

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 Glücksspiel 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

Die Beschwerdeführerin wurde am ***10***.2011 gegründet und am ***11***.2011 ins Firmenbuch eingetragen. Die Firma ***1*** GmbH ist die einzige Kommanditistin der Beschwerdeführerin. Komplementär ist Herr ***2*** ***1***.

Mit **Kaufvertrag vom 10.06.2011** hat die Beschwerdeführerin von der Firma ***1*** GmbH 218/1526 Anteile an der EZ ***3***, KG ***4***, um einen Kaufpreis von 52.414,50 € erworben. Hierbei handelt es sich um den dreifachen Einheitswert.

Punkt III. dieses Kaufvertrages lautet:

„III. Preis:

Der Kaufpreis (Top W 8 und Top AP 8) wird vereinbart mit gesamt € 52.414,50 (in Worten: Euro zweiundfünfzigtausendvierhundertvierzehnfünfzig).

*Dabei handelt es sich um den dreifachen Einheitswert (€ 17.471,50 x 3). Beim Betrag von € 17.471,50 handelt es sich um den Einheitswert für die gesamten 218/1526 Anteile. **Dieser ist***

entsprechend dem bereits abgeschlossenen Vorvertrag und den Bestimmungen des BTVG zu bezahlen.“

Punkt V. dieses Kaufvertrages lautet:

„V. Gefahrtragung/Übergabe:

Hinsichtlich der Gefahrtragung, allfälliger Belastungen, Bedingungen, Dienstbarkeiten, etc. wird auf den Vorvertrag verwiesen.

Insbesondere wird festgehalten, dass der Käuferin der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 22.12.2010, mit den darin enthaltenen Vereinbarungen betreffend die allgemeinen und Gemeinschaftsflächen, Dienstbarkeiten und Zutrittsbewilligungen bekannt ist. Sie hat eine Ausfertigung dieses Vertrags erhalten, ist in die daraus entspringenden Rechte und Pflichten eingetreten und wird sie auf ihre Rechtsnachfolger überbinden.“

Am **10.06.2011** wurde zwischen der ***1*** GmbH und Herrn ***2*** ***1*** ein **Optionsvertrag** abgeschlossen. In diesem Vertrag wurde vereinbart, dass die ***1*** GmbH Herrn ***2*** ***1*** das auf drei Monate befristete Recht zum Erwerb der Kommanditanteile an der Firma Beschwerdeführerin einräumt; und zwar zu einem Preis, welcher dem unternehmensrechtlichen Eigenkapital der KG entspricht. Dieses betrug 164.585,50 €.

Die am **17.06.2011** von der Firma ***1*** GmbH an die Beschwerdeführerin gestellte **Rechnung** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

Rechnung Nr. 2011034		
WA ***5***, Top 8		
1. Rate - bei Baubeginn		26.040,00 €
2. Rate - bei Fertigstellung Rohbau u. Dach		78.120,00 €
3. Rate - bei Fertigstellung Rohinstallation		52.080,00 €
4. Rate - bei Fertigstellung Fassade u. Fenster		31.248,00 €
	Nettosumme	187.488,00 €
	MwSt 0%	0,00 €
	Gesamt	187.488,00 €

Am **12.12.2011** stellt die ***1*** GmbH an die Beschwerdeführerin eine **Schlussrechnung** über die ***5*** Top 8

Gesamtsumme Top 8	netto	217.000,00 €
	20% MwSt.	43.400,00 €
	Gesamt	260.400,00 €
AR20011034 v. 17.06.2011		-187.488,00 €
Zahlung v. 29.11.2011		-2.480,69 €
		70.431,31 €
Abzüglich mittels Überrechnung bezahlte Umsatzsteuer		43,400,00 €
Restzahlung		27.031,31 €

Am **29.01.2012**, somit nach Ablauf der dreimonatigen Optionsfrist, wurde zwischen der ***1*** GmbH und Herrn ***2*** ***1*** ein **Beteiligungskaufvertrag** über die Kommanditanteile an der Beschwerdeführerin abgeschlossen. Die Verkäuferin tritt die Kommanditanteile zum Preis von 164.585,50 € an den Käufer ab.

