

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Christian Mathias Themel LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. Mai 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29. April 2019 betreffend Grunderwerbsteuer 08.11.2018 Steuernummer: 10-087/****, Erfassungsnummer: 10-103.***/2019, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 20.000 mit EUR 700 festgesetzt wird.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 28. Oktober 2016 schlossen einerseits ***Verk1*** und ***Verk2*** sowie andererseits ***Bf1*** und ***V2*** ***Y*** einen Kaufvertrag betreffend Katastralgemeinde ***000*** ***F***, EZ ***000***, ***St*** 8, ***000*** ***F*** ab.

Sämtliche Miteigentümer der Liegenschaft Katastralgemeinde ***000*** ***F***, EZ ***000***, ***St*** 8, ***000*** ***F*** schlossen zum Zwecke der Neuparifizierung aufgrund eines von ***Bf1*** und ***V2*** ***Y*** geplanten Dachbodenausbaus einen Wohnungseigentumsvertragsnachtrag ab, mit dem unentgeltlich die für die Um- und Neuparifizierung notwendigen Miteigentumsanteile angenommen bzw. abgetreten wurden (Datum der ersten Unterfertigung eines Miteigentümers: 4. Oktober 2017).

Mit Bescheid vom 29. April 2019 an *** **Bf1*** setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel aufgrund des Wohnungseigentumsvertragsnachtrages Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 8.000,23 fest. Begründend wurde ausgeführt, dass ein Tauschvertrag vorläge und die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert des abgegebenen Tauschgrundstückes zuzüglich einer allfälligen geleisteten Aufzahlung zu berechnen sei.

Am 21. Mai 2019 wurde dagegen Beschwerde erhoben und im Wesentlichen begründend ausgeführt, dass kein Tausch vorläge. Alternativ sei bloß die Verschiebung der Anteile (6,85 m²) von *** **Bf1*** an ***V2*** ***Y*** der Grunderwerbsteuer zu unterziehen. Angemerkt wird, dass das gegenständliche Verfahren nur *** **Bf1*** (und nicht auch ***V2*** ***Y***) betrifft.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14. Juni 2019 wies das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Beschwerde als unbegründet ab und verwies begründend auf den durch den Wohnungseigentumsvertragsnachtrag bewirkten Austausch von Wohnungsanteilen sowie auf VwGH vom 30. April 1999, 99/16/0112, wonach die Besteuerung der Werterhöhung ausgeschlossen sei.

Am 5. Juli 2019 wurde ein Vorlageantrag erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass lediglich eine Berichtigung der Anteile der Antragsteller vorläge und keine Gegenleistung erbracht worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

I. Kaufvertrag

Mit Kaufvertrag vom 28. Oktober 2016 (10-307.***/2016), abgeschlossen zwischen einerseits DI ***Verk1*** und Ing. ***Verk2*** und andererseits *** **Bf1*** und Ing. ***V2*** ***Y***, erwarben letztere folgende Anteile an der Liegenschaft EZ ***000*** in der Katastralgemeinde ***000*** ***F***:

- a) je 56/1107 Anteile, untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an W Top 18,
- b) je 89/2214 Anteile, untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an W Top 19
- c) je 65/1107 Anteile, untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an W Top 20,
- d) je 3/1107 Anteile, untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an KFZ-AP 18,
- e) je 3/1107 Anteile, untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an KFZ-AP 19 und
- f) je 3/1107 Anteile, untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an KFZ-AP 20.

Im Vertrag unter „1. Sachverhalt Grundbuchstand/Kaufobjekt“ heißt es wörtlich:

