteuer der 16.02.2017 (Tag des Abschlusses des Übergabsvertrages) anzusehen ist. Sohin ist für die Steuerbemessung die zu diesem Stichtag geltende Rechtslage des GrEStG 1987 maßgebend. Dem Antrag, der Steuerbemessung den Zustand des Übergabsobjektes im Zeitpunkt vor dem Dachbodenausbau zu Grunde zu legen, kann auf Grund des klaren Gesetzesauftrages des § 4 Abs. 1 iVm § 8 Abs. 3 GrEStG nicht Rechnung getragen werden. Wie bereits vom Finanzamt ausgeführt, wurde vom Bf vor Abschluss des gegenständlichen Übergabsvertrages weder Wohnungseigentum noch sonst anteilig Eigentum an der Liegenschaft begründet. Unbestritten hat er Investitionen getätigt und einen Dachgeschoßausbau an dem Haus vorgenommen. Ob durch den Ausbau eine zweite Wohneinheit geschaffen wurde oder das Haus generell vergrößert wurde, bleibt für die Bemessung unerheblich, da solche Investitionen und Ausbauten auf jeden Fall den Wert des gesamten Gebäudes erhöhen. Der Dachgeschoßausbau war bis zur Übergabe - wie das restliche Gebäude - der Liegenschaftseigentümerin zuzurechnen.

Auch wenn im konkreten Fall der finanzielle Aufwand für die Um- und Ausbauarbeiten des Gebäudes vom Bf getragen wurde, können die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen bei der Ermittlung des Gebäudewertes nicht außer Ansatz bleiben. Das Begehren, diese Maßnahmen bei der Ermittlung des Gebäudewertes nicht zu berücksichtigen, ist nicht berechtigt, da gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 GrEStG iVm § 7 Abs. 1 Z 1 lit c GrEStG die ausschließliche Zugrundelegung des Grundstückswertes zum maßgeblichen Zeitpunkt als Bemessungsgrundlage ausdrücklich vorgesehen ist.

Dem Einwand des Beschwerdeführers, dass die Beschwerdeentscheidung offensichtlich vom selben Referenten erlassen worden sei, ist entgegenzuhalten, dass § 262 Abs. 1 BAO ausdrücklich vorsieht, dass jene Abgabenbehörde über Bescheidbeschwerden abzusprechen hat, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat. Sollte es daher dazu kommen, dass der gleiche Referent über seinen eigenen Bescheid entscheidet, steht dies nicht im Widerspruch mit dem Gesetz. Die Personengleichheit schadet daher nicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Graz, am 20. Jänner 2020