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

„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.*

*Laut 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 geforderte 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 für Erwerb Liegenschaft ***5 TOP 8 in ***4******

*Am ***11***.2011 wurde die Beschwerdeführerin ins Firmenbuch eingetragen.*

*An diesem Tag wurde auch ein Kaufvertrag zwischen der ***1*** GmbH als Verkäuferin einerseits und der Beschwerdeführerin als Käuferin andererseits abgeschlossen. Mit diesem Vertrag erwirbt die Käuferin 228/1526 Anteile mit denen Wohnungseigentum an Top W 8 und Top AP 8 verbunden ist, an der EZ ***3*** in der KG ***4***.*

Als Preis für diese Liegenschaftsanteile wird in diesem Vertrag ein Betrag von € 52.414,50 festgesetzt. Dabei handelt es sich um den dreifachen Einheitswert.

Laut Pkt. III des Vertrages wurde ein Vorvertrag abgeschlossen. Dieser wurde der Finanzbehörde nicht vorgelegt.

*Am gleichen Tag wurde ein Optionsvertrag zwischen der ***1*** GmbH als Verkäuferin und Herrn ***1*** als Käufer abgeschlossen.*

*Dieser besagt, dass an der Beschwerdeführerin die ***1*** GmbH als 100 % vermögensbeteiligte Kommanditistin beteiligt ist. ***2*** ***1*** ist Komplementär.*

*Die ***1*** GmbH räumt hiermit ***2*** ***1*** das auf drei Monate befristete Recht ein, die vorgenannten Kommanditanteile zu einem Preis zu erwerben, welcher dem unternehmensrechtlichen Eigenkapital der KG entspricht. Dieses beträgt derzeit 164.585,50 €.*

*Am 17.6.2011 wurde eine Rechnung der ***1*** GmbH an die ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs KG gestellt über die WA ***5*** Top 8*

Rechnung Nr. 2011034		
WA ***5***, Top 8		
1. Rate - bei Baubeginn		26.040,00 €
2. Rate - bei Fertigstellung Rohbau u. Dach		78.120,00 €

3. Rate - bei Fertigstellung Rohinstallation		52.080,00 €
4. Rate - bei Fertigstellung Fassade u. Fenster		31.248,00 €
	Nettosumme	187.488,00 €
	MwSt 0%	0,00 €
	Gesamt	187.488,00 €

Am 12.12.2011 stellt die ***1*** GmbH an die ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs KG eine Schlussrechnung über die ***5*** Top 8

Gesamtsumme Top 8	netto	217.000,00
	20% MwSt.	43.400,00
	Gesamt	260.400,00

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 laut der Schlussrechnung vom 12.12.2011 in Höhe von 217.000,00 €.

Am 29.1.2012 wurde ein Beteiligungskaufvertrag abgeschlossen zwischen der ***1*** GmbH und Herrn ***2*** ***1*** über die Kommanditanteile an der Beschwerdeführerin. Die Verkäuferin tritt hiermit ihre Kommanditanteile vollumfänglich an die Käuferin ab. Die Verkäuferin hält die Kommanditanteile weiterhin im Rahmen einer fremdnützigen Treuhandschaft für den Käufer.

Der Kaufpreis beträgt wie im Optionsvertrag vereinbart € 164.585,50

Als Stichtag für den Übergang von sämtlichen Rechten und Pflichten vereinbaren die Vertragspartner den 10.6.2011.

Am 29.1.2012 wurde eine Rechnung von der ***1*** GmbH an ***2*** ***1*** gestellt. Im Betreff wird die WA ***5*** Top 8 angeführt und weiters 100% Kommanditanteile der ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs KG € 164.585,50 umsatzsteuerfrei gem. § 6 (1) Z 8 lit. g UstG.

Folgende Geldflüsse wurden vorgelegt:

14.07.2011	Überweisung von Treuhandkonto ***6*** 1.-4. Rate Re. Nr 2011034	187.488,00 €
29.11.2011	Überweisung von Treuhandkonto w.o. Restbetrag Kaufvertrag ***5*** Top 8 und AP 8	2.480,69 €

09.03.2012	Restzahlung Top 8 WA ***4*** Überweisung durch ***1*** **2***	29.822,41 €
------------	--	-------------

Rechtliche Würdigung:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen gem. § 1 GrEStG u.a. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gemäß § 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 in der Rechnung vom 12.12.2011 ausgewiesen, entspricht.

