

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** über die Beschwerde vom 27. Mai 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29. April 2019 betreffend Grunderwerbsteuer zu Wohnungseigentumsvertragsnachtrag vom 08. November 2018 zu Steuernummer ***Bf-StNr*** (Erfassungsnummer ***ErfNr***) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird mit € 700,- festgesetzt.

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

Mit Kaufvertrag vom 28.10.2016 erwarben Frau ***NN 1*** und Herr ***Bf*** (Beschwerdeführer) als Käufer und Miteigentümer von den grundbücherlichen Miteigentümern als Verkäufer der Liegenschaft ***KG, EZ*** die Wohnungseigentumsobjekte Top 18, 19 und 20 sowie die Kfz Abstellplätze 18, 19 und 20.

In weiterer Folge schlossen Frau ***NN 1*** und Herr ***Bf*** mit den anderen Miteigentümern der Liegenschaft ***KG, EZ*** zum Zwecke der Neuparifizierung wegen eines geplanten Dachbodenausbaues einen Wohnungseigentumsvertragsnachtrag.

Mit dem im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Bescheid vom 29.04.2019 setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel auf Basis des Wohnungseigentumsvertragsnachtrages die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 7.305,46 fest. Begründend wurde ausgeführt, dass ein Tauschvertrag vorliege und die Grunderwerbsteuer

vom gemeinen Wert des (für das erworbene Grundstück) hingegebenen Tauschgrundstückes zuzüglich einer allfälligen Aufzahlung zu berechnen sei.

Mit Schreiben vom 21.05.2019 wurde gegen diesen Bescheid fristgerecht durch den Beschwerdeführer Beschwerde erhoben. Das Finanzamt hat die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 14.06.2019 als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass ein Austausch von Wohnungseigentumsanteilen erfolgt sei und eine Besteuerung der bloßen Werterhöhung unter Hinweis auf VwGH vom 30.04.1999, 99/16/0112 auszuschließen sei.

Mit Eingabe vom 05.07.2019 erhob der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 28.10.2016 erwarben der Beschwerdeführer und Frau ***NN 1*** als Käufer an der Liegenschaft ***KG, EZ*** die folgenden Anteile:

- 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
- f) je 3/1107 Anteile, untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an KFZ-AP 20

Bei den Wohnungseigentumsobjekten W Top 18, 19 und 20 handelte es sich um einen nicht ausgebauten Dachboden (Rohdachboden). Eine zukünftige Nutzung dieses Rohdachbodens machte einen Dachbodenausbau erforderlich.

Im Kaufvertrag unter Punkt „1. Sachverhalt Grundbuchsstand/Kaufvertrag“ wird Folgendes ausgeführt:

„[...]

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 ***XY***, notwendigen Miteigentumsanteile anzunehmen oder abzutreten bzw. sämtliche hierfür notwendigen Urkunden unverzüglich nach Vorlage grundbuchsfähig zu unterfertigen. Weiters haben die jeweiligen bisherigen Käufer die ausdrückliche und unwiderrufliche Zustimmung 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 Allgmeinfläche 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 bestätigen, dass ihnen bereits eine Fotokopie des

Versammlungsprotokolls und der Zustimmungserklärungen ausgefolgt wurde und ihnen somit vorliegt. [...]

*Die Käufer halten fest, dass auf Grund der voraussichtlichen Aufteilung der neu zu errichtenden Wohnungen eine Beteiligung von rund 51 % ***Bf*** (Wohnungen W 19 und W 20) und rund 49 % ***NN 1*** (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. [...]"

Mit einem weiteren Vertrag schlossen die Miteigentümer der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft, darunter auch der Beschwerdeführer, einen Wohnungseigentumsvertragsnachtrag ab. In diesem Vertrag wird unter Punkt „1. Grundbuchsstand, Sachverhalt“ Folgendes ausgeführt:

„[...]

