



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der D.GmbH, Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt.X, vom 15. September 2006 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 30. August 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert, dass nunmehr von einer Gegenleistung von 116.600 € gemäß § 7 Z 3 GrEStG die Grunderwerbsteuer in Höhe von 4.081 € festgesetzt wird.

### Entscheidungsgründe

Am 27. Juli 2006 schlossen der Verkäufer und gleichzeitig Wohnungswerber F.Z. mit dem Käufer und Bauträger D.GmbH einen Kaufvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

#### *"1. Allgemeines*

1.1. Der Verkäufer und Wohnungswerber ist aufgrund der Urkunde vom 27.3.1997 bürgerlicher Eigentümer der Grundstücke 100/6 und 100/16 in EZ X GB Y im Ausmaß von 583 m<sup>2</sup> und 490 m<sup>2</sup>.

1.2. Auf GStNr 100/6 wird der Bauträger eine Wohnungseigentumsanlage mit Wohnungen, sonstigen Räumlichkeiten, Nebenräumen und Stellplätzen für Kraftfahrzeuge errichten. Das Bauverfahren hängt bei der Gemeinde YY zur AZ 031-5be D-06.

1.3. Der Verkäufer und Wohnungswerber erwirbt in dem vom Bauträger auf GStNr 100/6 zu errichtenden Bauwerk Flächen und Räumlichkeiten zur ausschließlichen Nutzung und Verfügung, und zwar die Wohnung Top 1 und den Autoabstellplatz AP 1, welche die Gegenleistung und damit auch einen Gegenstand dieses Kaufvertrages bilden.

1.4. Der Käufer erwirbt GSt 100/6.

#### *2. Vertragsgegenstand*

2.1. Gegenstand dieses Vertrages ist

- 2.1.1 GstNr 100/6 auf der Liegenschaft EZ X GB YY  
 2.1.2 die Wohnung Top 1 und der PKW- Autoabstellplatz Nr. 1.

### 3. Kaufvereinbarung

- 3.1. Der Verkäufer verkauft und übergibt und der Käufer kauft und übernimmt Gst 100/6 zum beiderseits vereinbarten und angemessenen Kaufpreis.  
 3.2. Der Bauträger verkauft und der Wohnungswerber kauft den unter Pkt. 2.1.2 näher bezeichneten Kaufgegenstand um den beiderseits vereinbarten und angemessenen, unter Pkt. 4 näher bezeichneten Kaufpreis.

### 4. Kaufpreis und Kaufnebenkosten

- 4.1. Der Kaufpreis für Gst 100/6 beträgt € 200,--/m<sup>2</sup>, sohin € 116.600,--.  
 4.2. Der Gesamtkaufpreis für den unter Punkt 2.1.2 beschriebenen Vertragsgegenstand in der vereinbarten Ausstattung laut beiliegender Bau- und Ausstattungsbeschreibung beträgt € 220.495,--.  
 4.3. Der Kaufpreis für die Eigentumswohnung umfasst den mit der Herstellung des Kaufgegenstandes im Zusammenhang stehenden Aufwand. Im Kaufpreis sind sämtliche Planungs-, Bauleitungs- und sonstige Baunebenkosten, wie auch die anteiligen Kosten der allgemeinen Teile der Liegenschaft enthalten.  
 Ausgenommen sind davon folgende Leistungen, die vom Wohnungswerber selbst durchgeführt bzw. in Auftrag gegeben werden:  
 Innentüren, Haustüre, Fliesen inkl. Terrasse, Böden, Malerarbeiten, Sanitäreinrichtungsgegenstände und deren Endinstallationen, Heizkörper und deren Installation.