Tz. 8 Bemessung:

Gegenleistung gesamt laut FA	260.400,00 €
davon gem. § 7 Z. 3 GrEStG	9.114,00 €
bisher unter EFRN ***7*** selbstberechnet	-1.834,51 €
Mehr lt. BP	7.279,49 €

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel hat daraufhin mit **Bescheid vom 07.11.2012** Grunderwerbsteuer von der Gesamtgegenleistung in Höhe von 260.400,00 € festgesetzt.

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

„Es erfolgte im gegenständlichen Fall eine Veräußerung des verfahrensgegenständlichen Liegenschaft zum Preis von 52.414,50 € 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 stäteren 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 Gegenleistung 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.

Wir beantragen die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel 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 52.414,50 € (was nach dem Inhalt des Vertrags dem dreifachen Einheitswert der Anteile entspricht) an die Beschwerdeführerin veräußert worden. Erst anschließend sei Herrn ***1*** 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 alleinig 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.

*Anzumerken ist, dass die Beschwerdeführerin zu FN ***8***** registriert ist und unter dem Firmenwortlaut ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs KG gegründet wurde und nunmehr unter ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs GmbH & KG firmiert. Die ***1*** GmbH ist inzw. ***1*** GmbH in Liqu. und ***2*** ***1*** ist seit jeher Alleingesellschafter der ***1*** GmbH, nunmehr in Liquidation, war alleiniger Geschäftsführung und nunmehr Liquidator (FN ***9***).*

Der Beurteilung liegen die im Prüfungsverfahren getroffenen folgenden Feststellungen zugrunde.

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.

Laut 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 geforderte 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 für Erwerb Liegenschaft **5*** Top 8 in ***4*****

Am ***11***.2011 wurde die ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs KG ins Firmenbuch eingetragen.

An diesem Tag wurde auch ein Kaufvertrag zwischen der ***1*** GmbH als Verkäuferin einerseits und der ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs KG als Käuferin andererseits abgeschlossen. Mit diesem Vertrag erwirbt die Käuferin 228/1526 Anteile mit denen Wohnungseigentum an Top W 8 und Top AP 8 verbunden ist, an der EZ ***3*** in der KG ***4***.

Als Preis für diese Liegenschaftsanteile wird in diesem Vertrag ein Betrag von € 52.414,50 festgesetzt. Dabei handelt es sich um den dreifachen Einheitswert

Lt. Pkt. III des Vertrages wurde ein Vorvertrag abgeschlossen. Dieser wurde der Finanzbehörde nicht vorgelegt.

Am gleichen Tag wurde ein Optionsvertrag zwischen der ***1*** GmbH als Verkäuferin und Herrn ***1*** als Käufer abgeschlossen. Dieser besagt, dass an der ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs KG die ***1*** GmbH als 100 % vermögensbeteiligte Komanditistin beteiligt ist. ***2*** ***1*** ist Komplementär.

Die ***1*** GmbH räumt hiermit ***2*** ***1*** das auf drei Monate befristete Recht ein, die vorgenannten Kommanditanteile zu einem Preis zu erwerben, welcher dem unternehmensrechtlichen Eigenkapital der KG entspricht. Dieses beträgt derzeit € 164.585,50.

Am 17.6.2011 wurde eine Rechnung der ***1*** GmbH an die ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs KG gestellt über die WA ***5*** Top 8

Rechnung Nr. 2011034		
WA ***5***, Top 8		
1. Rate - bei Baubeginn		26.040,00 €
2. Rate - bei Fertigstellung Rohbau u. Dach		78.120,00 €
3. Rate - bei Fertigstellung Rohinstallation		52.080,00 €
4. Rate - bei Fertigstellung Fassade u. Fenster		31.248,00 €
	Nettosumme	187.488,00 €
	MwSt 0%	0,00 €
	Gesamt	187.488,00 €

Am 12.12.2011 stellt die ***1*** GmbH an die ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs KG eine Schlussrechnung über die ***5*** Top 8

Gesamtsumme Top 8	netto	217.000,00
	20% MwSt.	43.400,00
	Gesamt	260.400,00

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 laut der Schlussrechnung vom 12.12.2011 in Höhe von 217.000,00 €.

Am 29.1.2012 wurde ein Beteiligungskaufvertrag abgeschlossen zwischen der ***1*** GmbH und Herrn ***2*** ***1*** über die Kommanditanteile an der ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs KG. Die Verkäuferin tritt hiermit ihre Kommanditanteile vollumfänglich an die Käuferin ab. Die Verkäuferin hält die Kommanditanteile weiterhin im

Rahmen einer fremdnützigen Treuhandschaft für den Käufer. Der Kaufpreis beträgt wie im Optionsvertrag vereinbart 164.585,50 €.

