

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Nibelungenstraße 19, 6845 Hohenems über die Beschwerde vom 2. Dezember 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel vom 7. November 2012 betreffend Grunderwerbsteuer StNr 10-***BF1StNr1*** 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

I. Verfahrensgang

Der zwischen der ***1*** GmbH und der Beschwerdeführerin abgeschlossene „**Vorvertrag**“ vom **14.02.2011** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„§ 1 VERTRAGSGEGENSTAND

1.1. Die Verkäuferin ist aufgrund des Kaufvertrages vom 22.10.2010 grundbücherliche Eigentümerin der Liegenschaft [...].

*1.2. Die Verkäuferin beabsichtigt, auf der in § 1.1. genannten Liegenschaft die „Wohnanlage ***Adr***“ zu errichten.*

1.3. Die Vertragsparteien verpflichten sich, für sich und ihre Rechtsnachfolger spätestens 14 Tage nach Vorliegen der zur Verfassung des verbücherungsfähigen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages notwendigen Urkunden und Unterlagen, einen Kaufvertrag zu nachstehenden Bedingungen (§§ 2 ff) abzuschließen.

Die Vertragsparteien verpflichten sich, alle Erklärungen und Unterschriften in der erforderlichen Form abzugeben, die zum Abschluss und zur Verbücherung des verbücherungsfähigen Kaufvertrages erforderlich sind. Die Vertragsteile verpflichten sich, alles zu unterlassen, was diesem Zwecke hinderlich sein könnte.

§ 2 KAUFOBJEKT

2.1. Auf ca. 1.257 m² der Liegenschaft [...] wird eine Wohnanlage mit 9 Wohnungen, Einstellplätzen (Carports), Gartenanteilen und allg. Fahrrad- u. Technikräumen sowie Gästeparkplätzen erstellt. Die Liegenschaft befindet sich nicht in einer wildbach- oder lawinenbedingten Gefahrenzone oder einem Hochwasserabflussgebiet oder im Verdachtsflächenkataster oder im Altlastenaltlas; die Liegenschaft ist als Baufläche-Wohngebiet gewidmet.

Das Kaufobjekt und die vom Käufer gewöhnlich nutzbaren Teile der Gesamtanlage ergeben sich gemäß den Plänen der Architekten ***8*** und ***9*** sowie der Baubeschreibung.

Baubeginn war im Jänner 2011; die voraussichtliche Bezugsfähigkeit ist im Dezember 2011; der späteste Termin der Übergabe des Kaufobjektes ist am 31.03.2012, die Fertigstellung der vom Käufer gewöhnlich nutzbaren Teile der Gesamtanlage ist am 30.06.2012 (zB Rasen aufgrund der Witterung).

2.2. Die Käuferseite erwirbt aufgrund dieser Vereinbarung von der Verkäuferseite nachstehende wohnungseigentumsfähigen Objekte:

a) Wohneinheit Top 9 im Dachgeschoss mit Terrasse mit	ca. 120,00 m ² ca. 148,00 m ²	Nutzfläche Nutzfläche
b) Abstellraum mit	ca. 3,00 m ²	Nutzfläche
c) Einstellplatz (Carport) Nr. E1+E2 mit	ca. 25,00 m ²	Nutzfläche

Mit diesen Objekten wird nach zu erfolgender Nutzwertfestsetzung das Wohnungseigentum, sohin das ausschließliche Nutzungs- und alleinige Verfügungsrecht an den vorangeführten Wohnungseigentumseinheiten, verbunden werden. Eigentümerpartnerschaften erwerben die Wohnungseigentumsanteile je zur Hälfte.

Zum eigentlichen Kaufobjekt gehören noch folgende vom Käufer nutzbare Teile der Gesamtanlage:

Zugangswege, Stiegenhaus, Fahrradraum, Müllraum, Technikraum mit Waschen u. Trocknen, Spielplatz, Besucherparkplätze.

2.3. Die Miteigentumsanteile sind sohin noch unbestimmt. Die Miteigentumsanteile werden aufgrund eines von einem allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen zu erstellenden

Nutzwertfestsetzungsgutachtens ermittelt. Auf Basis der solcherart ermittelten Miteigentumsanteile wird das Eigentumsrecht grundbücherlich einverleibt werden.

Die Käuferseite verzichtet auf Einwendungen gegen das Nutzwertfeststellungsgutachten, das von der Verkäuferseite in Auftrag gegeben wird.

2.4. Änderungen am Bauprojekt bzw. Vertragsgegenstand, welcher Art immer, gelten als genehmigt und begründen keine wie immer gearteten Rechte oder Ansprüche der Käuferseite, wenn der Käuferseite daraus keine sachlich gerechtfertigten Nachteile erwachsen.

Dieses Änderungsrecht umfasst das Recht, bis zum vollständigen Abverkauf aller Wohnungseigentumseinheiten einzelne noch nicht verkaufte Wohnungen, zu teilen oder zusammenzulegen.

Sämtliche Planmaße sind unverbindliche Rohbaumaße.

3.1 Die Verkäuferin verkauft und übergibt und der Käufer kauft und übernimmt die im Pkt. 2.2 angeführten wohnungseigentumsfähigen Objekte, samt Zubehör und weiters jene Miteigentumsanteile, die zur Begründung von Wohnungseigentum an diesen Objekten erforderlich sind. Dies zu nachstehendem Kaufpreis:

<i>a)</i>	<i>Nettokaufpreis</i>	<i>€ 516.291,00</i>
	<i>zuzüglich 20% USt.</i>	<i>€ 103.258,20</i>
	<i>Gesamtkaufpreis</i>	<i>€ 619.549,20</i>

(in Worten : EURO sechshundertneunzehntausendfünfhundertneunundvierzig u. CENT zwanzig)

3.2. In diesem Kaufpreis enthalten sind:

die Grundbeschaffungskosten

die Baukosten

die Küche, Möblierung u. Beleuchtung lt. Plan v. 14.09.2011

die Anschlussgebühren für Strom, Gas, Wasser, Kanal sowie Erschließungsbeiträge

3.3. Nicht im in § 3.1. angeführten Kaufpreis enthalten sind:

die mit der Vertragserrichtung, Treuhandschaft und die in Verbindung mit der rechtlichen Durchführung erforderlichen Kosten in Höhe von 1,0 % des Kaufpreises (zuzüglich MwSt. und Barauslagen), welche vom Treuhänder direkt dem Käufer in Rechnung gestellt werden;

die zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbssteuer von derzeit 3,5 % des Kaufpreises

und die grundbücherliche Eintragungsgebühr von derzeit 1,1 % des Kaufpreises.

Um bei Bedarf eine schnellere Grundbuchseintragung zu erwirken, kann die Verkäuferin mit der Zahlung der Grunderwerbssteuer und Eintragungsgebühr in Vorlage treten. Der Käufer ist verpflichtet, den Betrag binnen 14 Tagen der Verkäuferin zu ersetzen.

die Kosten der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung, Beglaubigungskosten und Stempelgebühren

allfällige Kreditkosten und die mit der Finanzierung durch den Käufer sowie mit der Abwicklung der Finanzierungs-Treuhandtschaft verbundenen Kosten und Gebühren allfällige Kosten für Leistungen, die über die Baubeschreibung hinausgehen allfällige Nachtragsanschlussgebühren nach der Baufertigstellungsanzeige aufgrund von Mehrverbrauch

3.4. Der in § 3.1. genannte Kaufpreis bleibt mit Ausnahme der in § 5 geregelten Bestimmungen unabhängig von den tatsächlichen Entstehungskosten fest.

3.5. Die Kaufpreisberechnung erfolgt gemäß Verkaufspreisliste (Beilage C).

§ 4 ZAHLUNGSFRISTEN

4.1. Der Kaufpreis wird in Teilzahlungen entrichtet. Zur Anwendung kommt das Ratenplanmodell B gem. § 10 (2) 2. BTVG:

10,0 % bei Baubeginn aufgrund der rechtskräftigen Baubewilligung

30,0 % nach Fertigstellung des Rohbaues und des Daches, wobei für die Fertigstellung des Daches allein dessen Dichtheit maßgebend ist

20,0 % nach Fertigstellung der Rohnstaliationen

12,0% nach Fertigstellung der Fassade und der Fenster einschließlich deren Verglasung

17,0 % nach Bezugsfertigstellung oder bei vereinbarter vorzeitiger Übergabe des eigentlichen Vertragsgegenstandes

9,0 % nach Fertigstellung der Gesamtanlage (§ 4 Abs. 1 Z 1)

2,0 % nach Ablauf von drei Jahren ab der Übergabe des eigentlichen Vertragsgegenstandes, sofern der Bauträger allfällige Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche nicht durch eine Garantie oder Versicherung (§ 4 Abs. 4) gesichert hat

Sofern der Bauträger dem Erwerber zur Sicherung allfälliger Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche aufgrund mangelhafter Leistung für die Dauer von drei Jahren ab der Übergabe des eigentlichen Vertragsgegenstandes eine Bankgarantie eines Kreditinstituts im

Sinne des § 8 (3) BTVG aushändigt, ist dieser verpflichtet die restlichen 2 % Zug um Zug dem Bauträger zu bezahlen.

