

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Michael Jöstl, Bozner Platz 1, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 18. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. September 2018, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

1. Mit **"Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag" vom 21.10.1998** hatte A (= Beschwerdeführerin, Bf) von der Fa. X-GmbH an der Liegenschaft in EZ1 (= Gst12 im Gesamtausmaß von 734 m²) 25/481 ideelle Miteigentumsanteile erworben. Unter Punkt II.2. wurde als *"Kaufpreis für diese 25/481 ideellen Miteigentumsanteile"* ein Betrag von ATS 690.000 vereinbart. Laut Punkt III.1. wurde, gestützt auf das Sachverständigengutachten des Ing. B vom 7.7.1998, Wohnungseigentum wie folgt begründet: 456 (= Nutzwerte)/481 Anteile verbunden mit Wohnungseigentum an den Wohneinheiten Top 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8 und 9 für die Verkäuferin; 25/481 Anteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Dachbodeneinheit Top 7 für die Bf. Erwerbszweck ist der Dachbodenausbau durch die Bf auf ihre alleinigen Kosten (Pkt. III.2.i)

unter ausdrücklicher Zustimmung der Verkäuferin (Pkt. IV.5.), wobei sich die Bf nach Abschluss des Ausbaues zu einer Umparifizierung auf ihre Kosten verpflichtet (Pkt. III.2.j). In Pkt. III.2.k. verpflichtet sich die Verkäuferin, "die nach dem Ergänzungsgutachten aufgrund des ausgebauten Dachgeschosses allenfalls erforderliche Abtretung von Nutzwerten an die Käuferin kostenlos vorzunehmen sowie eine entsprechende Urkunde zur bücherlichen Durchführung der Umparifizierung in verbücherungsfähiger Form zu unterfertigen."

2. In dem am **8.5./23.5.2018** zwischen denselben Parteien geschlossenen "**Änderungsvertrag zum Wohnungseigentumsvertrag**" wurde, nach Verweis auf obige Bestimmungen zum Dachbodenausbau samt Umparifizierung, zunächst festgehalten, dass die Bf den Dachboden in drei Wohnungen Top 7A, 7B und 7C ausgebaut hat.

Aus diesem Grund war zwecks Neufestsetzung der Nutzwerte vom bisherigen Sachverständigen ein neues Gutachten am 23.2.2004 erstellt worden, wonach im Sinne des § 9 Abs. 2 und 4 WEG 2002 folgende zusätzliche Nutzwerte (NW) festzusetzen sind:
Top 7A: Nutzfläche rund 50 m², 41 NW; Top 7B: Nutzfläche rund 45 m², NW 35; Top 7C: Nutzfläche rund 52 m², NW 41. Die gesamten NW erhöhten sich damit von bisher 481 auf neu 573. Laut Aufstellung verfügt die Bf anstelle von bisher 25/481-Anteilen über nunmehr zusammen 117/573-Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an den Wohnungen Top 7A, 7B und 7C. Laut SV-Befund war vormaliger Gegenstand der Begründung von Wohnungseigentum neben den Wohnungen der Verkäuferin der "nicht ausgebauten Dachboden Top 7".

Im Änderungsvertrag Pkt. II. wird festgehalten, dass sich sohin die Gesamtnutzwerte um 92 Anteile auf 573 NW erhöhen und die Übertragung der zwecks Neuparifizierung erforderlichen Anteile unentgeltlich erfolgt.

Gemäß Vertragspunkt III. übergibt die X-GmbH 92/573 Miteigentumsanteile aus ihren Anteilen in das Eigentum der Bf.

Sämtliche mit der Vertragserrichtung verbundenen Kosten, insbesondere die daraus resultierende Grunderwerbsteuer, sind von der Bf zu tragen (Pkt. V.).

3. Am 14.9.2018 wurde vom Rechtsvertreter der Bf dem Finanzamt eine Grundstückswert-Berechnung übermittelt, wonach ua. der Grundwert (Bodenfläche 734 m²) gesamt € 720.115,44 beträgt.