Als Stichtag für den Übergang von sämtlichen Rechten und Pflichten vereinbaren die Vertragspartner den 10.6.2011.

*Am 29.1.2012 wurde eine Rechnung von der ***1*** GmbH an ***2*** ***1*** gestellt. Im Betreff wird die WA ***5*** Top 8 angeführt und weiters 100% Koammanditanteile der ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs KG € 164.585,5 umsatzsteuerfrei gem. § 6 (1) Z 8 lit. g UstG.*

Folgende Geldflüsse wurden vorgelegt:

14.07.2011	Überweisung von Treuhandkonto ***6*** 1.-4. Rate Re. Nr 2011034	187.488,00 €
29.11.2011	Überweisung von Treuhandkonto w.o. Restbetrag Kaufvertrag ***5*** Top 8 und AP 8	2.480,69 €
09.03.2012	Restzahlung Top 8 WA ***4*** Überweisung durch ***1*** ***2***	29.822,41 €

Rechtliche Würdigung:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen gem. § 1 GrEStG u.a. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gemäß § 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. Zu einem 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 in der Rechnung vom 12.12.2011 ausgewiesen, entspricht.

*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 der Rechnung vom 12.12.2011 aufweisen (Der Vorvertrag wurde nicht vorgelegt), wobei auch die Rechnung vom 17.06.2011 über die Teilleistungen/Raten entsprechend der Vorverträge bereits mehr ausmacht, als der Kaufpreis laut Kaufvertrag vom 10.6.2011. 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 abgegebenen Grundstücksanteile zukommt.*

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 zwischen den verbundenen Gesellschaften und Allein-Gesellschafter, wobei nach dem Inhalt des Kaufvertrags vom 10.6.2011 bereits auch ein Vorvertrag vorlag, dabei begründen solche „Vorverträge“, die von Bauträgergesellschaften abgeschlossen werden, regelmäßig bereits den Übereignungsanspruch

- am ***11***.2011 auch die Eintragung der Beschwerdeführeri im Firmenbuch erfolgte,
 - wobei 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 später am 29.01.2012 im Beteiligungskaufvertrag und nach den getroffenen Vereinbarungen rückwirkend zum 10.06.2011 mündete,
 - der Bf. als Erwerberin von der Verkäuferin am 17.06.2011 die Rechnung über den Erwerb für Teilleistungen/Raten nach Baufortschritt mit einem Betrag von netto 187.488 € und mit Rechnung vom 12.12.2011 mit einer Gesamtgegenleistung von 260.400 € ausgestellt wurde,
- war sichergestellt, dass der Verkäuferin für die Hingabe jedenfalls der tatsächliche Wert der Grundstücksanteile lt. Rechnungsbetrag zukam - einerseits durch den „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 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. ...

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

Im Erkenntnis vom 17. Februar 1994, Zl. 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.

Im 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 laut Gesamt-Rechnung vom 12.12.2011 auszugehen, die 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.

Im Übrigen ist zur Vorgangsweise auch auf das Parallelverfahren (Erf.Nr. 10-500.157/2011) zum Erwerb der Schwestergesellschaft, mit demselben persönlich haftenden Gesellschafter und dann Alleininhaber der erwerbenden Gesellschaft, im Übrigen mit denselben Beteiligten zu verweisen.“

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

Der **Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 01.09.2020** an die Beschwerdeführerin hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Laut Punkt III. des gegenständlichen Kaufvertrages wurde ein Vorvertrag abgeschlossen. Dieser liegt aber nicht im Akt.

Ich ersuche Sie daher, diesen Vorvertrag binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.“

Die **Vorhaltsbeantwortung vom 01.01.2021** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„In Beantwortung Ihres Vorhaltes teilen wir Ihnen im Namen und im Auftrag der Beschwerdeführerin mit, dass es in dieser Sache keinen Vorvertrag gibt. Der Kaufvertrag wurde aus einer Mustervorlage erstellt und dabei verabsäumt, den Satz, dass der Kaufpreis entsprechend dem bereits abgeschlossen Vorvertrag und den Bestimmungen des BTVG zu

bezahlen ist, zu löschen. Dementsprechend wurde auch der Kaufverspreis nicht nach im BTVG normierten Zahlungsplan entrichtet.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Firma ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs GmbH & KG wurde am ***10***.2011 gegründet und am ***11***.2011 ins Firmenbuch eingetragen. Die Firma ***1*** GmbH ist die einzige Kommanditistin der Firma ***2*** ***1*** Liegenschaftsvermietungs GmbH & KG. Komplementär ist Herr ***2*** ***1***.