4.2. Sämtliche Zahlungen sind innerhalb von 14 Tagen nach Vorschreibung durch die Verkäuferin auf ein noch bekanntzugebendes Konto einzubezahlen. Bei nicht termingerechter Zahlung sind die fälligen Beträge bankmäßig zu verzinsen.

4.3. Der Käufer verpflichtet sich, mit Unterfertigung dieses Vertrages der Verkäuferin eine abstrakte Bankgarantie eines inländischen Kreditinstitutes über den Gesamtkaufpreis gemäß § 3.1 dieses Vertrages mit Laufzeit bis zumindest 3 Monate über den spätesten Termin der Übergabe des Kaufobjektes hinaus zu übergeben.

Die Verpflichtung der Käuferseite, die Einzahlungen entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen auf das bekannt zugebende Konto durchzuführen bleibt ungeachtet der vorzulegenden Bankgarantie bestehen. Die Verkäuferseite ist bei Zahlungsverzug der Käuferseite berechtigt aber nicht verpflichtet, fällige Beträge aus der Bankgarantie abzurufen. Die Kosten der Bankgarantie trägt die Käuferseite.

*4.4. Die Sicherstellung des Käufers hinsichtlich der von ihm zu leistenden Zahlungen erfolgt durch Treuhandschaft. Rechtsanwalt Dr. ***10*** wird zum Treuhänder gemäß BTVG bestellt, der sich verpflichtet, die auf dem Treuhandkonto eingehenden Kaufpreiszahlungen erst dann an den Verkäufer weiterzuleiten, wenn die Verbücherung des Eigentumsrechtes samt Wohnungseigentum für den Käufer ausreichend gemäß Bauträgervertragsgesetz sichergestellt ist und wenn er sich persönlich oder ein von ihm hierzu beauftragter Sachverständiger vom jeweiligen Baufortschritt überzeugt hat.*

Es bleibt dem Treuhänder überlassen, mit Hilfe eines hierzu befugten Sachverständigen, dessen Auswahl allein ihm vorbehalten bleibt, den jeweiligen Baufortschritt zu überwachen. Dieser Sachverständige haftet dem Erwerber für Fehlleistungen direkt.

4.5. Die Verkäuferin ist berechtigt, einen Austausch der Sicherstellung des Käufers gemäß BTVG auch während der laufenden Bau- und/oder Vertragsabwicklung in der Art vorzunehmen, dass anstelle der Treuhandabwicklung über den bestellten Treuhänder samt Zahlung nach Ratenplan die Sicherstellung des Käufers mittels Bankgarantie im Sinne des § 8 BTVG erfolgt. Diese Bankgarantie hat in dem Fall den Inhalt gemäß Beilage G.

§ 5 ÄNDERUNGSWÜNSCHE/MEHR- UND MINDERLEISTUNGEN

5.1. Sollten vom Käufer von den vorgelegten Plänen und der vereinbarten Ausstattung abweichende bauliche oder ausstattungsmäßige Änderungen, Mehr- oder Minderleistungen gewünscht werden, so ist dies nur im Einvernehmen mit der Verkäuferin möglich und hat der Käufer der Verkäuferin einen Betreuungszuschlag von 10% zu bezahlen, der sich wie folgt berechnet:

- bei baulichen Änderungen 10% vom Gesamtpreis der Änderungskosten;
- bei Ausstattungsänderungen 10% vom Mehrpreis bzw. Minderpreis, bezogen auf die Grundausstattung.

5.2. Die Abrechnung aufgrund von Minderleistungen bzw. Mehrleistungen und/oder Änderungswünschen erfolgt nach Vorlage der Gesamtabrechnung der Wohnungseigentumseinheit. Der Käufer ist nicht berechtigt, für gewünschte Minderleistungen Zinsgutschriften zu verlangen.

5.3. Sonderwünsche können in Ausnahmefällen bei Zustimmung der Verkäuferin direkt vom Käufer an gewerbsmäßig befugte Unternehmer vergeben werden. In diesen Fällen erfolgt die Abrechnung und Abnahme direkt und ohne Einschaltung der Verkäuferin. Nach Vorlage der Rechnung durch den Käufer erfolgt - bezogen auf den Gesamtpreis bzw. die Standardausführung - die Abrechnung mit der Verkäuferin. Gewährleistungs- und Garantieansprüche sind gegenüber dem beauftragten Unternehmen geltend zu machen. Der in § 5.1. vereinbarte Betreuungszuschlag ist bei direkter Beauftragung nicht zu entrichten. Von der Verkäuferin wird keine Überwachung diesbezüglicher Arbeiten übernommen.

5.4. Die in § 2.1. genannte späteste Bezugsfähigkeit bezieht sich ausschließlich auf die Sphäre der Verkäuferin. Ergeben sich Verzögerungen, die der Sphäre des Käufers zuzurechnen sind (z.B. Sonderwünsche, Umplanungen, etc.) so gehen sämtliche Folgen hieraus ausschließlich zu Lasten des Käufers, der die Verkäuferin für allfällige Rechtsfolgen hieraus schad- und klaglos zu halten hat.

§ 6 PROJEKT/PROJEKTBE SCHREIBUNG

6.1. Die Eingabepläne für das Kaufobjekt wurden vom Käufer eingesehen und genehmigt. Die Baubeschreibung (Beilage A) und der Grundrissplan (Beilage D) des Kaufobjektes sind dieser Vereinbarung angeschlossen. Die Verkäuferin ist berechtigt, Planänderungen durchzuführen, soweit dies durch behördliche Vorschriften oder technische Gegebenheiten erforderlich ist oder ohne Preiserhöhung eine Verbesserung des Kaufobjektes darstellt. In den Leistungen der Verkäuferin nicht enthalten sind alle über die Baubeschreibung hinausgehenden Leistungen (siehe § 5).

6.2. Die Verkäuferin verpflichtet sich, keine baulichen Änderungen an geplanten Gebäude, den Nebenanlagen oder den Grundstücksflächen vorzunehmen, die den objektiven Wohnwert des Gebäudes vermindern können. Der Käufer ist von der Verkäuferin von der beabsichtigten wesentlichen Planabweichung in Kenntnis zu setzen. Differieren die tatsächlich gegebenen Nutzflächen zu den Nutzflächen gemäß Vertrag um mehr als 3 %, wird der Kaufpreis unter Zugrundelegung des Quadratmeterpreises nach dieser Vereinbarung neu festgesetzt (dies bedeutet, dass bei Überschreitung der 3% auch für die ersten 3% der Kaufpreis verändert wird).

Analog dazu wird für allfällige Grünflächen eine Toleranz von +/-10 % vereinbart. Abweichungen der Grünfläche, die sich im Rahmen dieser Toleranz bewegen, führen zu keiner Veränderung des Kaufpreises.

6.3. Die in der von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen zu erstellenden Nutzwertfestsetzung sowie in den Plänen angegebenen Flächen und Maße verstehen sich als Rohbauflächen und Rohbaumaße ohne Innenputz und sonstige Wandverkleidung. Bei Widersprüchen zwischen Flächenangaben und Rohbaumaßen gelten die Rohbaumaße als Berechnungsgrundlage für die Flächen vereinbart.

6.4. Gegen technisch bedingte Rohr- und Leitungsführungen sowie statisch bedingte zusätzlich erforderliche Maßnahmen erhebt die Käuferseite keinen Einwand.

§ 7 BESITZÜBERGANG

Wag und Gefahr, Besitz und Genuss an den kaufgegenständlichen Liegenschaftsanteilen gehen mit Vorliegen der Baufertigstellungsmeldung, bei vorheriger Übergabe / Übernahme der Einheiten bei Übergabe / Übernahme auf den Käufer über. Dieser Tag gilt auch als Abrechnungstichtag für die von der Liegenschaft zu ziehenden Nutzungen und die auf diese entfallenden Lasten.

§ 8 GEWÄHRLEISTUNG

8.1. Die Übergabe und Übernahme der kaufgegenständlichen Liegenschaftsanteile erfolgt in den bestehenden Rechten und Lasten, wie die Verkäuferin die Liegenschaft besessen und benützt hat bzw. hiezu berechtigt gewesen wäre.

8.2. Die Verkäuferin haftet nicht für ein bestimmtes Ausmaß oder eine bestimmte Beschaffenheit der Liegenschaft.

8.3. Die Verkäuferin haftet für das Ausmaß und die Qualität des Bauwerkes sowie für die Vollständigkeit und die Qualität der vereinbarten Ausstattung. Das Ausmaß der Haftung wird bestimmt in der nachfolgenden Reihenfolge:

a) durch diesen Vertrag samt Ergänzungen und Anlagen sowie durch die während der Bauzeit schriftlich getroffenen Änderungen;

b) durch die einschlägigen, zum Zeitpunkt der Gebäudeerstellung geltenden, technischen Ö-Normen, welche zum Gegenstand dieses Vertrages gemacht werden;

c) durch die gesetzlichen Bestimmungen.