*„Bei den Wohnungseigentumsobjekten W Top 18, 19 und 20 handelt es sich um einen nicht ausgebauten Dachboden (Rohdachboden). Für eine zukünftige Nutzung dieses Rohdachbodens ist ein Dachgeschoßaufbau erforderlich. Die Verkäufer haben sich im Rahmen der Wohnungseigentumsbegründung hinsichtlich dieser Liegenschaft laut dem entsprechenden Wohnungseigentumsvertrag bis zum hundertprozentigen Abverkauf aller Wohnungseigentumsobjekte das Recht vorbehalten, Wohnungen zusammenzulegen oder zu trennen bzw. am gesamten Wohnhaus Zu- und Ausbauarbeiten sowie Um- oder Neuparifizierungen auf Grund dieser Änderungen am Wohnhaus auf ihre Kosten vorzunehmen. Die jeweiligen bisherigen Käufer der bereits veräußerten Wohnungseigentumsobjekte haben diesem Vorbehalt ausdrücklich und vorbehaltlos zugestimmt und sich verpflichtet, unentgeltlich die für die Um- und Neuparifizierung des Objektes ***St*** 8, ***000*** ***F***, notwendigen Miteigentumsanteile anzunehmen oder abzutreten bzw. sämtliche hiefür notwendigen Urkunden unverzüglich nach Vorlage grundbuchsfähig zu unterfertigen. Weiters haben die jeweiligen bisherigen Käufer die ausdrückliche und unwiderrufliche Zustimmungen zu den eventuell noch geplanten Zu- und Umbauarbeiten am Wohnhaus, insbesondere zum Dachgeschoßausbau, erteilt. [...]*

Die Käufer werden als Bauherren und Miteigentümergeinschaft auf ihre Kosten 5 neue Parkplätze (davon 2 neue Besucherparkplätze) auf der Allgemeinfläche errichten. [...]

Die Vertragsparteien vereinbaren, dass die Käufer die Wohnungseigentumsobjekte W Top 18, 19 und 20 bzw. den Rohdachboden auf ihre Kosten zu Wohnzwecken ausbauen. In diesem Zusammenhang treten die Verkäufer ihr bisheriges Recht zum Ausbau dieses Dachbodens an die Käufer ab. Es handelt sich dabei auf Grund der derzeitigen Baubewilligung nicht um einen reinen Dachbodenausbau sondern um einen Dachgeschoßaufbau. [...]

Die Vertragsparteien sind in Kenntnis, dass auf Grund des geplanten Dachgeschoßaufbaues und für die neu zu errichtenden PKW-Abstellplätze eine Um- bzw. Neuparifizierung sowie eine Änderung der Nutzwerte und Mindestanteile und somit ein Nachtrag zum bisherigen Wohnungseigentumsvertrag erforderlich ist. [...]

Die Kosten für die gemeinsam von den Käufern zu beauftragende neu erforderliche Projektabwicklung sowie die gesamten Errichtungskosten einschließlich der erforderlichen Abbruchkosten und Entsorgungskosten sowie die Kosten für die Um- bzw. Neuparifizierung sind von den Käufern zu tragen und verpflichten sich diese, die Verkäufer diesbezüglich schad- und klaglos zu halten. [...]

Die Verkäufer bestätigen, dass die übrigen Miteigentümer in der Eigentümerversammlung vom 23.2.2016 zum Dachbodenausbau mit zusätzlichen Terrassen und Parkplätzen ihre Zustimmung erteilt haben. [...]

*Die Käufer halten fest, dass auf Grund der voraussichtlichen Aufteilung der neu zu errichtenden Wohnungen eine Beteiligung von rund 51 % ***Y*** (Wohnungen W 19 und W 20) und rund*

49 % ***Bf1*** (Wohnung 20) erfolgen wird. Auf Grund der Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes 2002 ist ein Erwerb von Wohnungseigentumsobjekten durch zwei natürliche Personen nur gleichteilig, somit je zur Hälfte, möglich. Die Käufer erwerben somit formal das Vertragsobjekt je zur Hälfte und wird die Richtigstellung bzw. Berichtigung der Anteile der Käufer entsprechend der erforderlichen Neuparifizierung im Nachtrag zum Wohnungseigentumsvertrag erfolgen. Für Zwecke der abgabenrechtlichen Beurteilung wird festgehalten, dass solchen Anteilsabtretungen weder eine Schenkungsabsicht, noch eine Bereicherungsabsicht zu Grunde liegt und auch kein Tausch vorliegt, sondern dass diese ausschließlich zum Zwecke der Konkretisierung der kaufgegenständlichen Miteigentumsanteile und somit zum Zwecke der Erfüllung des Parteiwillens im Sinne dieses Vertrages erfolgen.“

II. Wohnungseigentumsvertragsnachtrag

Die Miteigentümer

- a) Frau ***A***,
- b) Herrn ***B***,
- c) der Mag. ***C*** Steuerberatungsgesellschaft m.b.H.,
- d) Frau ***D***,
- e) den Ehegatten, ***E***,
- f) Herrn ***F***,
- g) den Ehegatten, ***G***
- h) Frau ***H***,
- i) Herrn ***I*** sowie
- j) Frau ***Bf1*** und Herrn Ing. ***V2*** ***Y***

schlossen einen Wohnungseigentumsvertragsnachtrag ab.