Im Schreiben selben Datums wird ausgeführt, nach Ansicht der Bf falle für den Änderungsvertrag keine Grunderwerbsteuer mehr an, da mit Bezahlung des Kaufpreises lt. vormaligem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag bereits Grunderwerbsteuer für den gegenständlichen Rechtserwerb entrichtet worden sei. Dort sei auf Seite 5 Punkt k ausdrücklich die Verpflichtung der Verkäuferin enthalten, eine im Zuge der Umparifizierung erforderliche Abtretung von Nutzwerten kostenlos vorzunehmen. Der nunmehrige Änderungsvertrag enthalte lediglich die Umsetzung dieser seinerzeitigen Vereinbarung.

4. Das Finanzamt hat daraufhin betr. den Änderungsvertrag der Bf mit **Bescheid vom 18.9.2018**, ErfNr, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 229.099,66 gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 idGF. die 0,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 1.145,50 vorgeschrieben.

Begründend wird (sinngemäß) ausgeführt, steuerliche Bemessungsgrundlage sei aufgrund der unentgeltlichen Übertragung von 15,2213 % der Nutzwerte der anteilige Grundstückswert. Dieser sei, mangels tatsächlicher Werte, ausgehend von einer Nutzfläche von 573 m² entsprechend der Nutzwerte, Wohnhaus-Baujahr 2004, ohne Sanierung, geschätzt worden. Daraus ergebe sich der Grundstückswert samt Grund und Boden in Höhe von gesamt € 1.505.125,44 bzw. anteilig = 15,2213 % mit € 229.099,66.

5. Im Akt erliegt dazu ein Grundstückswert-Berechnungsblatt des Finanzamtes, woraus hervorgeht:

Grundwert gesamt € 720.115,44; *Gebäudewert*: ausgehend von Bj. 2004, keine Sanierungsmaßnahmen (zB neue Heizung, Fenster etc.), Nutzfläche 573 m² (= ausgewiesene NW), ergibt bei Baukostenfaktor x € 1370 = € 785.010.

Grundstückswert gesamt (Grund und Gebäude): € 1.505.125,44, übergebener NW-Anteil lt. Aktenvermerk 15,2213 %.

6. In der dagegen rechtzeitig erhobenen **Beschwerde** wird die ersatzlose Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet, das Finanzamt habe aus dem Änderungsvertrag einen unentgeltlichen Erwerb abgeleitet. Der Änderungsvertrag sehe für die Abtretung der Anteile deshalb keine weitere Gegenleistung vor, weil die Bf bereits mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag aus 1998 für ihren Eigentumserwerb samt damit verbundener erforderlicher Abtretung von Liegenschaftsanteilen und Nutzwerten den Gesamtkaufpreis von ATS 690.000 bezahlt habe; die diesbezügliche Grunderwerbsteuer habe sie entrichtet. Aus der Verpflichtung der Verkäuferin lt. Punkt III.k zur kostenlosen NW-Abtretung im Zuge der Umparifizierung ergebe sich, dass mit Änderungsvertrag diese Vereinbarung lediglich mehr umgesetzt werde. Es sei daher iSd § 8 GrEStG keine zusätzliche Steuerschuld entstanden.

7. Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** vom 6.11.2018 wird dahin begründet, dass es sich beim Änderungsvertrag um die tatsächliche Übertragung von Grundstücksanteilen an die Bf handle und diese erst mit dem Änderungsvertrag erfolgt sei. Die frühere Vereinbarung aus 1998 sei nur insoweit bedeutsam, als daraus in Punkt III.k. die Übereignung ohne weitere Gegenleistung hervorgehe. Aus diesem Grund bilde der anteilige Grundstückswert gem. § 4 Abs. 1 GrEStG die Bemessungsgrundlage.

8. Mit **Vorlageantrag** vom 23.11.2018 wurde die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (BFG) ohne weitere Begründung begehrt.

II. Sachverhalt:

An Sachverhalt zu beurteilen sind die im Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 21.10.1998 und im Änderungsvertrag zu diesem Wohnungseigentumsvertrag vom 8.5./23.5.2018 zwischen der Bf und der X-GmbH getroffenen, obangeführten Vereinbarungen.

III. Rechtslage:

1. Gesetzliche Bestimmungen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 idGF. unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idGF. ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert zu berechnen.

Der Grundstückswert berechnet sich ua. aus der Summe des hochgerechneten (anteiligen) Bodenwertes (§ 53 BewG) und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes. Die näheren Modalitäten hiezu ergeben sich aus der Verordnung des BMfF betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (Grundstückswertverordnung – GrWV), BGBl II 2015/442 idGF.