Die Verkäuferin ist berechtigt, aufgetretene Mängel zu beheben. Vorhandene Mängel sind vom Käufer spätestens bei Unterfertigung des Übernahmeprotokolls zu rügen.

Hinsichtlich Dehnfugen und sonstigen Fugen, welche mit Kunststoffen ausgefüllt sind, erfolgt folgende Konkretisierung der allgemeinen Gewährleistungsregeln in der Weise, dass diese Fugen sogenannte Wartungsfugen sind. Die Lebensdauer derartiger Verfügunen ist von äußeren Umständen abhängig und kann im Einzelfall auch nur 6 Monate betragen. Diese Fugen sind jährlich zu kontrollieren und, falls die Dichtheit nicht mehr gegeben ist, vom Käufer zu erneuern. Die Gewährleistungsfrist beträgt hinsichtlich derartiger Wartungsfugen 6 Monate.

Die Wohnungskäufer erklären sich ausdrücklich damit einverstanden, eventuell auftretende Haarrisse nicht als Mangel geltend zu machen, da diese durch das Austrocknen und die Bewegungen im Gebäude entstehen können. Diese sogenannten Haarrisse haben keinen Einfluss auf die Bauqualität.

Zur Sicherung anfalliger Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche für die Dauer von drei Jahren ab Übergabe des Vertragsgegenstandes erhält der Erwerber eine Bankgarantie eines inländischen Bankinstitutes über 2% der Kaufpreissumme; diese Bankgarantie darf erst nach Vorliegen eines Sachverständigengutachtens, welches das Vorliegen eines berechtigten Mangels bescheinigt, der im Verantwortungsbereich des Bauträgers liegt, in Anspruch genommen werden.

*Die Vertragsparteien vereinbaren, dass zur Feststellung, ob ein derartiger Mangel vorliegt, der beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige ***11*** bestellt wird. Beide Seiten sind an dieses Gutachten gebunden. Geht aus diesem Gutachten hervor, dass ein berechtigter Mangel vorliegt, der einen Gewährleistungs- oder Schadenersatzanspruch gegen den Bauträger auslöst, werden die Gutachterkosten vom Bauträger getragen. Liegt kein berechtigter Mangel vor, der einen Gewährleistungs- oder Schadenersatzanspruch gegen die Verkäuferin auslöst, sind die Gutachterkosten vom Erwerber zu tragen.*

8.4. Die Verkäuferin haftet dafür, dass das Kaufobjekt - mit den nachfolgenden Ausnahmen - frei von bürgerlichen Lasten und solchen Lasten, zu deren Gunsten ein gesetzliches Pfandrecht gegeben wäre, sowie frei von Bestandrechten übergeben wird:

Die Ausnahmen sind folgende:

- a) Das zu begründende Wohnungseigentum*
- b) Die zur Sicherstellung der Forderung der Bausparkasse oder sonstiger Geldgeber des Käufers einzuräumenden Pfandrechte auf die kaufgegenständlichen Liegenschaftsanteile des Käufers (zukünftige Wohnungseigentumseinheit des Käufers).*
- c) Allenfalls Ver- oder Entsorgungsunternehmen einzuräumende Dienstbarkeiten.*
- d) Allenfalls zu begründende sonstige öffentlich-rechtliche Dienstbarkeiten,*

8.5. Zutrittsgewährung:

Obwohl die Verkäuferin bei der Errichtung der Wohnanlage die größtmögliche Sorgfalt an den Tag gelegt hat, kann sie grundsätzlich nicht ausschließen, dass aufgrund eines eigenen Versehens oder das eines beauftragten Dritten Mängel bei der Ausführung der Baulichkeiten vorhanden sind.

Zur Verifizierung der Ursache und Behebung von Mängeln ist es unter Umständen notwendig, die Nachbarwohnung(en) der an sich betroffenen Einheit zu betreten, zu benützen oder die Mängelbehebungsmaßnahmen selbst in der Nachbarwohnung oder in einem allgemeinen Außenbereich durchzuführen.

Die Käufer erklären unwiderruflich die zur Feststellung und Behebung von Mängeln notwendigen Maßnahmen in diesen Bereichen, also sowohl in ihren eigenen Einheiten als auch in allgemeinen Bereichen, von der Verkäuferin durchführen zu lassen.

Solche Maßnahmen dürfen nur in Absprache mit den jeweils Betroffenen gesetzt werden. Dies hat einerseits unter möglichster Schonung von deren Interessen zu erfolgen und muss andererseits eine möglichst rasche Mängelbehebung möglich sein.

Sämtliche dadurch entstehenden Kosten, bis hin zu einer allfälligen Wertminderung, sind allein von der Verkäuferin zu fragen und auf Wunsch der Betroffenen im Voraus, beispielsweise durch eine entsprechende Bankgarantie, sicherzustellen. Die Käufer sind sich im Klaren darüber, dass - die Durchführung solcher Maßnahmen trotz der finanziellen Abgeltung mit erheblichen Unannehmlichkeiten verbunden sein kann. Im Bestreben allen Miteigentümern eine nicht durch Mängel beeinträchtigte Nutzung ihrer Einheit zu ermöglichen, nehmen sie das auf sich. Festgestellt wird, dass sämtliche oben angeführten Rechte und Pflichten allfälligen Rechtsnachfolgern zu übertragen sind.

§ 9 WIDMUNGSÄNDERUNG

Der Käufer erteilt hiemit seine Zustimmung - sowohl nach dem Wohnungseigentumsgesetz als auch dem Vorarlberger Baugesetz und anderen gesetzlichen Bestimmungen - dass die im vertragsgegenständlichen Bauvorhaben gelegenen Einheiten sowohl zu Wohnzwecken als auch gewerblich genutzt werden dürfen, und zwar insbesondere als Geschäftsräumlichkeiten, Büroräumlichkeiten, Praxen, Ateliers, Kanzleien und ähnliches. Eine solche Nutzung darf nicht gegen die guten Sitten verstoßen und zudem darf durch eine solche Nutzung - im Sinne der herrschenden Rechtsprechung - keine wesentliche Beeinträchtigung der Interessen der übrigen Miteigentümer entstehen. Der Käufer erteilt sohin seine ausdrückliche Zustimmung zu derartigen Widmungsänderungen und zu den erforderlichen Umbauarbeiten. Dies betrifft auch die Rückwidmung von gewerblich genutzten Einheiten in Wohneinheiten. Diese Zustimmung inkludiert die Einwilligung, dass in üblicher Form für die Büros durch Hinweisschilder sowohl am

Baukörper als auch im Zufahrtsbereich (Allgemeinfläche) erworben wird. Sollte der Käufer seine Wohnungseigentumseinheit veräußern, verpflichtet er sich, diese Zustimmungsverpflichtung auf allfällige Rechtsnachfolger zu überbinden.

Der Käufer verpflichtet sich zudem - auch mit Rechts Wirksamkeit für sich und seine Rechtsnachfolger - ohne Zustimmung der Mehrheit der Eigentümergemeinschaft und der allenfalls erforderlichen behördlichen Bewilligungen an der vertragsgegenständlichen Wohnanlage keine Außenantenne, Satellitenschüssel oder ähnliche technische Einrichtungen anzubringen bzw. anbringen zu lassen.

§ 10 WOHNUNGSEIGENTUM

10.1. Der Käufer wird die in § 2 Punkt 2.2. dieses Vertrages angeführte Wohnungseigentumseinheit erhalten.

10.2. Der Käufer verpflichtet sich, allen übrigen Miteigentümern das Wohnungseigentum bezüglich der restlichen Einheiten einzuräumen, während sich andererseits die Verkäuferin verpflichtet, alle übrigen Miteigentümer und Käufer vertraglich zu verpflichten, dem Käufer das Wohnungseigentum an der vorbezeichneten Einheit mittels gesondertem Vertrag einzuräumen, wobei Eigentümerpartnerschaften das gemeinsame Wohnungseigentum im Sinne des § 13 des Wohnungseigentumsgesetzes 2002 erwerben.

10.3. Die Vertragsparteien erteilen hiermit ihre unwiderrufliche Einwilligung zu einer nachträglichen Neuparifizierung wegen geringfügiger Änderungen des Projektes und verpflichten sich, alle hierfür erforderlichen Unterschriften und Erklärungen abzugeben. Falls sich durch eine Neuparifizierung eine Verschiebung der Mindestanteile ergibt, sind die Vertragsparteien bzw. deren Rechtsnachfolger zur unentgeltlichen Übertragung der differierenden Quote verpflichtet. Zudem erteilen die Vertragsparteien für sich und ihre Rechtsnachfolger hiermit ihre Zustimmung zur allfälligen Neufestsetzung der Nutzwerte gemäß § 9 Abs 2 Z 5 WEG.

§ 11 RÜCKTRITT VOM VERTRAG

11.1. Die Verkäuferin ist zum Rücktritt vom Vertrag insbesondere berechtigt,

11.1.1. wenn innerhalb von sechs Monaten nach Unterfertigung des Kaufvertrages (Bauträgervertrag) nicht zumindest 60% der Gesamtwohnnutzfläche verkauft werden können. Die Rücktrittserklärung hat schriftlich zu erfolgen. Für die Rechtzeitigkeit ist die Postaufgabe entscheidend. In diesem Fall sind geleistete Zahlungen zuzüglich der von der Bank vergüteten Zinsen unverzüglich an den Käufer zurückzuzahlen. Weitere Ansprüche stehen dem Käufer nicht zu.