Im Vertrag unter „Grundbuchsstand, Sachverhalt“ heißt es wörtlich:

„Bei den Wohnungseigentumsobjekten W Top 18, 19 und 20 hat es sich um einen nicht ausgebauten Dachboden (Rohdachboden) gehandelt.

Die Verkäufer, die Herren DI ***Verk1*** und Ing. ***Verk2*** haben sich im Rahmen der Wohnungseigentumsbegründung hinsichtlich dieser Liegenschaft laut dem entsprechenden Wohnungseigentumsvertrag bis zum hundertprozentigen Abverkauf aller Wohnungseigentumsobjekte das Recht vorbehalten, Wohnungen zusammenzulegen oder zu trennen bzw. am gesamten Wohnhaus Zu- und Ausbauarbeiten sowie Um- oder Neuparifizierungen auf Grund dieser Änderungen am Wohnhaus auf ihre Kosten vorzunehmen. Die jeweiligen bisherigen Käufer der bereits veräußerten Wohnungseigentumsobjekte haben diesem Vorbehalt ausdrücklich und vorbehaltlos zugestimmt und sich verpflichtet, unentgeltlich

die für die Um- und Neuparifizierung des Objektes ***St*** 8, ***000*** ***F***, notwendigen Miteigentumsanteile anzunehmen oder abzutreten bzw, sämtliche hiefür notwendigen Urkunden unverzüglich nach Vorlage grundbuchsfähig zu unterfertigen. Weiters haben die jeweiligen bisherigen Käufer die ausdrückliche und unwiderrufliche Zustimmungen zu den eventuell noch geplanten Zu- und Umbauarbeiten am Wohnhaus, insbesondere zum Dachgeschoßausbau, erteilt.

Die Herren DI ***Verk1*** und Ing. ***Verk2*** als Verkäufer und Frau *** ***Bf1*** sowie Herr Ing. ***V2*** ***Y*** als Käufer haben im Rahmen des genannten Kaufvertrages vereinbart, dass Frau *** ***Bf1*** und Herr Ing. ***V2*** ***Y*** die Wohnungseigentumsobjekte W Top 18, 19 und 20 bzw. den Rohdachboden auf ihre Kosten zu Wohnzwecken ausbauen. In diesem Zusammenhang haben die Herren DI ***Verk1*** und Ing. ***Verk2*** ihr bisheriges Recht zum Ausbau dieses Dachbodens an Frau *** ***Bf1*** und Herrn Ing. ***V2*** ***Y*** abgetreten.

Zum Zwecke der Durchführung des von Frau *** ***Bf1*** und Herrn Ing. ***V2*** ***Y*** geplanten Dachbodenausbaues bzw. Dachgeschoßaufbaues haben sich die Genannten zu einer Miteigentümergeinschaft zusammengeschlossen. Es wurde vereinbart, dass die Kosten für die gemeinsam von Frau *** ***Bf1*** und Herrn Ing. ***V2*** ***Y*** zu beauftragende Projektabwicklung sowie die gesamten Errichtungskosten einschließlich der erforderlichen Abbruchkosten und Entsorgungskosten sowie die Kosten für die Um- bzw. Neuparifizierung von Frau *** ***Bf1*** und Herrn Ing. ***V2*** ***Y*** im Verhältnis der Nutzflächen der von ihnen jeweils zu übernehmenden Wohnungen zu tragen sind.

Die übrigen Miteigentümer der Liegenschaft EZ ***000*** haben in der Eigentümerversammlung vom 23.02.2016 zum Dachbodenausbau mit zusätzlichen Terrassen und Parkplätzen ihre Zustimmung erteilt. [...]