### 5. Fälligkeit des Kaufpreises

- 5.1. Der Kaufpreis für die Wohnung ist gem. Bauträgervertragsgesetz wie folgt zu bezahlen:  
 Rate 1, 30,00 % = € 66.148,50, binnen zwei Wochen nach Unterfertigung des Kaufvertrages, frühestens mit Rechtskraft des Baubescheides der Gemeinde,  
 Rate 2  
 Rate 5, 14,00 % = € 30.869,29  
 6 Wochen vor dem dem Wohnungswerber bekannt gegebenen Übergabetermin.  
 5.2. Der Kaufpreis für die Liegenschaft GstNr 100/6 sowie der Kaufpreis für die von Herrn R.S. persönlich erworbene GstNr 100/16 im Betrag von € 98.000,-- werden mit den Raten des Kaufpreises für die Errichtung der Eigentumswohnung samt Zubehör verrechnet, wobei der sich zu Gunsten des Bauträgers ergebende Differenzbetrag von € 5.895,-- auszugleichen ist. Der Ausgleich erfolgt mit Fälligkeit der letzten Rate."

In der eingereichten Abgabenerklärung wurden der Erwerb des Grundstückes und der Erwerb der Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum angezeigt, wobei wechselseitig die D.GmbH und F.Z. als Veräußerer und Erwerber angeführt waren. Die Gegenleistung für den Erwerb der D.GmbH wurde mit 116.600 € und jene des F.Z. mit 220.495 € ausgewiesen.

Das Finanzamt setzte mit dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid für den Rechtsvorgang "Kaufvertrag vom 27. Juli 2006 mit F.Z." gegenüber der D.GmbH ausgehend von einer Gegenleistung in Höhe von 337.095 € (= 116.600 € + 220.495 €) die Grunderwerbsteuer mit 11.798,33 € vor. Außerdem wurde mit einem weiteren Bescheid für den Rechtsvorgang "Kaufvertrag vom 27. Juli 2006 mit D.GmbH "gegenüber dem F.Z. ausgehend von einer Gegenleistung von 220.495 € die Grunderwerbsteuer mit 7.717,33 € vorgeschrieben. Überdies wurde für den Erwerb des Gst. 100/16 mit einem gegenüber R.S. erlassenen Bescheid von einer Gegenleistung von 98.000 € die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Die D.GmbH (Bw.) bekämpft den erstgenannten Grunderwerbsteuerbescheid mit der Begründung, die Berechnung sei der Höhe nach richtig, doch sei die Bw. nicht Steuerschuldner für den Gesamtbetrag. Mit Vertrag vom 27. Juli 2006 seien zwei Käufe abgewickelt worden. Die D.GmbH habe von F.Z. das GSt 100/6 um den Betrag von 116.600 € gekauft und habe auf diesem Grundstück ein Wohnhaus mit 3 Einheiten gebaut. F.Z. habe von der D.GmbH die Wohnung Top 1 mit dem Autoabstellplatz 1 um den Kaufpreis von 220.495 € gekauft. Jeder der beiden Käufer sei für seinen jeweiligen Grundstückserwerb Steuerschuldner.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde damit begründet, dass *"laut Vertrag für das Grundstück GStNr. 100/6 nicht nur der Kaufpreis in der Höhe von € 116.600,--, sondern auch die Wohnung Top 1 € 220.495,-- als Gegenleistung anzusetzen ist."*