11.1.2. wenn der Käufer nicht binnen von 14 Tagen nach Aufforderung ein Förderungsansuchen stellt, Erklärungen vor Behörden abgibt, Finanzierungszusagen, Sicherheiten oder Urkunden beibringt, Unterschriften oder Zahlungen leistet.

In diesem Fall hat der Käufer an die Verkäuferin eine Entschädigung für geleistete Arbeiten von zumindest 3% des Gesamtkaufpreises zu bezahlen.

Die einbezahlten Gelder (abzüglich der Entschädigung) werden von der Verkäuferin ohne Verzinsung zurückerstattet, sobald sie den Betrag von einem nachfolgenden Käufer erhalten hat, der bei normaler Vertragsabwicklung ihr zugekommen wäre.

11.2. Der Käufer ist, sofern ihm kein gesetzliches Rücktrittsrecht zusteht, nur mit Einwilligung der Verkäuferin berechtigt, vom Vertrag zurückzutreten. In diesem Fall wird ein einmaliger pauschalierter Kostenersatz von 3% der Kaufsumme an die Verkäuferin zur Zahlung fällig.

11.3. Zudem stehen dem Käufer die gesetzlichen Rücktrittsrechte laut Beilage E gemäß § 5 BTVG zu.

11.4. Im Rücktrittsfall hat der Käufer alle geforderten Unterschriften in der erforderlichen Form unverzüglich abzugeben, um dem Ersatzinteressenten alle bürgerlichen Rechte zu garantieren. Bevor dies der Fall ist, ist die Verkäuferin zu keiner Rückzahlung an den Käufer verpflichtet.

§ 12 VERTRAGSABWICKLUNG

*Die Vertragsparteien vereinbaren, dass Rechtsanwalt Dr. ***10***, der auch als Treuhänder gemäß § 12 BTVG bestellt ist, sämtliche Verträge und die hierzu erforderlichen Urkunden und sonstigen Schriftstücke errichtet sowie alle für die Eigentumsübertragung und Begründung des Wohnungseigentums erforderlichen Verträge und Anträge verfasst und die sonstigen Arbeiten und Aufgaben, welche für die vertragliche Abwicklung des Projektes erforderlich sind, errichtet.*

Die Vertragsparteien erteilen dem Treuhänder und Vertragsverfasser Auftrag und Vollmacht im obgenannten Umfang.

§ 13 VERSICHERUNGEN

Der Käufer nimmt zur Kenntnis, dass die Verkäuferin bis zur Übergabe an den Käufer eine Feuer-, Haftpflicht-, Leitungswasser- sowie Sturmschadenversicherung abschließt, wobei im Regelfälle das bestbietendste Versicherungsunternehmen zum Zuge kommt. Ab dem Zeitpunkt der Übergabe hat die Miteigentümergeinschaft entsprechende Versicherungsverträge abzuschließen bzw. in die bestehenden Verträge einzutreten.

Versicherungen für die Wohnungseinrichtungen und Hausrat sind von der Käuferseite selbst abzuschließen.

§ 14 HAUSVERWALTUNG

Der Käufer stimmt zu, dass die Verkäuferin die Hausverwaltung für diese Wohnungseigentumsanlage an einen von ihr ausgewählten gewerblichen Hausverwalter vergeben darf. Ab dem Zeitpunkt der Übergabe hat die Miteigentümergeinschaft in den entsprechenden Vertrag einzutreten.

§ 15 SCHLUSSBESTIMMUNGEN

15.1. Für das Bauvorhaben werden seitens der Vorarlberger Landesregierung Wohnbauförderungsmittel in Aussicht gestellt. Beide Vertragsparteien verpflichten sich, alle Schritte zu unternehmen, um eine rasche Auszahlung des Förderungsdarlehens zu ermöglichen. Die Erlangung der Wohnbauförderungsmittel ist aber ausschließlich Sache des Käufers, somit nicht Geschäftsgrundlage dieses Vertrages. Damit steht dem Käufer auch kein Rücktrittsrecht gem. § 5 Abs. 3 BTVG zu.

Der Käufer verpflichtet sich, auch für den Fall, dass er für die kaufgegenständliche Wohnung keine Wohnbauförderungsmittel beantragen wird (aus objekt- oder personenbezogenen Gründen), sich an die Wohnbauförderungsrichtlinien, insbesondere im Hinblick auf die Bestimmungen betreffend „ÖKO 3“ zu halten.

15.2. Mündliche Nebenabreden bestehen nicht. Zusätze oder Abänderungen dieses Vorvertrages sowie sämtliche davon abweichenden Vereinbarungen und Zusicherungen, insbesondere über Zahlungsfälligkeiten, Planänderungen usw. bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform.

15.3. Die Vertragsteile erklären gemäß § 934 ff ABGB, den wahren Wert des vertragsgegenständlichen Objektes zu kennen und halten den einvernehmlich vereinbarten Kaufpreis den materiellen und ideellen Interessen entsprechend für angemessen.

15.4. Für Rechtsstreitigkeiten wird die Zuständigkeit des für Mäder sachlich zuständigen Gerichtes vereinbart.

15.5. Sollte eine oder mehrere Bestimmungen dieses Vertrages ungültig sein oder ungültig werden, berührt das die Wirksamkeit der restlichen Bestimmungen nicht. Die Vertragsparteien werden anstelle der ungültigen solche Vereinbarungen treffen die dem Ziel und wirtschaftlichen Zweck der ungültigen Bestimmung am nächsten kommen.

15.6. Diese Vereinbarung kann auch nicht unter Berufung auf geänderte Verhältnisse von einem Vertragspartner widerrufen werden.

15.7. Einvernehmlich festgehalten wird, dass sämtliche angeführten vertraglichen Rechte und Pflichten allfälligen Rechtsnachfolgern zu übertragen sind.

15.8. Die Käuferseite erteilt ihre Zustimmung, dass die Verkäuferseite an geeigneter Stelle des Objektes ein Firmenschild mit dem Hinweis, dass dieses Objekt von ihr errichtet wurde, anbringt und erhält.

§ 16 BEILAGEN / ERKLÄRUNGEN

16.1. Ich bestätige, dass keine Nebenabreden bzw. Sondervereinbarungen getroffen wurden.

16.2. Ich bestätige, dass ich diesen Vertrag samt den unten angeführten Beilagen mehr als eine Woche vor Unterfertigung erhalten und geprüft habe und die vorstehenden Vertragspunkte mit mir im Einzelnen durchgegangen wurden. Ich bestätige, dass mir ausdrücklich angeboten wurde, den Vertragsinhalt von den Treuhändern erläutern zu lassen.

16.3 Bereits erhaltene und geprüfte Beilagen:

A - Baubeschreibung 10.02.2011

B - Vorvertrag

C - Verkaufspreisliste 10.02.2011

D-Elektro-, Polier-, und Möblierungsplan v. 14.09.2011

E - a) gesetzliches Rücktrittsrecht/Auszug BTVG § 5

b) Unzulässige Vertragsbestandteile KSchG § 6

c) Bestellung eines Treuhänders BTVG §12

d) Rücktritt von Immobiliengeschäften KSchG § 30a

e) Rechtsunwirksame Vereinbarungen WEG § 38 \

f) Grundbücherliche Sicherung des Wohnungseigentumsbewerbers WEG § 40

F - Bankgarantie (Gewährleistungsgarantie)

G - Bankgarantie zur Sicherstellung gemäß § 8 BTVG“

Mit **Kaufvertrag vom 04.10.2011** hat die ****1*** GmbH** der Beschwerdeführerin die beschwerdegegenständliche Liegenschaft um einen Kaufpreis in Höhe von 59.628,00 €, das ist der dreifache Einheitswert, verkauft.

Die Grunderwerbsteuer wurde im Selbstbemessungsweg mit 2.086,98 € ermittelt.

Der **Optionsvertrag vom 04.10.2011** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Präambel

An der [Beschwerdeführerin], ist die ***1*** GmbH, [...], als 100% vermögensbeteiligte Kommanditistin beteiligt. ***5*** [...], ist Komplementär der [Beschwerdeführerin]. Die 100%ige Kommanditbeteiligung der ***1*** GmbH wird derzeit im Rahmen einer fremdnützigen und gegenüber dem Firmenbuch nicht offengelegten Treuhandschaft von ***4*** ***1***, [...], gehalten.