Festgehalten wird, dass:

- die Wohnungen Top 18 bis 21 laut der vorstehenden Tabelle jene Wohnungen darstellen, welche durch den von Frau *** ***Bf1*** und Herrn Ing. ***V2*** ***Y*** geplanten Dachbodenausbaus bzw. Dachbodenaufbaus entstehen, wobei auf Grund der vorliegenden Planung und der zwischen Frau *** ***Bf1*** und Herrn Ing. ***V2*** ***Y*** getroffenen Vereinbarung aus den bisherigen 3 Wohnungen Top 18 bis 21 nunmehr 4 Wohnungen entstehen;
- die Wohnungen Top 18 und Top 21 sowie die KFZ Abstellplätze Top 21 und Top 22 Frau *** ***Bf1*** zugeordnet werden;
- die Wohnungen Top 19 und Top 20 sowie die KFZ Abstellplätze Top 18, Top 19 und Top 20 Herrn Ing. ***V2*** ***Y*** zugeordnet werden;
- sich die KFZ Abstellplätze Top 1 bis Top 20 im Freien befinden;

- die KFZ Abstellplätze Top 21 und Top 22 überdachte KFZ- Abstellplätze (Carports) darstellen;“

Unter „2. Tabelle“ wurde folgende Tabelle dargestellt:

„1 = Wohnungseigentumsobjekt Top Nummer

2 = Name des Eigentümers

3 = bisherige Miteigentumsanteile pro Eigentümer

4 = neue Miteigentumsanteile bzw. Mindestanteil gem. § 11 WEG 2002 pro Eigentümer

5 = Differenz der bisherigen zu den neuen Mindestanteilen

1	2	3	4	5
Top 17		99/1107	99/1155	-4752/1278585
Top 1		37/1107	37/1155	-1776/1278585
Top 2		36/1107	36/1155	-1728/1278585
Top 3		37/1107	37/1155	-1776/1278585
Top 4		37/1107	37/1155	-1776/1278585
Top 5		38/1107	38/1155	-1824/1278585
Top 6		32/1107	32/1155	-1536/1278585
Top 7		42/1107	42/1155	-2016/1278585
Top 8		45/1107	45/1155	-2160/1278585
Top 9		34/1107	34/1155	-1632/1278585
Top 10		35/1107	35/1155	-1680/1278585
Top 11		35/1107	35/1155	-1680/1278585
Top 12		35/1107	35/1155	-1680/1278585
Top 13		35/1107	35/1155	-1680/1278585
Top 14		34/1107	34/1155	-1632/1278585

Abbildung 1

Top 15		34/1107	34/1155	-1632/1278585
Top 16		45/1107	45/1155	-2160/1278585
Top 18		112/1107	122/1155	5694/1278585
Top 19		89/1107	79/1155	-15342/1278585
Top 20		130/1107	106/1155	-32808/1278585
Top 21		0	52/1155	+ 57564/1278585

Abbildung 2

Abstellplatz für KFZ 1		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 2		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 3		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 4		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 5		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 6		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 7		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 8		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 9		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 10		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 11		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 12		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 13		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 14		4/1107	4/1155	-192/1278585

Abbildung 3

Abstellplatz für KFZ 15		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 16		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 17		4/1107	4/1155	-192/1278585
Abstellplatz für KFZ 18		6/1107	6/1155	-288/1278585
Abstellplatz für KFZ 19		6/1107	6/1155	-288/1278585

Abbildung 4

Abstellplatz für KFZ 20		6/1107	6/1155	-288/1278585
Abstellplatz für KFZ 21			10/1155	+ 11070/1278585
Abstellplatz für KFZ 22			10/1155	+ 11070/1278585

Abbildung 5

“

Unter „3. Richtigstellung der Miteigentumsanteile Einräumung von Wohnungseigentum“ ist im Wohnungseigentumsvertragsnachtrag wörtlich geschrieben:

*„In Erfüllung ihrer vertraglichen Verpflichtung stellen die Vertragsparteien ihre bisherigen Miteigentumsanteile bzw. Mindestanteile an der Liegenschaft EZ ***000*** richtig, sodass die in Spalte 2 angeführten Personen Eigentümer der in Spalte 1 angeführten Wohnungseigentumsobjekte bzw. der in Spalte 4 angeführten neuen Miteigentumsanteile bzw. neuen Mindestanteile sind.*

Die in Spalte 3 angeführten Miteigentumsanteile der in Spalte 2 angeführten Personen bzw. Eigentümer werden somit auf die in Spalte 4 angeführten neuen Miteigentumsanteile bzw. neuen Mindestanteile geändert.