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

*Die Verkäufer, die Herren ***NN 2*** und ***NN 3*** 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 ***XY***, notwendigen Miteigentumsanteile anzunehmen oder abzutreten bzw. sämtliche hierfür 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 ***NN 2*** und ***NN 3*** als Verkäufer und Frau ***NN 1*** sowie Herr ***Bf*** als Käufer haben im Rahmen des genannten Kaufvertrages vereinbart, dass Frau ***NN 1*** und Herr ***Bf*** die Wohnungseigentumsobjekte W Top 18, 19 und 20 bzw. den Rohdachboden auf ihre Kosten zu Wohnzwecken ausbauen. In diesem Zusammenhang haben die Herren ***NN 2*** und ***NN 3*** ihr bisheriges Recht zum Ausbau dieses Dachbodens an Frau ***NN 1*** und Herrn ***Bf*** abgetreten.*

*Zum Zwecke der Durchführung des von Frau ***NN 1*** und Herrn ***Bf*** geplanten Dachbodenausbaues bzw. Dachgeschoßaufbaues haben sich die Genannten zu einer Miteigentümergeinschaft zusammengeschlossen. Es wurde vereinbart, dass die Kosten für die gemeinsam von Frau ***NN 1*** und Herrn ***Bf*** zu beauftragende Projektabwicklung sowie die gesamten Errichtungskosten einschließlich der erforderlichen Abbruchkosten und Entsorgungskosten sowie die Kosten für die Um- bzw. Neuparifizierung von Frau ***NN 1*** und Herrn ***Bf*** im Verhältnis der Nutzflächen der von ihnen jeweils zu übernehmenden Wohnungen zu tragen sind.*

*Die übrigen Miteigentümer der Liegenschaft ***EZ*** 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 ***NN 1*** und Herrn ***Bf*** geplanten Dachbodenausbau bzw. Dachbodenaufbaus entstehen, wobei auf Grund der vorliegenden Planung und der zwischen Frau ***NN 1*** und Herrn ***Bf*** 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 ***NN 1*** zugeordnet werden;*
- *die Wohnungen Top 19 und Top 20 sowie die KFZ Abstellplätze Top 18, Top 19 und Top 20 Herrn ***Bf*** 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 Punkt „2. Tabelle“ wurden im Wohnungseigentumsnachtragsvertrag die bisherigen Miteigentumsanteile den neuen Miteigentumsanteilen je Miteigentümer gegenübergestellt und die Differenz der bisherigen zu den neuen Miteigentumsanteilen dargestellt.

Unter Punkt „3. Richtigstellung der Miteigentumsanteile Einräumung von Wohnungseigentum“ wird weiters Folgendes ausgeführt:

*„In Erfüllung ihrer vertraglichen Verpflichtung stellen die Vertragsparteien ihre bisherigen Miteigentumsanteile bzw. Mindestanteile an der Liegenschaft ***EZ*** 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*** 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 ***NN 1****
- *Abstellplatz für KFZ 21 Frau ***NN 1*** und*
- *Abstellplatz für KFZ 22 Frau ***NN 1***.*

*Die Parteien räumen somit Frau ***NN 1*** 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 Punkt 4. des Wohnungseigentumsvertragsnachtrages wurde festgehalten, dass die Übergabe und Übernahme der für die Richtigstellung der Miteigentumsanteile bzw. Mindestanteile der einzelnen Wohnungseigentümer laut der im Vertrag aufgeführten Tabelle bereits vor Unterfertigung dieses Vertrages erfolgt ist.

Unter Punkt „5. Wohnungseigentumsbegründung“ wird Folgendes ausgeführt:

*„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*** 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.“

Der Beschwerdeführer und Frau ***NN 1*** unterfertigten den Wohnungseigentumsvertragsnachtrag am 04.10.2017. Die übrigen Miteigentümer unterfertigten diesen Vertrag erst zu einem späteren Zeitpunkt, wobei festzustellen ist, dass der letzte Miteigentümer den Vertrag am 08.11.2018 unterfertigt hat.

Das Finanzamt hat im hier angefochtenen Bescheid hinsichtlich des Wohnungseigentumsvertragsnachtrages den 08.11.2018 als relevanten Zeitpunkt angenommen.