Einräumung einer Kaufoption

Die ***1*** GmbH, im Folgenden kurz Verkäuferin genannt, räumt hiermit ***4*** ***5***, [...], das auf drei Monate befristete Recht ein, die in der Präambel umschriebenen Kommanditanteile zu einem Preis zu erwerben, welcher dem unternehmensrechtlichen Eigenkapital der [Beschwerdeführerin] entspricht. Dieses beträgt derzeit 456.663,00 €.“

Mit **Beteiligungskaufvertrag vom 12.11.2011**

hat die ***1*** GmbH, ihre Kommanditanteile, welche treuhändisch von ***4*** ***1*** gehalten werden, vollumfänglich an ***4*** ***5*** um den Kaufpreis in Höhe von 456.633,00 € abgetreten. ***4*** ***1*** wird die vertragsgenständlichen Kommanditanteile künftig treuhändisch für den Käufer halten.

Der **BP-Bericht vom 07.11.2012** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Prüfungsfeststellungen

Tz. 6 Allgemeine Feststellungen

Die ***1*** GmbH hat im Zeitraum von Okt. 2010 bis April 2012 4 Eigentumswohnungen aus ihrem Besitz an für diesen Zweck neugegründeten Kommanditgesellschaften verkauft.

Lt. Angaben erfolgten diese Verkäufe und Ausgliederungen auf Veranlassung einer Gläubigerbank der ***1*** GmbH.

Für jede dieser Wohnung wurde eine Schlussrechnung ausgestellt über eine Gesamtsumme, die dem Gesamtwert respektive dem Kaufpreis zuzüglich Umsatzsteuer entspricht.

Bei Gründung der Kommanditgesellschaften bzw. Übernahme in den Bereich der Fa. ***1*** GmbH war die Fa. ***1*** jeweils einzige vermögensbeteiligte Gesellschafterin.

Schriftliche Gesellschaftsverträge liegen nicht vor. Vom Finanzamt geforderten Buchhaltungsunterlagen (Bilanzen, Anlageverzeichnis, Bestandskonten) wurden nicht vorgelegt. Dazu wurde lediglich mitgeteilt dass in den Anlageverzeichnissen aufgrund des Durchgriffsprinzips ein Wert aktiviert werden wird, der dem Kaufpreis für die KG Anteile

zuzüglich dem Kaufpreis für den Erwerb der Wohnungen durch die KG zuzüglich den Nebenkosten entspricht.

Zur urkundlichen Abwicklung wurden jeweils ein Kaufvertrag mit einem Kaufpreis, abweichend von dem in Rechnung gestellten Betrag, in Höhe nur des dreifachen Einheitswertanteils der jeweiligen Wohnungen erstellt.

Zeitgleich wurden jeweils Optionsverträge über die Abtretung der 100% Kommanditbeteiligung abgeschlossen.

*Tz. 7 Gegenleistung Erwerb Liegenschaft WA Neue Landstr. ***3*** Top 9*

*Am 10.9.2011 wurde die Fa. ***5*** ***6*** KG ins Firmenbuch eingetragen. Am 14.9.2011 wird ein Vorvertrag zum Abschluss eines Kaufvertrages abgeschlossen zwischen der ***1*** GmbH als Verkäuferin und der ***5*** ***6*** KG als Käuferin andererseits.*

*In diesem unechten Vorvertrag werden alle Vereinbarungen die einem Kaufvertrag entsprechen getroffen. Gegenstand des Vorvertrages ist die Wohneinheit Top 9 in der zu errichtenden Wohnanlage Neue Landstr. in ***3***.*

vereinbarter Kaufpreis	netto	516.291,00
	20% Mwst.	103.258,20
	Gesamt	619.549,20

*Am 4.10.2011 wird zwischen der ***1*** GmbH als Verkäuferin und der ***5*** ***6*** KG als Käuferin ein Kaufvertrag abgeschlossen.*

*Die Verkäuferin verkauft und übergibt 248/1526 Anteile in EZ ***2*** KG ***3*** mit denen Wohnungseigentum an Top W 9 und Top AP 1 und Top AP 2 verbunden ist an die Käuferin um den Kaufpreis von 59.628,00 €. Dabei handelt es sich um den dreifachen Einheitswert.*

*Am 4.10.2011 wird ebenso ein Optionsvertrag zwischen der ***1*** GmbH als Verkäuferin und Herrn ***4*** ***5*** als Käufer abgeschlossen. An der ***5*** ***6*** KG ist die ***1*** GmbH als 100 % vermögensbeteiligte Kommanditistin beteiligt. ***4*** ***5*** ist Komplementär der KG. Die 100 % Kommanditbeteiligung wird derzeit im Rahmen einer fremdnützigen und gegenüber der Firmenbuch nicht offengelegten Treuhandschaft von ***4*** ***1*** gehalten.*

*Damit entspricht die Summe aus dem formal verminderten Kaufpreis für die Wohnung und dem Preis für die Kommanditanteile genau dem vereinbarten Nettokaufpreis für die Wohnung aus dem unechten Vorvertrag vom 14.9.2011 nämlich 516.291,00 €. Die ***1*** GmbH räumt ***4*** ***5*** das auf 3 Monate befristete Recht ein, die o.g. Kommanditanteile zu einem*

Preis zu erwerben, welcher dem unternehmensrechtlichen Eigenkapital der ***5*** ***6*** KG entspricht. Dieses beträgt derzeit 456.663,00 €.

Am 12.11.2011 wird ein Beteiligungskaufvertrag zwischen der ***1*** GmbH und ***4*** ***5*** abgeschlossen. Darin erwirbt er die Kommanditanteile lt. Optionsvertrag zum vereinbarten Preis von 456.663,00 €. Als Stichtag für den Übergang von sämtlichen verbundenen Rechte und Pflichten vereinbaren die Vertragspartner den 10.9.2011. Am 12.12.2011 stellt die ***1*** GmbH eine Rechnung an ***4*** ***5*** mit dem Text WA Neue Landstr. Top 9 und 100 % Kommanditanteile der ***5*** ***6*** KG 456.663,00 €

Am gleichen Tag wird an die ***5*** ***6*** KG eine Rechnung gestellt ReNr. 2011045: Schlussrechnung über die WA Neue Landstr. Top 9

Gesamtsumme Top 9 netto	516.291,00
20% Mwst	103.258,20
Gesamtsumme Top 9 netto	619.549,20
-AR20011039 3.10.2011	-405.648,00
Abzüglich mittels Überrechnung bez. Ust	-103.258,20
Restzahlung	110.643,00

Folgende damit im Zusammenhang stehenden Geldflüsse wurden vorgelegt:

12.10.2011	Re 2011039 ***5*** überwiesen von ***5*** Immob.KG	405.648,00
04.01.2012	Re 2011045 ebenfalls von der KG überwiesen	63.852,00
30.03.2012	Teilzahlung Top 9 Neue Landstr. lt. Ratenplan	31.194,00
26.04.2012	***5*** Immobilienverm. KG Top 9	15.597,00

Rechtliche Würdigung:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen gem. § 1 GrEStG u.a. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Gem. § 4 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen.

Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. So dürfen bei der Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden

Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte, entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes (auch nur mittelbar) zu entrichten ist.

In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat. Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs.1 Z.1 GrEStG ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält.

Bei Grundstückslieferungen sind gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Die nachträgliche Abänderung und Aufteilung des ursprünglich vereinbarten Kaufpreises für die Eigentumswohnung bewirkt keine Änderung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Zum einen ist aus dem Ablauf ersichtlich, dass de facto der Kaufpreis für die Eigentumswohnung von der KG entrichtet wurde und die nachträgliche Aufteilung könnte nur als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zur Steuerersparnis beurteilt werden.

Zum anderen ist bei der Sachlage davon auszugehen, dass auch bei einer zulässigen Aufteilung des Ankaufs in der Weise dass die Liegenschaft zu einem weit unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis in eine für diesen Zweck neu errichtete KG und Veräußerung der entstandenen Gesellschaftsanteile nur so beurteilt werden kann, dass bei Gründung der Gesellschaft bereits feststand, dass als Teil der Gründung die Liegenschaft verbilligt in die Gesellschaft eingebracht wird und damit die Veräußerung neben dem Barkaufpreis zum Teil auch gegen Einräumung von Gesellschaftsrechten erfolgt ist.

Daraus ergibt sich auch bei einer Aufteilung, dass die Summe der Gegenleistungen Barkaufpreis und Gewährung von Gesellschaftsrechten wiederum dem gesamten Nettokaufpreis, wie bereits im unechten Vorvertrag vom 14.9.2011 ausgewiesen, entspricht.

Tz. 8 Bemessung:

<i>Gegenleistung gesamt lt. FA</i>		<i>619.549,20</i>
<i>davon gem. § 7 Z. 3 GrEStG</i>	<i>3,5%</i>	<i>21.684,22</i>
<i>bisher unter ERFNR ***7*** selbstberechnet</i>		<i>-2.086,98</i>
<i>Mehr lt. BP</i>		<i>19.597,24</i>

Mit **Bescheid gemäß § 201 BAO vom 07.11.2012** hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel der Beschwerdeführerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 21.684,22 € vorgeschrieben.

In der **Berufung vom 02.12.2012** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Wir beantragen die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Es erfolgte im gegenständlichen Fall eine Veräußerung der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft zum Preis von € 59.628,00 an die Beschwerdeführerin.