*Die Parteien halten fest, dass ihre neuen Miteigentumsanteile gemäß Spalte 4 dem Verhältnis des Nutzwertes ihres jeweiligen Wohnungseigentumsobjektes zur Summe der Nutzwerte aller auf der Liegenschaft EZ ***000*** befindlichen Wohnungseigentumsobjekte entsprechen.*

Die Vertragsparteien halten fest, dass im Rahmen des Dachbodenausbaues bzw.

Dachgeschoßaufbaues gemäß dem obigen Nutzwertgutachten die nachfolgenden Wohnungseigentumsobjekte neu entstehen, welche laut obiger Tabelle den nachfolgenden Personen zugeordnet werden, und zwar:

- Wohnung Top 21 Frau *** **Bf1***
- Abstellplatz für KFZ 21 Frau *** **Bf1*** und
- Abstellplatz für KFZ 22 Frau *** **Bf1***.

*Die Parteien räumen somit Frau *** **Bf1*** an diesen neuen wohnungseigentumstauglichen Objekten im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes in der derzeit geltenden Fassung das Wohnungseigentum - nämlich das dingliche Recht, ein Wohnungseigentumsobjekt ausschließlich zu nutzen und allein darüber zu verfügen - ein.“*

Unter „4. Übergabe und Übernahme“ ist im Wohnungseigentumsvertragsnachtrag wörtlich geschrieben:

„Die Übergabe und Übernahme der für die Richtigstellung der Miteigentumsanteile bzw. Mindestanteile der einzelnen Wohnungseigentümer laut obiger Tabelle ist bereits vor Unterfertigung dieses Vertrages erfolgt.“

Unter „5. Wohnungseigentumsbegründung“ ist im Wohnungseigentumsvertragsnachtrag wörtlich geschrieben:

*„Die Parteien halten fest, dass ihre Miteigentumsanteile gemäß Spalte 4 dem Verhältnis des Nutzwertes ihres jeweiligen Wohnungseigentumsobjektes zur Summe der Nutzwerte aller auf der Liegenschaft EZ ***000*** befindlichen Wohnungseigentumsobjekte entsprechen. Die Parteien räumen sich hiemit wechselseitig vertragsmäßig im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes in der geltenden Fassung das unentgeltliche und wechselseitige Wohnungseigentum - nämlich das dingliche Recht, ein Wohnungseigentumsobjekt ausschließlich zu nutzen und allein darüber zu verfügen - ein, und zwar den in Spalte 2 angeführten Eigentümern bzw. Käufern an den in Spalte 1 angeführten Wohnungseigentumsobjekten.“*

*** **Bf1*** und ***V2*** **Y*** unterfertigten den Wohnungseigentumsvertragsnachtrag am 4. Oktober 2017. Die übrigen Miteigentümer unterfertigen den Wohnungseigentumsvertragsnachtrag wie folgt:

[Wohnungseigentumsvertrag]

Abbildung 6

Abbildung 7

Abbildung 8

Abbildung 9

Die Baukosten für den Dachbodenausbau, die von *** **Bf1*** getragen wurden, betrugen:

Top 18: EUR 80.819,33 (inklusive Umsatzsteuer).

Top 21: EUR 24.691,77 (exklusive Umsatzsteuer).

Top 21 wurde von *** **Bf1*** vermietet, weswegen die Vorsteuer betreffend Top 21 geltend gemacht wurde.

Die Baukosten für den Dachbodenausbau, die von ***V2*** ***Y*** getragen wurden, betrugen:

Top 19 und Top 20: EUR 97.180,06 (exklusive Umsatzsteuer).

Top 19 und Top 20 wurden von ***V2*** ***Y*** vermietet, weswegen die Vorsteuer betreffend Top 19 und Top 20 geltend gemacht wurde.

Am 27. Februar 2013 erteilte die Stadtgemeinde ***F*** der MEG ***Verk2*** und ***Verk1*** die Genehmigung zum Ausbau des Dachbodens und der Errichtung von drei Wohnungen.