Die Baukosten für den Dachbodenausbau, die von Frau ***NN 1*** getragen wurden, betragen für das Top 18 € 80.819,33 und für das Top 21 € 24.691,77 jeweils inklusive der Umsatzsteuer. Die Wohnung Top 21 wurde vermietet, weswegen die Vorsteuer betreffend diese Wohnung geltend gemacht wurde.

Die Baukosten für den Dachbodenausbau, die vom Beschwerdeführer getragen wurden, betragen für das Top 19 und 20 insgesamt € 97.180,06 brutto. Die Wohnungen Top 19 und 20 wurden vermietet, weswegen die Vorsteuer betreffend diese Wohnungen geltend gemacht wurde.

Die beiden Miteigentümer Frau ***NN 1*** und der Beschwerdeführer haben um Bewilligung für die Änderung der ursprünglichen Baubewilligung vom 27.02.2013 für die noch nicht errichteten Wohnungen im Dachgeschoß (W 18 – 20) einschließlich Erweiterung bzw Errichtung von zwei zusätzlichen Balkonen im Dachgeschoss, zwei weiteren Parkplätzen sowie eines Carports auf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft angesucht. Diesem Ansuchen wurde seitens der Stadtgemeinde Feldbach mit Bescheid vom 14.12.2016 stattgegeben.

Die Baumeisterarbeiten für den Dachbodenausbau begannen in der 38. Kalenderwoche des Jahres 2017 (beginnend ab 18.09.2017). Die Übergabe des Bauprojektes erfolgte in der 23. Kalenderwoche 2018 (beginnend ab 04.06.2018). In der Zeit zwischen Beginn der Bauarbeiten (38. Kalenderwoche) und der Unterfertigung des Wohnungseigentumsvertragsnachtrages durch den Beschwerdeführer am 04.10.2017 (40. Kalenderwoche) wurden laut Bauzeitplan lediglich Baumeisterarbeiten und der Gerüstbau („Gerüstung“) durchgeführt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt erschließt sich im Wesentlichen aus dem Inhalt des vorgelegten Aktes und insbesondere aus dem Kaufvertrag und dem Wohnungseigentumsvertragsnachtrag.

Der Umstand, dass der Beschwerdeführer und Frau ***NN 1*** den Wohnungseigentumsvertragsnachtrag am 04.10.2017 unterfertigt haben, erschließt sich aus der notariellen Beglaubigung über die Echtheit der Unterschriften.

Der Beginn und das Ende der Bauarbeiten erschließt sich aus dem Bauzeitplan und die Kosten des Dachbodenausbaues erschließen sich aus der Aufstellung über die Aufteilung der Baukosten 2017.

Aus dem Bauzeitplan erschließt sich, dass im Zeitraum zwischen Beginn der Bauarbeiten in der 38. Kalenderwoche und dem Datum der Unterfertigung des Wohnungseigentumsvertragsnachtrages in der 40. Kalenderwoche (04.10.2017) lediglich Baumeisterarbeiten und der Gerüstbau durchgeführt wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Im gegenständlichen Verfahren ist die Rechtsfrage zu klären, ob ein Tausch von Miteigentumsanteilen ein GrESt-pflichtiger Tauschvorgang ist und anhand welcher Bemessungsgrundlage eine Grunderwerbsteuer festzusetzen ist.

Nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 in der Fassung BGBl I Nr 118/2015 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs 3 GrEStG 1987 in der Fassung BGBl I Nr 163/2015 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.

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

Nach § 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 und nach § 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 dazu Allram/Pinetz/Klokar in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 1 Rz 219 unter Hinweis auf VwGH 14.12.1994, 94/16/0107; VwGH 26.02.2004, 2003/16/0146; VwGH 24.09.2009, 2007/16/0172.)