*Anschließend wurde Herrn ***1*** eine Kaufoption in Bezug auf Anteile an der Beschwerdeführerin abgeschlossen. Ein Andienungsrecht in Bezug auf diese Anteile bestand nicht. Bis zur Ausübung dieser Option stand somit die Anteilsabtretung in keiner Weise fest. Herr ***1*** hätte die Option ohne weiteres auch nicht ausüben oder an einen Dritten übertragen können. Im Übrigen stellt der Optionspreis einen Kaufpreis für Gesellschaftsanteile und nicht einen solchen für eine Liegenschaft dar. Im Bereich der GrESt besteht diesbezüglich kein Durchgriffsprinzip. Zutreffend ist, dass die Veräußerung der Liegenschaft im Vergleich zu den Marktpreisverhältnissen verbilligt erfolgte und damit schon bei Veräußerung der Liegenschaft an die KG mit hoher Wahrscheinlichkeit feststand, dass im Falle einer späteren Veräußerung der Gesellschaftsanteile ein Mehrerlös lukriert werden kann. Nur stand eben - wie bereits ausgeführt - weder fest, dass überhaupt eine Anteilsveräußerung stattfinden wird, noch stellt ein diesbezüglicher Abtretungspreis eine nachträgliche Gegegenleistung für die frühere Liegenschaftsveräußerung dar. Der VwGH hat für den vergleichbaren Fall der Einbringung einer Liegenschaft in eine Kapitalgesellschaft ohne Kapitalerhöhung entschieden, dass die dadurch bewirkte Wertsteigerung der Gesellschaftsanteile keine Gegenleistung iSd GrEStG darstellt. An dieser Beurteilung ändert sich uE auch nichts, wenn anschließend die Gesellschaftsanteile veräußert werden.“*

Die Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 06.12.2017** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„In der Beschwerde wird eingewendet, die Liegenschaft sei zum Preis von lediglich 59.628,00 € (was nach dem Inhalt des Vertrags dem dreifachen Einheitswert der Anteile entspricht) an die Beschwerdeführerin veräußert worden. Erst anschließend sei Herrn ***1*** (Anmerkung Finanzamt: gemeint offenbar: Herrn ***5*** eine Kaufoption in Bezug auf Anteile an der Beschwerdeführerin eingeräumt worden. Die Ausübung der Option sei nicht festgestanden. Ein Andienungsrecht hätte nicht bestanden. Der Preis stelle auch einen Kaufpreis für die Gesellschaftsanteile und nicht für eine Liegenschaft dar. Im Bereich der GrESt gelte kein Durchgriffsprinzip. Es sei zwar zutreffend, dass die Veräußerung der Liegenschaft (Anmerkung Finanzamt: in einem Zeitpunkt, als die Veräußerin alleinige Vermögensbeteiligte an der erwerbenden Gesellschaft, der Beschwerdeführerin, war) im Vergleich zu einem Marktpreis verbilligt erfolgte und daher schon bei Veräußerung der Liegenschaft an die KG mit hoher Wahrscheinlichkeit feststand, dass im Fall einer späteren Veräußerung der Gesellschaftsanteile ein Mehrerlös lukriert werden kann. Es sei aber nicht festgestanden, dass überhaupt eine*

Anteilsveräußerung stattfinden werde, noch stelle ein diesbezüglicher Abtretungspreis eine nachträgliche Gegenleistung für frühere Liegenschaftsveräußerungen dar. In einem vergleichbaren Fall hätte der VwGH im Fall der Einbringung einer Liegenschaft in eine Kapitalgesellschaft entschieden, dass die dadurch bewirkte Wertsteigerung der Gesellschaftsanteile keine Gegenleistung iSd GrEStG darstelle. An dieser Beurteilung ändere sich auch nichts, wenn anschließend die Gesellschaftsanteile veräußert werden.

Dem kann nicht gefolgt werden.

Dem liegen die im Prüfungsverfahren getroffenen folgenden Feststellungen zugrunde.

[Tz 6 und 7 des BP-Berichtes werden wiedergegeben]

*Von der getroffenen Würdigung abzugehen, besteht auch nach dem Inhalt der Beschwerde kein Grund, zumal aufgrund des zeitlichen Ablaufs und der praktisch einheitlich geschlossenen Vereinbarungen jedenfalls sichergestellt war, dass der Veräußerin ***1*** GmbH für die Hingabe ihrer Liegenschaftsanteile jedenfalls der Wert zukommt, den die Grundstücksanteile auch entsprechend dem (unechten) Vorvertrag vom 14.9.2012, der bereits den Übereignungsanspruch zu einem Gesamtkaufpreis von 619.549,20 € begründete und der Rechnung vom 12.12.2012 aufweisen. Damit war jedenfalls sichergestellt, dass ihr als wirtschaftlicher Gegenwert für die Grundstückshingabe (aus der Summe der eingeräumten Gesellschaftsrechte und dem „verminderten“ Kaufpreis) der Gesamtwert der hingegeben Grundstücksanteile zukommt. Nach den Feststellungen erfolgte auch die Zahlung von der KG.*

Dass im Kaufvertrag zur grundbücherlichen Durchführung dazu ein geringerer Kaufpreis ausgewiesen ist, hindert diese Beurteilung nicht. Ob eine Gegenleistung überhaupt oder ob die tatsächlich vereinbarte Gegenleistung beurkundet wurde, ist unerheblich; die tatsächlich gegebene Gegenleistung ist auch dann maßgebend, wenn sie ohne oder entgegen einer Beurkundung geleistet wurde (VwGH vom 11. März 1953, Slg 722/F).

Durch die durch eine Mehrheit von Verträgen und zeitlich akkordiert festgelegte Vorgangsweise, wobei

- am 10.9.2011 die Eintragung der Bf. im Firmenbuch erfolgte,*
- dabei vorerst die Verkäuferin einzige vermögensbeteiligte Gesellschafterin war,*
- am selben Tag mit Optionsvertrag die Einräumung der Kaufoption für die Beteiligung der Verkäuferin an den aus der Gründung bereits persönlichen haftenden Gesellschafter der KG*
- zu einem Wert erfolgte, der sich aus dem formal unterpreisigen Verkauf an die KG ergab,*
- der auch nur kurz später am 12.12.2011 im Beteiligungskaufvertrag und nach den getroffenen Vereinbarungen rückwirkend zum 10.09.2011 mündete,*

- der formelle Kaufvertrag mit dem geringeren Kaufpreis zur grundbücherlichen Durchführung dann am 04.10.2011 geschlossen wurde

- bereits vorangehend aber auch der Vorvertrag vom 14.09.2011 vorlag, der bereits den Übereignungsanspruch für die KG und zu dem ausgewiesenen Kaufpreis von 619.549,20 € begründet hatte

- der Bf. als Erwerberin von der Verkäuferin am 12.12.2011 die Rechnung über den Erwerb mit einer Gesamtgegenleistung von 619.549,20 € ausgestellt wurde, war sichergestellt, dass der Verkäuferin für die Hingabe auch bei formellem/urkundlichen Aufspalten des Erwerbs jedenfalls der tatsächliche Wert der Grundstücksanteile laut „Vorvertrag“ und Rechnungsbetrag zukam - einerseits durch den nachträglich „verminderten“ Kaufpreis, andererseits durch den Wert der bei Gründung eingeräumten Gesellschaftsrechte, die sich aus dem unterpreisigen Verkauf an die KG ergeben hat.

Wenngleich es nach Ansicht des Finanzamts aufgrund der eingeschlagenen Vorgangsweise bereits als vereinbart anzunehmen war, dass auch die Abtretung der Kommanditanteile erfolgt und damit der Verkäuferin der Gesamtwert jedenfalls auch in Geld realisiert wird, hätte selbst ein Unterbleiben der Abtretung nichts an dem Umstand geändert, dass der Verkäuferin aus der Gesamtkonstruktion jedenfalls der Gesamtwert der Grundstücksanteile zukommt, da im Fall, dass die Abtretung tatsächlich nicht zustande gekommen wäre, ihr die Gesellschaftsrechte an der KG verblieben wären.

Dabei ist auch hinsichtlich der Gründung der Gesellschaft, bei der als einzig vermögensbeteiligte Gesellschafterin (Kommanditistin) die Veräußerin auftritt, während der spätere (über Treuhandschaft) Alleininhaber der KG vorerst als nicht vermögensbeteiligter persönlich haftender Gesellschaft fungiert, aber bereits auch die Option auf Abtretung der Kommanditanteile der ***1*** GmbH praktisch uno actu und unter Berücksichtigung des Mehrwertes der Liegenschaftsanteile aus dem unterpreisigen Verkauf eingeräumt erhält, nach der Sachlage von einem einheitlichen Gründungsvorgang unter Einschluss des unterpreisigen Verkaufs als teilweise Sacheinlage auszugehen und die Sacheinlage im Ausmaß der Wertdifferenz als gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aus der Gründung der Gesellschaft erbracht, zu beurteilen.