Am 14. Dezember 2016 erteilte die Stadtgemeinde ***F*** der MEG *** **Bf1*** und ***V2*** ***Y*** die Genehmigung zum Ausbau des Dachbodens und der Errichtung von drei Wohnungen.

Die Baumeisterarbeiten für den Dachbodenausbau begannen in der Kalenderwoche 38 des Jahres 2017 (ab 18. September 2017). Die Übergabe erfolgte in der Kalenderwoche 23 des Jahres 2018 (4. Juni 2018).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des Urkundeninhalts in Form des vorliegenden Kaufvertrages, des Wohnungseigentumsvertragsnachtrages und der Bescheide der Stadtgemeinde ***F*** als erwiesen anzusehen. Die Aufteilung der Baukosten für den Ausbau des Dachbodens und der Bauzeitplan ergeben sich aus den Angaben der Beschwerdeführerin. Dass im Zeitpunkt der Unterfertigung des Wohnungseigentumsvertragsnachtrages durch *** **Bf1*** und ***V2*** ***Y*** der Dachboden noch nicht ausgebaut wurde, ergibt sich sowohl aus dem Bauzeitplan als auch aus den von der Beschwerdeführerin übermittelten Fotos vom Baubeginn.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen.

Gemäß § 4 Abs 3 GrEStG 1987 idF vor BGBl I Nr 25/2025 ist bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteils zu berechnen.

Gemäß § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung.

Gemäß § 8 Abs 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach dem GrEStG 1987 steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Gemäß § 10 Abs 1 BewG 1955 ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

Gemäß § 10 Abs 2 BewG 1955 wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Die rechtliche Qualifikation eines Vertrags hängt nicht von der Bezeichnung ab, die von den Vertragsparteien gewählt wurde, sondern vom Inhalt der Vereinbarung, auf den die Parteienabsicht gerichtet ist („falsa demonstratio non nocet“, vgl zB *Allram/Pinetz/Kloka* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 219 mit Hinweis auf VwGH vom 14. Dezember 1994, 94/16/0107 ua). *** **Bf1*** und ***V2*** ***Y*** tauschten ihre Miteigentumsanteile (jeweils 56/1107 an Top 18; jeweils 89/2214 an Top 19; jeweils 65/1107 an Top 20; jeweils 3/1107 an Kfz-AP 18; jeweils 3/1107 an Kfz-AP 19; jeweils 3/1107 an Kfz-AP 20), sodass durch den Wohnungseigentumsvertragsnachtrag nach dem Tausch folgende Anteilsverhältnisse vorlagen:

Top 18: *** **Bf1*** 122/1155

Top 18: ***V2*** ***Y*** 0

Top 19: ***V2*** ***Y*** 79/1155

Top 19: *** **Bf1*** 0

Top 20: ***V2*** ***Y*** 106/1155

Top 20: *** **Bf1*** 0

Top 21: *** **Bf1*** 52/1155

Top 21: ***V2*** **Y*** 0

Kfz-AP 18: ***V2*** **Y*** 6/1155

Kfz-AP 19: ***V2*** **Y*** 6/1155

Kfz-AP 20: ***V2*** **Y*** 6/1155

Kfz-AP 21: *** **Bf1*** 10/1155

Kfz-AP 22: *** **Bf1*** 10/1155

Der Tausch von Miteigentumsanteilen an Grundstücken ist allerdings ein GrESt-pflichtiger Tausch (vgl zB VwGH vom 29. Jänner 1996, 95/16/0187). Da Miteigentumsanteile Volleigentum gewähren, gelten sie gemäß § 2 Abs 3 Satz 2 GrEStG 1987 als „Grundstücke“ und können daher Gegenstand eines Grundstückstausches sein. Ist mit dem Miteigentumsanteil an einer Liegenschaft das Wohnungseigentum verbunden, so liegt ein Grundstückstausch auch dann vor, wenn er gegen einen anderen Miteigentumsanteil an derselben Liegenschaft ausgetauscht wird, obwohl beide Miteigentumsrechte Anteile an derselben wirtschaftlichen Einheit zum Gegenstand haben (*N. Arnold* in *Arnold/Bodis* [Hrsg], Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 [17. Lfg 2020] zu § 1 GrEStG Rz 179a; siehe auch VwGH vom 30. April 1999, 99/16/0111, wonach eine Besteuerung bloß der Werterhöhung ausgeschlossen ist).