Nach § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG beträgt die Steuer bei einem unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken für die ersten € 250.000: 0,5 % des Grundstückswertes.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

2. Rechtsprechung:

Zu den "anderen Rechtsgeschäften" im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählt ua. der Tauschvertrag (vgl. VwGH 30.4.1999, 99/16/0111, 0112), das ist nach § 1045 ABGB ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird. Bei Austausch von zwei Grundstücken liegen zwei grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge, beim Tausch eines Grundstückes gegen eine bewegliche Sache liegt nur *ein* steuerpflichtiger Erwerbsvorgang vor (VwGH 2.5.1961, 1305/60).

Die Grunderwerbsteuer erfasst den Grundstückswechsel als solchen ohne Rücksicht auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke. Sie ist eine Rechtsverkehrsteuer, die nach ihrem Wesen an jeden Übergang eines inländischen Grundstückes anknüpft (VwGH 28.1.1993, 92/16/0094, 0095 u.v.a.). Jeder Erwerbsvorgang bildet sohin einen in sich abgeschlossenen Steuerfall und löst jeweils selbständig eine Grunderwerbsteuerpflicht aus (vgl. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402 u.v.a.). Bei mehreren Erwerbsvorgängen ist grundsätzlich jeder Erwerbsvorgang, worunter schon das Verpflichtungsgeschäft zu verstehen ist, grunderwerbsteuerpflichtig (vgl. VwGH 9.8.2001, 2000/16/0085). Es ist dabei für die Frage der

Steuerbarkeit eines Rechtsvorganges ohne Bedeutung, ob diesem in Bezug auf dasselbe Grundstück ein anderer Rechtsvorgang vorausgegangen ist, und ob für diesen Grunderwerbsteuer anfällt oder nicht. (vgl. zu vor auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rzn. 8, 74 und 195 zu § 1).

Wenn sich der Nutzwert eines Wohnungseigentumsobjektes nach Vollendung der Bauführung durch bauliche Vorgänge auf der Liegenschaft – zB durch Zu- und Umbauten, Dachausbau – wesentlich ändert, so sind die Nutzwerte neu festzusetzen (vgl. § 9 Abs. 3 iVm Abs. 2 Z 4 WEG 2002).

Durch die Neuparifizierung tritt noch keine Änderung der Miteigentumsanteile ein, da diese selbst rechtsgrundabhängig ist. Die Änderung der Eigentumsverhältnisse bedarf vielmehr der Einverleibung im Grundbuch, die wiederum nur aufgrund eines gültigen Titels erfolgen kann (vgl. OGH 23.10.2001, 5 Ob 176/01w). Die entsprechende Vereinbarung der Wohnungseigentümer zur Änderung der Miteigentumsanteile iS der neuen Nutzwertfestsetzung stellt einen Erwerbsvorgang nach § 1 GrEStG dar.

Dem **VwGH-Erkenntnis vom 26.6.2003, 2003/16/0074**, (ergangen vormals noch zur Schenkungssteuer) lag an Sachverhalt zugrunde, dass anhand eines Wohnungseigentumsvertrages eine unentgeltlich vereinbarte Nutzwertverschiebung erfolgte, weil die beschwerdeführende GmbH (Bf) in ihrem Namen und auf ihre Rechnung Um- und Ausbauarbeiten auf der Liegenschaft vorgenommen und hiedurch eine Nutzwertsteigerung bewirkt hatte. Der VwGH hat im Ergebnis ua. ausgeführt:

Sind die Vertragsparteien übereingekommen, dass die Bf auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft mit der Schaffung zusätzlicher Wohnungen Verbesserungen vornimmt, was eine entsprechende Steigerung des Wertes der Liegenschaft nach sich zieht, so war bei verständiger Würdigung der Vereinbarung davon auszugehen, dass G. K. (= zweiter Miteigentümer) als Gegenleistung dafür, dass die Liegenschaft eine entsprechende **Wertsteigerung** erfährt, der Bf - die diese Wertsteigerung herbeiführen sollte - **in einem tauschähnlichen Vorgang** die äquivalenten Miteigentumsanteile zu übertragen hatte.