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird im Wesentlichen repliziert, dass zum einen die Bw. vom Verkäufer F.Z. das Grundstück um den ortsüblichen angemessenen Kaufpreis von 200 € /m<sup>2</sup> gekauft habe, um darauf eine Wohnanlage mit 3 Eigentumswohnungen zu errichten. Zum anderen habe sich dieser Verkäufer auf Grund der vorliegenden Planunterlagen entschlossen, eine der drei Eigentumswohnungen um den Kaufpreis von 220.495 € zu erwerben. Dieser Kaufpreis sei, und dies zeige die Gegenüberstellung mit den beiden anderen Wohnungsverkäufen ein angemessener Preis für die Wohnung. Im Preis der Wohnungen sei anteilig auch der Preis für den zu erwerbenden Miteigentumsanteil am Grundstück enthalten. Für den Erwerb des F.Z. wurde diesem gegenüber ausgehend von dem Kaufpreis von 220.495 € die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Durch die Rechtsansicht des Finanzamtes werde vom Kaufpreis der Wohnung doppelt die Grunderwerbsteuer kassiert. Mit Steuergerechtigkeit und wirtschaftlicher Betrachtungsweise habe dies nichts zu tun. Auch unterscheide sich vom Sachverhalt her der Gegenstandsfall von den sogenannten Bauherrenmodellen, denn der Verkäufer F.Z. habe keine Planung vorgenommen und sei ebenso wenig wie die anderen Käufer an der Organisation beteiligt gewesen. Gegenleistung für seine Hingabe des Grundstückes sei der vereinbarte angemessene Kaufpreis von 116.600 €.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF. unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Merkmal eines Erwerbsvorganges iSd § 1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstückes iSd § 2 GrEStG. Der Erwerbsvorgang muss darauf gerichtet sein oder darin

bestehen, dass das Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen übergeht. Jeder Erwerbsvorgang (Verpflichtungsgeschäft) löst grundsätzlich selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus, wobei jeder Erwerbsvorgang einen in sich geschlossenen Steuerfall bildet, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale je für sich gesondert zu würdigen sind.

Mit dem Kaufvertrag vom 27. Juli 2006 wurden unbestritten zwei Erwerbsvorgänge abgeschlossen, nämlich zum einen der Erwerb des unbebauten Grundstückes GSt 100/6 um den Kaufpreis von 116.600 € durch die Bw., die darauf als Bauträger eine Wohnhausanlage mit drei Eigentumswohnungen errichtete, wovon eine davon der Grundstücksverkäufer F.Z. um den Kaufpreis von 220.495 € kaufte. Zum anderen dieser Erwerb eines Miteigentumsanteiles an der Liegenschaft verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohnung Top 1 und dem Autoabstellplatz 1 durch den Grundstücksverkäufer. Während für den letztgenannten Erwerb gegenüber F.Z. die Grunderwerbsteuer von dem dafür vereinbarten Kaufpreis von 220.495 € vorgeschrieben wurde, erfolgte mit dem gegenständlichen Bescheid die Versteuerung des Grundstückserwerbes der Bw. von einer Gegenleistung von 337.095 € (= 116 600 € + 220.495 €). Im vorliegenden Berufungsfall besteht allein Streit darüber, ob das Finanzamt zu Recht den Kaufpreis für das Grundstück zusammen mit dem Kaufpreis für die Eigentumswohnung als Gegenleistung dieses versteuerten Rechtsvorganges angesetzt hat.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 5 zu § 5 GrEStG 1987).

Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; das ist jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird; oder mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat. Gegenleistung ist wie oben bereits erwähnt nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Unter dem "Kaufpreis" ist im

Sinne der Begriffsbestimmung des Kaufvertrages in § 1053 ABGB erster Satz die bestimmte Summe Geldes zu verstehen, die der Käufer dem Verkäufer für die Überlassung des Kaufgegenstandes (vereinbarungsgemäß) zuzuwenden hat (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 58 zu § 5 GrEStG 1987).