Auch das in der Beschwerde offenbar angesprochenen Erkenntnis des VwGH 2004/16/0200 spricht aus, „wird also die Sacheinlage in die Gesellschaft mit der Einräumung von Gesellschaftsrechten abgegolten, dann liegt darin die Gegenleistung des Erwerbers der Sacheinlage und die Grunderwerbsteuer ist von dieser Gegenleistung zu bemessen“ (VwGH vom 24. Februar 2005, 2004/16/0200) und verweist auch auf die weitere Rechtsprechung u.a. Erkenntnis vom 17. Februar 1994, Zl. 92/16/0115, in dem der Verwaltungsgerichtshof den Rechtssatz des Erkenntnisses vom 2. April 1962, Zl. 1330/61, wiedergegeben hat, der lautete:

„Die Einbringung von Sacheinlagen in eine Kapital- oder Personenhandelsgesellschaft ist als Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem einbringenden Gesellschafter anzusehen, wodurch die Annahme gerechtfertigt ist, dass die Einbringung von Einlagen in die Gesellschaft mit der Einräumung von Gesellschaftsrechten abgegolten wird. Somit ist bei der Einbringung von Grundstücken in eine GesmbH eine Gegenleistung vorhanden.“

In diesem Rechtssatz ist von einer „Annahme“ die Rede, nämlich, dass die Einbringung von Einlagen in die Gesellschaft mit der „Einräumung von Gesellschaftsrechten abgegolten“ werde. Diese „Annahme“ war in dem damals entschiedenen Beschwerdefall berechtigt. Wurde doch als Gegenleistung u.a. ein Gesellschaftsanteil gewährt.

In dem Erkenntnis vom 16. November 1995, ZI. 94/16/0068, wurde anlässlich einer Gründung einer KG von einem Kommanditisten u. a. eine Liegenschaft eingebracht, der dafür Gesellschaftsrechte erhielt.

In dem Erkenntnis vom 17. Februar 1994, ZI. 92/16/0152, wurde anlässlich der Gründung einer OHG von einem Gesellschafter u.a. auch eine Liegenschaft eingebracht. Diesem wurden Gesellschaftsrechte an der OHG eingeräumt.

In dem ebenfalls zitierten Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. April 1980, II R 84/76, wurde in einem Fall entschieden, in dem eine Übernahme vorlag. Auch hier wurden Gesellschaftsrechte gewährt, die die Gegenleistung darstellten.

Im Übrigen ist das Erkenntnis aber nicht zu einem vergleichbaren Sachverhalt ergangen, sondern zu einem ganz verschiedenen.

Vergleichbar zum vorliegenden Sachverhalt ist nach der rechtlichen Konstruktion wie oben ausgeführt vielmehr die Beurteilung der anlässlich der Gründung eingeräumten Gesellschaftsrechte für die Sacheinlage als Gegenleistung.

Auch Fellner kommentiert in GrEStG, § 5, Rz. 137f

„Wird anlässlich der Gründung einer Personengesellschaft ein Grundstück eingebracht, so besteht die Gegenleistung aus dem anteiligen gemeinen Wert des Gesellschaftsvermögens. Auch bei Gründung einer Gesellschaft ist der Wert der Gegenleistung zu ermitteln (VwGH vom 20. Juni 1990, 89/16/0101, vom 26. März 1992, 90/16/0234, vom 17. September 1992, 91/16/0085, vom 17. Februar 1994, 93/16/0115, und vom 16. November 1995, 94/16/0068).

Bei der Einbringung eines Grundstückes in eine bereits bestehende Personengesellschaft durch einen neu eintretenden Gesellschafter besteht die Gegenleistung in der Überlassung des entsprechenden Anteils des nach der Einbringung festzustellenden Vermögens der Gesellschaft.

Die Höhe der Gegenleistung besteht aus dem anteiligen gemeinen Wert des Gesellschaftsvermögens zuzüglich der übernommenen Verbindlichkeiten.

Die Einbringung von Sacheinlagen in eine Kapital- oder Personengesellschaft ist als Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem einbringenden Gesellschafter anzusehen, wodurch die Annahme gerechtfertigt ist, dass die Einbringung von Einlagen in die Gesellschaft mit der Einräumung von Gesellschaftsrechten abgegolten wird (VwGH je vom 17. Februar 1994, 93/16/0115 und 92/16/0152, und vom 16. November 1995, 94/16/0068).

Nach Überzeugung des FA ist daher in freier Beweiswürdigung von vornherein vom Vorliegen einer vereinbarten Gesamtgegenleistung in Höhe des tatsächlichen Wertes der Grundstücksanteile lt. unechtem Vorvertrag vom 14.09.2011 und Rechnung vom 12.12.2011 auszugehen, die nachträglich lediglich auf dem Papier geändert, zur formellen Abwicklung vereinbarungsgemäß einerseits durch einen geringen Kaufpreis zu erbringen war, andererseits anlässlich der Gründung der KG neben der geringen Bareinlage durch Einräumung von Gesellschaftsrechten (Kommanditbeteiligung) in Höhe des Werts der Differenz abzugelten war.

*Tatsächlich erfolgte die Zahlung nach den Unterlagen, soweit diese vorgelegt wurden, von der KG selbst und erliegt in den Unterlagen zum Projekt auch die Finanzierung durch einen Kredit der BTV an die ****5**** VERMIETUNGS KG (BTV vom 29.11.2011) über 370.000 €, sichergestellt auf den erworbenen Anteilen. Dabei macht der Kredit über die Teilfinanzierung bereits weit mehr aus, als den formellen Kaufpreis, den die Beschwerdeführerin nach dem formellen Kaufvertrag zu leisten hätte. Es ist daher auch aus diesem Grund und nach dem Zahlungsfluss davon auszugehen, dass tatsächlich die Beschwerdeführerin den Gesamtkaufpreis lt. unechtem Vorvertrag geleistet hat.“*

Durch den **Vorlageantrag vom 29.12.2017** gilt die Beschwerde wiederum als unerledigt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

In § 1 des gegenständlichen „Vorvertrages“ wurde vereinbart, dass die Verkäuferin beabsichtigt auf einem genau spezifizierten Grundstück eine Wohnanlage zu errichten. § 1.3. lautet:

„Die Vertragsparteien verpflichten sich, für sich und ihre Rechtsnachfolger spätestens 14 Tage nach Vorliegen der zur Verfassung des verbücherungsfähigen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages notwendigen Urkunden und Unterlagen, einen Kaufvertrag zu nachstehenden Bedingungen (§§ 2 ff) abzuschließen.

Die Vertragsparteien verpflichten sich, alle Erklärungen und Unterschriften in der erforderlichen Form abzugeben, die zum Abschluss und zur Verbücherung des verbücherungsfähigen

Kaufvertrages erforderlich sind. Die Vertragsteile verpflichten sich, alles zu unterlassen, was diesem Zwecke hinderlich sein könnte.

In § 2 des gegenständlichen „Vorvertrages“ wurde das Kaufobjekt detailliert beschrieben.

In § 3 des gegenständlichen „Vorvertrages“ wurde der Kaufpreis aufgeschlüsselt, in § 4 genaue Zahlungsfristen nach Baufortschritt vereinbart.

In § 7 des gegenständlichen „Vorvertrages“ wurde der Besitzübergang vereinbart.

In § 11 des gegenständlichen „Vorvertrages“ wurde der Verkäuferin ein Rücktrittsrecht, für den Fall, dass sie nicht 60% der Wohnungen binnen sechs Monaten verkauft, eingeräumt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem „Vorvertrag“ und ist unstrittig.

Dieser Sachverhalt wird rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Ob eine Vereinbarung über den Erwerb eines Miteigentumsanteils an einer Liegenschaft als Vorvertrag (§ 936 ABGB) oder als Punktation (§ 885 ABGB) zu einem Kaufvertrag anzusehen ist, hängt davon ab, ob die Vereinbarung bereits auf die Begründung des Übereignungsanspruchs gerichtet ist und der Erwerber den Anspruch auf Eintragung eines Eigentumsrechtes im Grundbuch ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung letzten Endes im Klagewege, also unmittelbar, durchsetzen kann (VwGH 9.12.1971, 112/71, 16.10.1986, 85/16/0008 uam). Da der Kauf ein grundsätzlich an keine Formvorschrift gebundener Konsensualvertrag ist, der durch die Willensübereinstimmung über Ware und Preis zustande kommt, ist auch bereits die Punktation ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG. Da die Pflicht zur Entrichtung der GrEStG an das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft geknüpft ist, steht es daher der Steuerpflicht nicht entgegen, dass die Punktation zur grundbücherlichen Eintragung des Eigentumsrechtes nicht ausreicht, weil die Aufsandungserklärung des Verkäufers fehlt (VwGH 9. 12. 1971, 112/71, Beschluss eines verstärkten Senats und E 14.4.1978, 2267/77), weil die Beglaubigung der Unterschrift des Verkäufers fehlt, oder weil der erworbene Miteigentumsanteil ziffernmäßig nicht bestimmt ist, wohl aber die damit verbundene Eigentumswohnung topografisch bezeichnet wurde (VwGH 31. 3. 1978, 10/77). Eine als Vorvertrag bezeichnete Vereinbarung, in der der Käufer seine Absicht erklärt, eine genau bezeichnete Eigentumswohnung mit einem bestimmbaren Miteigentumsanteil zu erwerben und sich verpflichtet, die fest vereinbarte Gegenleistung zu den vereinbarten Terminen zu erbringen, ist ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang (VwGH 22. 9. 1978, 2260/77, 12. 4. 1984, 83/16/0083 uam). Von einem Vorvertrag iSd § 936 ABGB kann nur dann gesprochen werden, wenn der Leistungsinhalt nur in der Verpflichtung besteht, künftig einen Vertrag abzuschließen, nicht aber, wenn in der Vereinbarung bereits sämtliche Vertragselemente abgesprochen wurden und darüber hinaus eine unmittelbare Verpflichtung

zur Erfüllung der im Vertrag vorgesehenen Leistung festgesetzt wurde (VwGH 10. 11. 1978, 2233/77).