Anders ausgedrückt bedeutet dies, dass im Falle einer Bauführung durch den Miteigentümer einer Wohnungseigentümergeinschaft das Gesamtobjekt eine Wertsteigerung erfährt, wovon sämtliche Miteigentümer profitieren. Der bauführende Miteigentümer hat insofern Forderungen gegen die anderen Miteigentümer. Bei der Neufestsetzung der Nutzwerte liegt ein tauschähnliches Rechtsgeschäft vor, bei welchem die anderen Miteigentümer als Gegenleistung für die eingetretene Wertsteigerung dem Bauführer in einem tauschähnlichen Vorgang die äquivalenten Miteigentumsanteile übertragen. Es wird somit die anteilige Wertsteigerung gegen die zusätzlichen Nutzwertanteile vertauscht.

Bemessungsgrundlage ist diesfalls – nach geltender Gesetzeslage im Falle der im Übrigen vereinbarten Unentgeltlichkeit - der Grundstückswert der hingegebenen Sache, di. die anteilige Wertsteigerung in Form der Erhöhung der Nutzwerte.

Hat der Bf den Dachboden des Wohnungseigentumshauses auf eigene Rechnung ausgebaut und dabei mehrere Wohnungen neu errichtet, so hat er damit eine Wertsteigerung der Liegenschaft bewirkt, die eine Neufestsetzung der Nutzwerte erforderte. Im entsprechenden Wohnungseigentumsabänderungsvertrag liegt ein tauschähnlicher Vorgang, wodurch ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang gem. § 1 GrEStG verwirklicht wurde (UFS 29.9.2004, RV/0381-I/02; UFS 12.4.2005, RV/0419-G/02, betr. NW-Abänderungsvertrag ebenso zu einem Dachbodenausbau; vgl. auch UFS 24.4.2006, RV/0114-I/05; UFS 9.4.2010, RV/2288-W/08 u.a.)

(siehe zu vor in: *Fellner* aaO, insbes. Rz 195c zu § 1 GrEStG mit weiterer Judikatur, daneben Rz 32 zu § 4 und Rz 111a zu § 5).

IV. Erwägungen:

Im Gegenstandsfall liegt ein im Vergleich zu obgenannten Erkenntnissen nach Ansicht des BFG nahezu gleich gelagerter Sachverhalt vor:

Die Bf hat auf eigene Rechnung den Dachboden ausgebaut, mehrere Wohnungen neu errichtet und damit eine Wertsteigerung der Liegenschaft bewirkt, die grundbücherlich eine Neufestsetzung/Änderung der Nutzwerte erfordert und in deren Rahmen es zu einer Nutzwerthöhung bei der Bf kommt. Diesfalls ist dem VwGH-Erkenntnis 26.6.2003, 2003/16/0074, zu entnehmen, dass zwar aus der vereinbarten Unentgeltlichkeit der Nutzwertänderung/Neuparifizierung mangels Bereicherung keine Schenkungssteuerpflicht abzuleiten wäre; zugleich ist aber lt. VwGH in der Erhöhung der Nutzwerte eine **Gegenleistung** im Zuge eines **tauschähnlichen Vorganges** zu erblicken, wodurch ohne Zweifel ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht wird.

Fest steht, dass die Bf aufgrund des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages aus 1998 zunächst bloß 25/481 ideelle Miteigentumsanteile – das sind umgerechnet 5,1975 % an der Liegenschaft EZ1 - erworben hatte, zufolge des gegenständlichen Wohnungseigentumsänderungsvertrages aber letztendlich Eigentümerin von zusammen 117/573 Anteilen – entspricht umgerechnet 20,4188 % der Liegenschaft - geworden ist. Es ist folglich eine nicht ganz unwesentliche Erhöhung der Nutzwertanteile der Bf im Ausmaß (Differenz zwischen Alt- und Neubestand) von **15,2213 %** eingetreten, welche höhere Miteigentumsquote auch im Grundbuch ihren Niederschlag findet.