Die „Tauschleistung des anderen Vertragsteiles“ ist das vom Erwerber des eingetauschten Grundstücks hingeebene Grundstück, das als Gegenleistung mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist (vgl VwGH vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0108). Zeitlich relevant ist der gemeine Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht (*Schaffer/Siller* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 5 Rz 290; VwGH vom 28. Jänner 1993, 92/16/0120, 0122).

Da die Steuerschuld mit Verwirklichung des GrESt-pflichtigen Erwerbsvorgangs entsteht, ist im gegenständlichen Fall auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Wohnungseigentumsvertragsnachtrages abzustellen, der von *** **Bf1*** und ***V2*** **Y*** am 4. Oktober 2017 unterzeichnet wurde.

Der Umstand, dass die Mag. ***C*** Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. (vertreten durch ***G***) den Wohnungseigentumsvertragsnachtrag erst am 8. November 2018 unterfertigt hat, hat keine Auswirkungen auf den Zeitpunkt des Zustandekommens des Tausches zwischen *** **Bf1*** und ***V2*** **Y***. Die Unterfertigung aller Miteigentümer ist nämlich ausschließlich für das Grundbuchsverfahren notwendig (vgl OGH vom 23. Oktober 2001, 5 Ob 176/01w).

Nicht erst das Erfüllungsgeschäft, der Erwerb des Eigentums durch Eintragung des Erwerbers im Grundbuch, verwirklicht den steuerpflichtigen Tatbestand, sondern bereits das Verpflichtungsgeschäft (VwGH vom 7. Juli 1954, 1913/52; 19. Mai 1988, 87/16/0167 uam). Unter „Erwerb“ ist das obligatorische Verpflichtungsgeschäft zu verstehen, nicht erst der Erwerb des bürgerlichen Eigentums (VwGH vom 19. Mai 1988, 87/16/0162). Für die Entstehung der Steuerschuld ist es ohne Bedeutung, ob das Eigentumsrecht im Grundbuch eingetragen wird (*N. Arnold in Arnold/Bodis* [Hrsg], Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 [17. Lfg 2020] zu § 1 GrEStG Rz 114 mit Hinweis auf VwGH vom 23. Jänner 1976, 731/74).

Der gemeine Wert ergibt sich im Wesentlichen aus Angebot und Nachfrage im Wirtschaftsverkehr (vgl *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz [29. Lfg 2019] § 10 BewG Rz 18). Bei einer derartigen Ermittlung des gemeinen Wertes im Wege der Preisschätzung ist insbesondere erforderlich, dass das Ergebnis der von der Behörde durchgeführten Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang steht und die Sachverhaltsannahmen der Behörde in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen wurden (vgl *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz [29. Lfg 2019] § 10 BewG Rz 19 mit Hinweis auf VwGH vom 25. April 1996, 95/16/0011 und 22. März 1995, 92/13/0187).

Die brauchbarste Methode für die Feststellung des gemeinen Wertes eines Grundstückes wird der Vergleich mit tatsächlich in zeitlicher Nähe zum Feststellungszeitpunkt erfolgten Kaufgeschäften sein. Bei einer solchen Methode ist für eine zusätzliche Berücksichtigung der Geldentwertung kein Raum (VwGH vom 22. März 1995, 92/13/0187). Verkaufsfälle, bei denen der zeitliche Abstand zum Feststellungszeitpunkt zu groß ist, können keinen Vergleichsmaßstab bilden (VwGH vom 21. Oktober 1993, 92/15/0079).

Unter Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arteigen sind (VwGH 22. 10. 1992, 91/16/0044). Beispiele hierfür sind bei einem Grundstück die Grundstückslage, die Art und das Maß der tatsächlichen und baurechtlich zulässigen Nutzungen des Grundstückes, die Grundstücksgröße, die Grundstücksgestaltung, die Bodenbeschaffenheit, der Erschließungszustand, das Alter, der Bauzustand sowie die Verwendungsmöglichkeit der Gebäude undgl; auch eine baupolizeiliche Auflage ist eine Last, die mit der Beschaffenheit des Grundstückes zusammenhängt und daher bei der Ermittlung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen ist (*Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz [29. Lfg 2019] § 10 BewG Rz 21).