Bei Konsensualverträgen, wie dem Kauf, kann ganz allgemein im Zweifel angenommen werden, dass schon ein Haupt- und nicht erst ein Vorvertrag vorliegt; wurde in einem solchen Falle noch die Errichtung einer förmlichen Urkunde vorgesehen, so treffen die Voraussetzungen für eine Punktation zu (VwGH 21. 5. 1981, 16/1265/78).

Der gegenständliche „Vorvertrag“ enthält alle essentialia negotii eines Kaufvertrages; er begründet daher einen unmittelbaren Anspruch auf Leistung und nicht bloß auf Abschluss eines Kaufvertrages. Die Formulierung in § 1.3 des „Vorvertrages“

„Die Vertragsparteien verpflichten sich, für sich und ihre Rechtsnachfolger spätestens 14 Tage nach Vorliegen der zur Verfassung des verbücherungsfähigen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages notwendigen Urkunden und Unterlagen, einen Kaufvertrag zu nachstehenden Bedingungen (§§ 2 ff) abzuschließen.“

Die Vertragsparteien verpflichten sich, alle Erklärungen und Unterschriften in der erforderlichen Form abzugeben, die zum Abschluss und zur Verbücherung des verbücherungsfähigen Kaufvertrages erforderlich sind. Die Vertragsteile verpflichten sich, alles zu unterlassen, was diesem Zwecke hinderlich sein könnte.“

besagt nur, dass ein **verbücherungsfähiger** Vertrag (Voraussetzung für die Durchführung des Erfüllungsgeschäftes) noch abgeschlossen werden muss. Die Tatsache, dass der gegenständliche „Vorvertrag“ nicht verbücherungsfähig ist, hindert nicht, dass das grunderwerbsteuerpflichtige Verpflichtungsgeschäft bereits abgeschlossen worden ist.

Die Punktation ist zwar noch nicht die förmliche Urkunde, aber doch ein Aufsatz über die Hauptpunkte und von den Parteien unterfertigt worden. Auch schon ein solcher Aufsatz gründet diejenigen Rechte und Verbindlichkeiten, welche darin ausgedrückt sind (§ 885).

Die Punktation gibt einen unmittelbaren Anspruch auf Leistung und nicht bloß auf Abschluss des Vertrages, durch den der Übereignungsanspruch erst begründet wird (VwGH 10.11.1978, 2233/77, 23.2.1984, 82/16/0093 uam).

Eine Punktation iSd § 885, die die Hauptpunkte eines Vertrages enthält, unterliegt der Steuerpflicht, da sie die in ihr ausgedrückten Rechte und Verbindlichkeiten bereits begründet und, obzwar noch zur Errichtung der vorbehaltenen formellen Urkunde verpflichtend, selbst schon die Wirkungen eines Hauptvertrages hat (VwGH 20.1.1983, 16/2279/80, 81/16/0094, 12.4.1984, 83/16/0083 uam).

Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstücks iSd § 2 GrEStG. Der Erwerbsvorgang muss darauf gerichtet sein

oder darin bestehen, dass das Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen übergeht (BFH vom 1. März 2000, II R 53/98, DStR 2000, 1088).

Der Abgabenanspruch entsteht mit der Verwirklichung des Tatbestandes ohne behördliche Tätigkeit unmittelbar auf Grund des Gesetzes (vgl VwGH vom 19. September 1972, 1054/72).

Die Grunderwerbsteuer knüpft an Änderungen der zivilrechtlichen Eigentumslage an. Besteuert wird jedoch nicht allein der auf den Eigentumserwerb gerichtete Rechtsvorgang als solcher. Besteuerungsgegenstand ist vielmehr der Erwerb eines Grundstücks, der auf einem tatbestandlichen Erwerbsvorgang beruht; steuerbar ist mithin der Erfolg, der auf Grund eines auf den Eigentumserwerb gerichteten Rechtsvorgangs eintritt. Die gesetzliche Regelung knüpft daher nicht an die zivilrechtliche Qualifikation des den Anspruch begründenden Rechtsgeschäfts an, sondern an das von den Parteien gewollte wirtschaftliche Ergebnis, das durch die zivilrechtliche Gestaltung bewirkt wird (BVerfG vom 27. Dezember 1991, 2 BvR 72/90, DStR 1992, 106). Steuerbar ist also der Erfolg, der auf Grund eines Erwerbsvorganges eintritt (VwGH vom 26. Jänner 1995, 94/16/0139).

Über ein und denselben Erwerbsvorgang können auch mehrere, inhaltlich voneinander abweichende Vertragsurkunden errichtet sein (zB zunächst eine Punktation und sodann eine einverleibungsfähige Urkunde; VwGH vom 29. Juli 2004, 2004/16/0053).

Auch wenn über die der Grunderwerbsteuer unterworfenen Grundstücksteile zwei (inhaltlich abweichende) Vertragsurkunden, nämlich eine Punktation und ein Kaufvertrag errichtet wurde, handelte es sich dabei um einen einzigen Erwerbsvorgang. Die Grunderwerbsteuerschuld ist damit für den Beschwerdeführer nur einmal entstanden (VwGH vom 29. Juli 2004, 2004/16/0053).

Waren die die Grunderwerbsteuerschuld auslösenden Rechtsgeschäfte nicht die (nicht ordnungsgemäß angezeigten) Kaufverträge vom Jahre 1975, sondern bereits die (überhaupt nicht angezeigten) Baudurchführungsverträge vom 7. November 1973, so belastete dies die angefochtenen Bescheide nicht mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde, weil nicht über eine andere „Sache“ entschieden worden ist (VwGH vom 27. Oktober 1983, 82/16/0158).

„Sache“ iSd § 289 BAO aF (vgl nunmehr § 279 Abs 1 BAO idF FVwGG 2012, BGBl I 2013/14) ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Behörde erster Instanz gebildet hat (VwGH vom 3. Juni 1982, 81/16/0059, vom 27. März 1987, 85/16/0065, vom 19. März 1990, 89/15/0033, vom 14. Mai 1991, 90/16/0262, vom 23. Mai 1991, 88/17/0013, vom 14. Juni 1991, 88/17/0016, und vom 16. September 1991, 91/15/0064).

Dadurch, dass das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Fall festgestellt hat, dass der Erwerbsvorgang bereits durch den gegenständlichen „Vorvertrag“ der in Wahrheit eine

Punktation darstellt, verwirklicht wurde und nicht durch den erst nachfolgenden Kaufvertrag in Verbindung mit dem anschließenden Gesellschaftsanteilskaufvertrag, wie dies vom Finanzamt angenommen wurde, hat es die „Sache“ iSd § 279 BAO nicht ausgetauscht, da wie bereits oben ausgeführt Identität der Sache vorliegt.

Die Steuerschuld entsteht mit der Verwirklichung eines Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes und kann in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt werden, nicht mehr beseitigt werden (vgl. VwGH vom 8. November 1973, 666/73, und vom 26. Juni 1997, 97/16/0024).

Bei den Verkehrsteuern gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann (VwGH vom 2. März 1992, 91/15/0109, vom 25. Februar 1993, 92/16/0160, vom 4. November 1994, 94/16/0078, vom 24. November 1994, 92/16/0188, vom 28. März 1996, 95/16/0019, 0022-0025, 0040, vom 25. April 1996, 95/16/0259, vom 19. August 1997, 95/16/0006-0010, vom 21. Jänner 1998, 97/16/0511, vom 30. April 2003, 2002/16/0271, und vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0472).

Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann in Wegfall bringen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen (VwGH vom 26. Februar 1981, 15/0439/80, 15/1307/80, vom 30. August 1995, 94/16/0295, vom 26. Juni 1997, 97/16/0024, und vom 30. April 2003, 2003/16/0008). Solche steuervernichtende Tatbestände sind im Bereich des Grunderwerbsteuerrechts insbesondere im § 17 GrEStG vorgesehen.

Der Umstand, dass in dem der Punktation nachfolgenden Kaufvertrag von einem niedrigeren Kaufpreis ausgegangen wurde vermag an der bereits entstanden Steuerschuld nichts zu ändern, da dadurch kein abgabenvernichtender Tatbestand verwirklicht wurde.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit der 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. Im gegenständlichen Fall sind alle zu lösenden Rechtsfragen bereits vom Verwaltungsgerichtshof ausjudiziert. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 1. Februar 2022