NN 1 und der Beschwerdeführer tauschten ihre mit Kaufvertrag vom 28.10.2016 erworbenen Miteigentumsanteile mit der Unterzeichnung des Wohnungseigentumsvertragsnachtrages am 04.10.2017, sodass die folgenden Anteilsverhältnisse vorlagen:

- Top 18: ***NN 1*** 122/1155
- Top 19: ***Bf*** 79/1155
- Top 20: ***Bf*** 106/1155
- Top 21: ***NN 1*** 52/1155
- Kfz-AP 18: ***Bf*** 6/1155
- Kfz-AP 19: ***Bf*** 6/1155
- Kfz-AP 20: ***Bf*** 6/1155
- Kfz-AP 21: ***NN 1*** 10/1155
- Kfz-AP 22: ***NN 1*** 10/1155

Der Tausch von Miteigentumsanteilen an Grundstücken ist ein GrESt-pflichtiger Tausch (vgl Allram/Pinetz/Klokar in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 1 Rz 290 unter Hinweis auf VwGH 29.01.1996, 95/16/0187; VwGH 30.04.1999, 99/16/0111; VwGH 26.06.2003, 2003/16/0074).

Miteigentumsanteile an einem Grundstück sind Grundstücke iSd § 2 GrEStG 1987 (vgl VwGH 29.10.1952, 2423/50; VwGH 03.02.1964, 0105/63; VwGH 28.09.1972, 0749/71; VwGH 29.01.1996, 94/16/0039; VwGH 20.08.1996, 96/16/0133; VwGH 30.04.1999, 99/16/0111, 0112). Miteigentum ist seinem Inhalt nach Volleigentum (VwGH 30. 11. 1977, 0012/77). Die Übertragung eines Miteigentumsanteils an einer Liegenschaft stellt sich als Veräußerung eines Grundstückes iSd § 2 Abs 1 GrEStG 1987 dar. Erfolgt die Aufteilung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten in der Weise, dass jeder der Beteiligten Alleineigentümer an einer wirtschaftlichen Einheit wird, liegt ein Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten vor, der als Grundstückstausch iSd § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 zu versteuern ist. (vgl dazu Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (8. Lfg 2000) § 2 GrEStG Rz 102a)

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 (Arnold in Arnold/Bodis (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (19. Lfg 2026) § 1 GrEStG Rz 179a).

Beim Grundstückstausch ist die Grunderwerbsteuer nicht vom Wert des Grundstücks, also vom Einheitswert, sondern vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist. Die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" ist das vom Erwerber des eingetauschten Grundstücks hingegebene Grundstück, das als Gegenleistung mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist (VwGH 04.12.2003, 2003/16/0108).

Zeitlich relevant ist der gemeine Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht (vgl Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 5 Rz 290).

Nach § 8 Abs 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld mit der Verwirklichung eines steuerpflichtigen Erwerbsvorganges. Im gegenständlich zu beurteilenden Fall ist daher auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Wohnungseigentumsvertragsnachtrages abzustellen. Dabei war festzustellen, dass der Beschwerdeführer und Frau ***NN 1*** den Wohnungseigentumsvertragsnachtrag am 04.10.2017 unterschrieben haben. Dass zu diesem Zeitpunkt noch nicht alle Miteigentümer diesen Vertrag unterzeichnet hatten und letztlich der letzte Miteigentümer den Wohnungseigentumsvertragsnachtrag erst am 08.11.2018 unterzeichnete, ändert nichts an dem Umstand, dass zwischen Frau ***NN 1*** und dem Beschwerdeführer das Zustandekommen des Tausches bereits mit deren Unterfertigung bewirkt wurde. Die Unterschrift aller Miteigentümer ist ausschließlich für das Grundbuchsverfahren notwendig (vgl OGH vom 23.10.2001, 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 07.07.1954, 1913/52; VwGH 19.05.1988, 87/16/0167 uam). Für die Entstehung der Steuerschuld ist es ohne Bedeutung, ob das Eigentumsrecht im Grundbuch eingetragen wird (VwGH 23.01.1976, 731/74) oder dass die Durchführung des Erwerbsvorganges unterbleibt (VwGH 10.03.1966, 1431/65). (vgl dazu auch Arnold in Arnold/Bodis (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (19. Lfg 2026) § 1 GrEStG Rz 114).