In der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt den streitigen Ansatz tragend damit begründet, *"da laut Vertrag für das Grundstück GStNr 100/6 nicht nur der Kaufpreis in der Höhe von € 116.600,-- sondern auch die Wohnung Top 1 € 220.495,-- als Gegenleistung anzusetzen ist."* Da zur Gegenleistung jede Leistung gehört, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt, entscheidet den Berufungsfall, ob die Bw. für ihren Erwerb des Grundstückes 100/6 gegebenenfalls zusätzlich zum ausdrücklich hiefür vereinbarten Kaufpreis von 116.600 € als weiteres von ihr zu erbringendes Entgelt (als sonstige Leistung) an wirtschaftlichen Werten noch die Übertragung der auf ihre Kosten zu errichtenden Eigentumswohnung zu leisten versprochen hat, denn dann könnte dem Finanzamt im Ergebnis darin beigespflichtet werden, dass diesfalls der fiktiv für diese Eigentumswohnung erzielbare Kaufpreis zu der von der Bw. für ihren Erwerb des Grundstückes zu leistenden Gegenleistung zählt. Gegen das Vorliegen einer solche Sachlage spricht allerdings schon der eindeutige und zu keinem Zweifel Anlass gebende Vertragsinhalt, werden doch unter Punkt 5.2. vom Kaufpreis für die Eigentumswohnung (220.495 €) die Kaufpreise für die Grundstücke 100/6 (116.600 €) und 100/16 (98.000 €) in Abzug gebracht, wodurch sich zugunsten der Bw. eine Ausgleichszahlung von 5.895 € ergibt, die von F.Z. mit Fälligkeit der letzten Rate ("6 Wochen vor dem dem Wohnungswerber bekannt gegebenen Übergabetermin") an die Bw. zu entrichten sein wird. Aber auch der für die GSt 100/6 und GSt 100/16 vereinbarte Kaufpreis von 200 € pro m<sup>2</sup> erscheint sachlich unbedenklich, wurden doch laut einer der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorliegenden objektivierten Kaufpreisangabe im Jahr 2005 in diesem Ort Quadratmeterpreise bis zu 160 € bezahlt. Desweiteren entspricht der für die Eigentumswohnung Top 1 und den Autoabstellplatz 1 vereinbarte Kaufpreis ausstattungsbereinigt (abweichend zu den Verträgen mit den beiden anderen Käufern werden die unter Pkt. 4.3 des Kaufvertrages ausdrücklich angeführten Leistungen von F.Z. selbst durchgeführt bzw. in Auftrag gegeben) durchaus jenen Kaufpreisen, die die beiden anderen Käufer für ihre jeweiligen Eigentumswohnungen samt Autoabstellplatz zu bezahlen haben. Diese Sachverhaltsfeststellung ergibt sich schlüssig aus den vorliegenden von der D.GmbH mit den beiden anderen Wohnungserwerbern abgeschlossenen Kaufverträgen in Konnex gesehen mit der Vorhaltbeantwortung vom 6. März 2007. Es ist daher dem Berufungsvorbringen letztlich darin zu folgen, dass die im Kaufvertrag vom 27. Juli 2006 von den Vertragsparteien für das

Grundstück 100/6 und für die Eigentumswohnung jeweils vereinbarten Kaufpreise ortsüblich bzw. angemessen waren.

Bei der gegenständlichen Entscheidung war an Sachverhalt davon auszugehen, dass sich entgegen der Rechtsmeinung des Finanzamtes keinesfalls "laut Vertrag" ein konkreter Anhaltspunkt für die begründete Annahme ableiten lässt, dass die Bw. in wirtschaftlichem Zusammenhang mit ihrem Erwerb des Gst. 100/6 als dessen Entgelt zusätzlich zum vereinbarten Kaufpreis von 116.600 € noch die Übertragung der Eigentumswohnung (und damit deren Wert) zu leisten versprochen hätte. Diese Eigentumswohnung bzw. deren Wert zählte nicht zu jener wirtschaftlichen Leistung, die von der Bw. aufgewendet werden musste, um das Kaufgrundstück zu erhalten. Alleinige Gegenleistung für diesen Grundstückserwerb bildete der objektiv angemessene und damit sachlich unbedenkliche Kaufpreis von 116.600 €. Dass aber im Gegenstandsfall der streitige Ansatz nicht auf das Vorliegen eines sogenannten Bauherrenfalles zurückzuführen ist, braucht keiner näheren Erläuterung und wurde überdies vom Finanzamt selbst gar nicht behauptet. Der Berufung war daher stattzugeben und von einer Gegenleistung in Höhe von 116.600 € gemäß § 7 Z 3 GrEStG die Grunderwerbsteuer mit 4.081 € festzusetzen.

Innsbruck, am 12. März 2007