Zudem darf entgegen dem Dafürhalten der Bf - vom käuflichen Erwerb im Jahr 1998 sei neben den Miteigentumsanteilen auch die Berechtigung zum Ausbau des Dachbodens inklusive Neuparifizierung mitumfaßt gewesen und sei durch den damals bezahlten Kaufpreis auch der gegenständliche Rechtserwerb bereits abgegolten und hiefür die Grunderwerbsteuer bereits entrichtet worden - nicht außer Acht gelassen werden, dass der Kaufpreis in Höhe von ATS 690.000 ausdrücklich "*für diese 25/481 ideellen Miteigentumsanteile*" vereinbart worden war (Punkt II.2.). Diese Anteile wurden gem. Vertragspunkt III.1. mit Wohnungseigentum an

der unausgebauten Dachbodeneinheit Top 7 verbunden (siehe auch im "Befund" des SV Ing. B v. 23.2.2004). Umgelegt auf die im SV-Gutachten v. 23.2.2004 ausgewiesene Nutzfläche der drei von der Bf errichteten Wohnungen von gesamt 147 m² (50 + 45 + 52 m²) im Dachgeschoss ergibt sich aus dem bezahlten Kaufpreis ein m²-Preis von rund ATS 4.700. Im Hinblick auf die dem BFG bekannten Erfahrungswerte zu den Grundstückspreisen in XY von durchschnittlich rund ATS 30.000 pro m² im betreffenden Zeitraum stellte der vereinbarte Kaufpreis sohin nur einen Bruchteil (maximal rund ein Sechstel) der gängigen Kaufpreise dar. Insofern kann der Argumentation der Bf, mit dem damaligen Kaufpreis sei auch der gegenständliche Rechtserwerb, nämlich Hinzuerwerb von Nutzwerten zufolge der mit den drei ausgebauten Dachgeschosswohnungen eingetretenen Wertsteigerung, nicht gefolgt werden.

Dem Beschwerdeeinwand, der nunmehrige Änderungsvertrag diene bloß der *Umsetzung* der bereits 1998 getroffenen Vereinbarungen und es sei daher mangels weiterem Erwerb keine zusätzliche Grunderwerbsteuerschuld entstanden, kommt ebenso keine Berechtigung zu. Wie oben dargelegt tritt durch die Neuparifizierung noch keine Änderung der Miteigentumsanteile ein; die Änderung der Eigentumsverhältnisse bedarf vielmehr der Einverleibung im Grundbuch, die wiederum nur aufgrund eines *gültigen Titels* erfolgen kann (vgl. OGH 23.10.2001, 5 Ob 176/01w). Gegenständlich ist erst mit Abschluss des Wohnungseigentumsänderungsvertrages vom 8.5./23.5.2018 als gültigem Rechtstitel, worin die Miteigentümer der Änderung der Miteigentumsanteile iS der neuen Nutzwertfestsetzung laut Sachverständigengutachten vom 23.2.2004 zustimmen, ein Anspruch der Bf auf Übereignung der insgesamt 92/573-Miteigentumsanteile entstanden, die ua. laut Punkt III. des Änderungsvertrages "nunmehr" in das Eigentum der Bf übergeben werden. Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist daher mit diesem grunderwerbsteuerlich maßgebenden Verpflichtungsgeschäft sehr wohl gemäß § 8 GrEStG die Steuerschuld entstanden, da mit Vereinbarung der Wohnungseigentümer zur Änderung der Miteigentumsanteile iS der neuen Nutzwertfestsetzung ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht wird.

V. Ergebnis:

Der Wohnungseigentumsänderungsvertrag v. 8.5./23.5.2018 ist als tauschähnlicher Vorgang zu qualifizieren, wodurch ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 verwirklicht wurde. Es war daher zu Recht Grunderwerbsteuer ausgehend von der Nutzwertsteigerung bei der Bf im Umfang von 15,2213 % vom Grundstückswert, dies gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG wegen nicht vorhandener Gegenleistung, vorgeschrieben worden.

Gegen die Steuervorschreibung der Höhe nach samt angewandter Bemessungsmethode wurde im Übrigen keinerlei Einwand erhoben.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte sohin der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit 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.

Zur strittigen Frage, ob die Übertragung zusätzlicher Miteigentumsanteile wegen der Neufestsetzung der Nutzwerte einen grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang verwirklicht, liegt obangeführtes VwGH-Judikat vom 26.6.2003, 2003/16/0074, und darauf gestützt langjährige UFS/BFG-Rechtsprechung vor. Aus diesem Grund ist eine Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 7. Mai 2021