Da am 4. Oktober 2017 - im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld - der Dachbodenausbau noch nicht vollendet war, ist der gemeine Wert für den Rohdachboden heranzuziehen. Aufgrund der zeitlichen Nähe des Zeitpunktes der Entstehung der Steuerschuld

zum Kaufvertrag vom 28. Oktober 2016, im Zuge dessen einerseits ***Bf1*** und ***V2*** ***Y*** sowie andererseits ***Verk1*** und ***Verk2*** einen Kaufpreis in Höhe von jeweils EUR 20.000 (gesamt: EUR 40.000) vereinbarten, wird ein gemeiner Wert für die Liegenschaftsanteile in Höhe von jeweils EUR 20.000 (gesamt: EUR 40.000) festgestellt.

Dass mit Bescheid vom 14. Dezember 2016 die Stadtgemeinde ***F*** dem Ansuchen der MEG „***Bf1*** und ***V2*** ***Y***“ um Ausbau des Dachbodens stattgegeben hat, wirkt nicht werterhöhend, da bereits im Kaufvertrag vom 4. Oktober 2017 ***Bf1*** und ***V2*** ***Y*** das Vorhaben des Dachbodenausbaues vertraglich erwähnt haben. ***Bf1*** und ***V2*** ***Y*** haben daher in Erwartung eines Dachbodenausbaues den Kaufpreis von jeweils EUR 20.000 vereinbart. Zudem wird darauf hingewiesen, dass im Zeitpunkt des Kaufvertrages am 28. Oktober 2016 bereits eine Genehmigung für den Dachbodenausbau aufgrund des Ansuchens der damaligen Eigentümer ***Verk2*** und ***Verk1*** erteilt wurde, sodass sowohl am 28. Oktober 2016 als auch am 4. Oktober 2017 rechtskräftige Baubewilligungen für den Dachbodenausbau vorlagen.

Aus dem Erkenntnis VwGH vom 27. Jänner 1993, 92/16/0120, wonach für die Entscheidung der Frage, ob ein Grundstück als Bauland anzusehen ist, neben seiner Lage und den besonderen Verhältnissen besonderes Gewicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten zu legen ist (Hinweis E 10.9.1970, 842/69), kann nichts gewonnen werden, da diese Entscheidung die Abgrenzung des Grundvermögens von anderen Vermögensarten behandelt. Gemäß § 1 Abs 2 BewG gilt der erste Abschnitt des zweiten Teiles BewG nur nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze auch für die Grunderwerbsteuer. Da im Falle des Tausches gemäß § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG die Steuer von der Gegenleistung zu erheben ist, ist daher schon deswegen diese Gegenleistung nach den Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes zu bewerten. Grunderwerbsteuerrechtlich ist daher unmaßgeblich, ob die Grundstücke bewertungsrechtlich dem Grundvermögen oder allenfalls dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzuordnen sind (*Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer § 5 Rz 109 mit Hinweis auf VwGH vom 21. Dezember 1992, 91/16/0125).

Keine Anhaltspunkte gibt es dafür, dass zwischen der Beschwerdeführerin und ***V2*** ***Y*** eine zusätzliche Leistung im Sinne des § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 vereinbart wurde. Die Baukosten wurden jedoch separat im Verhältnis der Nutzflächen - wie vertraglich festgelegt (siehe dazu S 8 des Wohnungseigentumsvertragsnachtrages) – beglichen.

Auf Grundlage des gemeinen Wertes in Höhe von EUR 20.000 (= Bemessungsgrundlage) der von der Beschwerdeführerin für die erworbenen Anteile hingegebenen Anteile beträgt die Grunderwerbsteuer EUR 700 (EUR 20.000 x 3,5 %).

Der Beschwerde war daher teilweise Folge zu geben.

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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, da sowohl hinsichtlich der Frage, ob der Tausch von Miteigentumsanteilen an Grundstücken ein GrESt-pflichtiger Tausch ist als auch hinsichtlich der Frage, für welchen Zeitpunkt der gemeine Wert zu bestimmen ist, Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt (vgl zB VwGH vom 29. Jänner 1996, 95/16/0187 bzw VwGH vom 28. Jänner 1993, 92/16/0120, 0122).

Wien, am 7. Mai 2026