Nach § 4 Abs 3 GrEStG 1987 in der Fassung BGBl I Nr 163/2015 ist bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet, die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen (für das hingegebene Grundstück) als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteils (für das erhaltene Grundstück) zu berechnen. Da der Tausch als entgeltlicher Vorgang gilt, ist bei diesem die Gegenleistung in Höhe des gemeinen Werts (§ 10 BewG) des hingegebenen Grundstücks als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. (vgl Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 4 Rz 179 ff)

Der gemeine Wert wird gem § 10 Abs 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind gem § 10 Abs 2 Satz 3 BewG nicht zu berücksichtigen. Der gemeine Wert entspricht dem Preis, der zu erzielen wäre, dh, es kommt nicht darauf an, ob das Wirtschaftsgut tatsächlich veräußert wurde, oder welcher Preis im Fall einer Veräußerung tatsächlich erzielt worden ist, sondern es ist objektiv festzustellen, welcher Wert dem zu bewertenden Wirtschaftsgut ganz allgemein vom Standpunkt der an einem Erwerb Interessierten beizumessen ist. (vgl dazu auch Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 5 Rz 288 und die dort zitierte höchstgerichtliche Judikatur)

Der gemeine Wert ergibt sich im Wesentlichen aus Angebot und Nachfrage im Wirtschaftsverkehr. Beim gemeinen Wert handelt es sich um eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist (VwGH 17.02.1992, 90/15/0155), und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstab (VwGH 16.12.2014, 2013/16/0168, und VwGH 29.11.2001, 2001/16/0296). 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 (VwGH 25.04.1996, 95/16/0011 und VwGH 22.03.1995, 92/13/0187). (vgl Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz (29. Lfg 2019) § 10 BewG Rz 18 und 19)

Zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Wohnungseigentumsvertragsnachtrages durch den Beschwerdeführer am 04.10.2017 war mit dem Dachbodenausbau gerade erst begonnen worden. Der Umstand, dass die Stadtgemeinde Feldbach dem Ansuchen der MEG ****NN 1*** und ***Bf*** um Änderung der Baubewilligung mit Bescheid vom 14.12.2016 stattgegeben hat, wirkt nicht werterhöhend, weil bereits im Kaufvertrag vom 28.10.2016 eine Genehmigung für einen Dachbodenausbau auf Antrag der damaligen Vorbesitzer bestand und auch im Kaufvertrag auf diesen Umstand hingewiesen wurde. Es ist daher für Zwecke des Wertansatzes vom Wert des Rohdachbodens auszugehen.

Da weiters der Zeitpunkt der Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld (04.10.2017) mit dem Abschluss des Kaufvertrages am 28.10.2016 in einem zeitlichen Naheverhältnis steht, wird als gemeiner Wert für die Liegenschaftsanteile der anteilige Kaufpreis, den die beiden Erwerber in Erwartung des Dachbodenausbau vereinbart haben, festgesetzt. Im Kaufvertrag wurde ein Pauschalkaufpreis in Höhe von € 40.000,- vereinbart, wobei auf den Beschwerdeführer ein Kaufpreisanteil von € 20.000,- entfällt.

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 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 Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer § 5 Rz 109 mit Hinweis auf VwGH vom 21.12.1992, 91/16/0125).

Weder aus dem Akt noch aus den Parteivorbringen ist ableitbar, dass zwischen dem Beschwerdeführer und Frau ***NN 1*** eine zusätzliche Leistung iSd § 5 Abs 2 Z 2 GrEStG 1987 vereinbart wurde.

Die Grunderwerbsteuer beträgt gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 1987 3,5%. Auf der Basis des festgestellten gemeinen Wertes in Höhe von € 20.000,- der vom Beschwerdeführer für die erworbenen Anteile hingegebenen Anteile als Bemessungsgrundlage wird die Grunderwerbsteuer mit € 700,- (3,5% von € 20.000,-) festgesetzt.

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.

Die im gegenständlichen Verfahren aufgeworfenen Rechtsfragen konnten anhand der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur gelöst werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag nicht vor.

Graz, am 8. Juni 2026