Die Firma ***1*** GmbH hat bereits zuvor Anteile an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft an die ***12*** Immobilienvermietungs KG verkauft. In diesem Fall wurde ein Vorvertrag über den Erwerb der Liegenschaftsanteile abgeschlossen. Auch in diesem Fall wurden wie im gegenständlichen Fall im Kaufvertrag die Liegenschaftsanteile um den dreifachen Einheitswert verkauft, ein Optionsvertrag für den Kommanditanteil der ***1*** GmbH durch Herrn ***12*** um den Kaufpreis der Wohnung laut Schlussrechnung vermindert um den dreifachen Einheitswert, zu erwerben. Einige Tage später hat Herr ***12*** von diesem Optionsrecht Gebrauch gemacht.

Mit Kaufvertrag vom 10.06.2011 hat die Beschwerdeführerin von der Firma ***1*** GmbH 218/1526 Anteile an der EZ ***3***, KG ***4***, um einen Kaufpreis von 52.414,50 € erworben. Hierbei handelt es sich um den dreifachen Einheitswert.

Am 14.07.2011 wurde vom auf den Namen der Beschwerdeführerin lautenden Anderkonto des Vertragsrichters ein Betrag in Höhe von 187.488,00 € auf das Konto der ***1*** GmbH überwiesen.

Am 29.11.2011 wurde vom auf den Namen der Beschwerdeführerin lautenden Anderkonto des Vertragsrichters ein Betrag in Höhe von 2.480,69 € auf das Konto der ***1*** GmbH überwiesen.

Am 09.03.2012 hat Herr ***2*** ***1*** 29.822,41 € an die ***1*** GmbH überwiesen.

Es liegen keine Zahlungsbelege für die Entrichtung des Kaufpreises der Kommanditanteile der Beschwerdeführerin vor.

Insoweit steht der Sachverhalt außer Streit.

Auf Grund der Tatsache, dass im von einem Rechtsanwalt erstellten Kaufvertrag über das Grundstück

in Punkt III. ausgeführt wurde:

„Der Kaufpreis ist entsprechend dem bereits abgeschlossenen Vorvertrag und den Bestimmungen des BTVG zu bezahlen.“

und in Punkt V. ausgeführt wurde:

„Hinsichtlich der Gefahrtragung, allfälliger Belastungen, Bedingungen, Dienstbarkeiten, etc. wird auf den Vorvertrag verwiesen.“

und die am **17.06.2011** von der Firma *****1*** GmbH** an die Beschwerdeführerin gestellte **Rechnung** im Wesentlichen folgenden Wortlaut hat:

Rechnung Nr. 2011034		
WA ***5***, Top 8		
1. Rate - bei Baubeginn		26.040,00 €
2. Rate - bei Fertigstellung Rohbau u. Dach		78.120,00 €
3. Rate - bei Fertigstellung Rohinstallation		52.080,00 €
4. Rate - bei Fertigstellung Fassade u. Fenster		31.248,00 €
	Nettosumme	187.488,00 €
	MwSt 0%	0,00 €
	Gesamt	187.488,00 €

geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass bereits eine Punktation über die wesentlichen Punkte des Erwerbs der Liegenschaftsanteile zwischen der *****1*** GmbH** und der Beschwerdeführerin bestanden hat, zumal es nicht glaubwürdig ist, dass in einem von einem Rechtsanwalt erstellten Kaufvertrag in zwei Punkten auf einen Vorvertrag Bezug genommen wird, den es gar nicht gibt. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Vorhaltsbeantwortung vom 01.01.2021, wonach der Vertrag nach einer Mustervorlage erstellt und dabei verabsäumt wurde, die Bezüge auf den Vorvertrag zu löschen, wäre allenfalls dann glaubhaft, wenn der Vertrag von rechtlich nicht vertretenen Parteien, nach einem Mustervertrag abgeschlossen worden wäre.

Aus der Schlussrechnung vom 12.12.2011 ergibt sich eindeutig, dass die *****1*** GmbH** die verfahrensgegenständlichen Liegenschaftsanteile zu einem Preis in Höhe von 260.400,00 € brutto an die Beschwerdeführerin verkauft hat.

Falls die nachgeschobene Konstruktion mit Kauf des Grundstückes zum dreifachen Einheitswert und Option auf den Erwerb der Kommanditanteile um den Verkehrswert des Grundstückes vermindert um den dreifachen Einheitswert richtig wäre, hätte die Beschwerdeführerin auf eine Berichtigung der Rechnung vom 17.06.2011 in Höhe von 187.488,00 € gedrungen, da diese massiv überhöht wäre. Die Beschwerdeführerin hat am 14.07.2011 diese Rechnung über 187.488,00 € bezahlt. In weiterer Folge wurde am 29.11.2011 vom auf den Namen der Beschwerdeführerin lautenden Anderkonto des Vertragsrichters ein Betrag in Höhe von 2.480,69 € auf das Konto der ***1*** GmbH überwiesen. Schließlich hat am 09.03.2012 Herr ***2*** ***1*** 29.822,41 € an die ***1*** GmbH überwiesen. Auch das sind wesentliche Indizien dafür, dass es sich beim Kauf um den dreifachen Einheitswert und anschließendem Kauf der Gesellschaftsanteile um eine nachgeschobene Konstruktion zur Steueroptimierung handelt.

Zudem gibt es keinen einzigen Zahlungsbeleg dafür, dass der Beteiligungskaufvertrag umgesetzt wurde.

Gemäß § 6 Z 1 EStG ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen.

Gemäß § 6 Z 2 lit a EStG ist nicht abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

Gemäß § 6 Z 1 EStG ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen.

Gemäß § 6 Z 2 lit a EStG ist nicht abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

Die Vereinbarung im Optionsvertrag wonach Herrn ***1*** das auf drei Monate befristete Recht zum Erwerb der Kommanditanteile an der Beschwerdeführerin zu einem Preis, welcher dem unternehmensrechtlichen Eigenkapital der KG in Höhe von 164.585,50 € eingeräumt wird, spricht dafür, dass die Beschwerdeführerin die verfahrensgegenständlichen Liegenschaftsanteile tatsächlich um den Kaufpreis in Höhe 260.400,00 € brutto erworben hat. Das Eigenkapital konnte nur darum in Höhe von 164.585,50 € ausgewiesen werden, da die Liegenschaftsanteile mit 260.400,00 € bewertet wurden. Eine solche Bewertung war aber nur zulässig, weil der Kaufpreis tatsächlich 260.400,00 € brutto betragen hat. Hätte der Kaufpreis wie im Kaufvertrag angeführt, lediglich 52.414,50 € betragen, so hätte das Eigenkapital 0,00 € betragen, da auf Grund von § 6 Z 1 und Z 2 EStG die Liegenschaftsanteile mit dem Kaufpreis anzusetzen gewesen wären und keine Aufwertungsmöglichkeit bestanden hat.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die Beschwerdeführerin und die ***1*** GmbH den Vorvertrag der zwischen der ***1*** GmbH und der ***12*** Immobilienvermietungs KG abgeschlossen wurde, als Mustervertrag verwendet haben, zumal die gesamte Gestaltung im gegenständlichen Verfahren identisch mit der Gestaltung im Verfahren der ***12*** Immobilienvermietungs KG ist. In diesem Vorvertrag wurde vereinbart, eine genau bezeichnete Eigentumswohnung mit einem bestimmbaren Miteigentumsanteil um eine fest vereinbarte Gegenleistung zu den vereinbarten Terminen zu kaufen. Es wurden daher bereits im Vorvertrag alle essentialia negotii des Kaufvertrages geregelt.

Dies ergibt sich aus dem gegenständlichen Kaufvertrag, wonach bereits hinsichtlich Kaufgegenstand, Preis und Gefahrtragung im Vorvertrag eine Willensübereinstimmung erzielt wurde.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

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 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 entstandenen Steuerschuld nichts zu ändern, da dadurch kein abgabenvernichtender Tatbestand verwirklicht wurde.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Strittig ist lediglich ob ein Vorvertrag besteht oder nicht. Dies ist jedoch eine Sachverhaltsfrage, für deren Lösung der Verwaltungsgerichtshof nicht zuständig ist.

Feldkirch, am 1. Februar 2022