

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Notar Dr. Hellfried Klaftenegger, Hans Sachs Gasse 3, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 25. November 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21. Oktober 2015, StNr. XX, betreffend Grunderwerbsteuer 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

Die Beschwerdeführerin, im folgenden kurz Bf. genannt, ist Gattin eines Eigentümers einer großen Liegenschaft, die er parzellieren ließ. Die entstandenen Baugrundstücke verkaufte er an das Bauträgerunternehmen Bauträger. In Folge wurden darauf eine Vielzahl von Häusern mit Wohnungen errichtet.

Eine Grundstücksparzelle, nämlich das Grundstück 213/7 der KG 1234 im Ausmaß von 1122 m², verblieb zunächst beim Ehegatten der Bf. Auf der Parzelle wurde ein Wohnhaus mit 3 Wohnungen geplant, das aus zwei Erdgeschoßwohnungen inkl. Garten und einer Wohnung im Obergeschoss mit einer Terrasse bestehen sollte (Top 1,2 und 3). Mit Kaufvertrag vom 4. September 2013 veräußerte der Ehemann der Bf. sodann jenen Anteil, der auf die nach einer beiliegenden Baubeschreibung als Top 3 bezeichnete Wohnungseigentumseinheit gemäß einem noch zu errichtenden Parifizierungsgutachten entfällt, mitsamt einem ideellen Anteil an einer Wegparzelle an den Bauträger, die Bauträger GmbH. Dieser veräußerte in einem Anwartschaftsvertrag vom 23. Juni 2014 die Einräumung des Eigentumsrechtes an der als Top 3 bezeichneten Wohnungseigentumseinheit an die Familie X (lt. Auszug aus dem Grundbuch und Abfrage der Finanzamtsdaten).

Auch für die Wohnungen Top 1 und 2 wurden am 4. bzw. 10 Juli 2014 Anwartschaftsverträge für das als "Straße" bezeichnete Bauvorhaben abgeschlossen, wobei Top 1 dem Gatten und Top 2 der Bf. zukommen sollte.

Im Anwartschaftsvertrag veräußerte der Bauträger die im Erdgeschoss gelegene zu errichtende Wohnung 2 des Gebäudes Straße mitsamt zweier KFZ-Abstellplätze, wobei ausdrücklich festgehalten wurde, dass kein Grundanteil mitverkauft wurde, weil die Bf. "Eigentümer des auf das Vertragsobjekt entfallenden Grundstücksanteiles" ist (Punkt 3. des Vertrages). Ebenso wurde festgehalten, dass die Bf. auch Miteigentümer des Weggrundstückes ist, weshalb auch diesbezgl. keine Grundstücksanteilsübertragung erfolge.

Weiterer Inhalt des Vertrages ist, dass die Fa. Bauträger beabsichtige auf dem Grundstück im eigenen Namen und auf eigene Rechnung eine Wohnhausanlage zu errichten, die aus 3 Wohneinheiten bestehen und dieses Projekt unter Beachtung des Bauträgervertragsgesetzes sowie des Wohnungseigentumsgesetzes 2002 realisiert werden soll. Als Pauschalkaufpreis für die Vertragsobjekte wurden 170.682 € als Fixpreis vereinbart, die zu 98 % nach Fertigstellung fällig seien, der Rest erst nach 3 Jahren. Sollten bei Fälligkeit Gegenforderungen der Bf. vorhanden sein, seien diese gegen zu verrechnen. Die Pläne für die Wohnhausanlage und die Baubeschreibung wurden zum Bestandteil des Vertrages gemacht.

Der Bf. wurde von diesem Fixpreis mit Bescheid vom 21. Oktober 2015 Grunderwerbsteuer in Höhe von 5.973,87 € vorgeschrieben. Auch der Erwerb ihres Gatten durch dessen Anwartschaftsvertrag wurde der Besteuerung unterzogen.

Gegen beide Vorschreibungen wurde Beschwerde erhoben. Die Bf. wendet (gleich ihrem Ehemann) ein, dass sie mit dem Anwartschaftsvertrag keine Anteile an dem Grundstück 213/7 des Grundbuches der KG 1234 erworben habe. Ihr Gatte sei Eigentümer der auf die Wohnungen Top 1 und 2 sowie auf die KFZ-Abstellplätze entfallenden Anteile an dem Grundstück und habe mit dem Kaufvertrag vom 4. September 2013 an die Bauträger nur jenen Anteil am Grundstück 213/7 verkauft, der auf die Wohnungseigentumseinheit Top 3 entfalle.

Mit einem Schenkungsvertrag vom 6. Oktober 2015 habe Herr Ehemann einen ideellen 109/370-Anteil an dem Grundstück 213/7 an Frau Bf. geschenkt. Dieser Anteil entspräche dem laut dem errichteten bezüglichen Parifizierungsgutachten auf die Wohnung Top 2 entfallenden Anteil. Es liege kein der Grunderwerbsteuer unterliegender Rechtsvorgang vor und handle es sich nicht um ein Bauwerk auf fremden Grund nach § 2 Abs. 2 GrEStG, sondern liege ein Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes auf eigenem Grund vor. Es werde beantragt, den Steuerbescheid zur Gänze aufzuheben.

Das Finanzamt ersuchte mit Schreiben vom 18. Dezember 2015 um folgende Ergänzungen:

- "1.) Wurde ein Bauträgerkaufvertrag oder sonstiger Werkvertrag mit der Fa. Bauträger unterfertigt? Wenn ja, wird um Übermittlung dieses Vertrages ersucht.
- 2.) Wer hat den Auftrag zur Planung des Gebäudes erteilt?

- 3.) Welchen Einfluss konnten Sie als Erwerberin auf die Gesamtkonstruktion geltend machen?
- 4.) Wer hat um Baubewilligung angesucht? Wem wurde die Baubewilligung erteilt?
- 5.) Wie haben Sie den 3. Miteigentümer kennengelernt?
- 6.) Haben Sie mit den Miteigentümern einen auf die Planung und Errichtung des Gebäudes abzielenden Beschluss gefasst? Wenn ja, bitte um Vorlage dieses Beschlusses, sowie aller Gründungsversammlungs- und sonstiger Versammlungsprotokolle."

Am 18. Jänner 2016 erging folgende Beantwortung:

- "1.) Mit der Bauträger wurde der (bereits mit Beschwerde vom 25. November 2015 in Kopie vorgelegte) Anwartschaftsvertrag vom 10. Juli 2014 unterfertigt.
- 2.) Den Auftrag zur Planung des Gebäudes hat Frau Bf. hinsichtlich der Wohnungseigentumseinheit Wohnung Top 2 erteilt.
- 3.) Frau Bf. konnte im Rahmen der Vorgaben des Flächenwidmungsplanes und der Bebauungsvorgaben der Marktgemeinde Gemeinde die Gestaltung der von ihr erworbenen Wohnungseigentumseinheit ausschließlich nach ihrem Ermessen vorgeben.
- 4.) Die Baubewilligung wurde über Ansuchen des Herrn Ehemann und der Bauträger erteilt.
- 5.) Dies erfolgte über den Bauträger.
- 6.) Der Beschluss wurde durch konkludente Handlungen im Zuge der Errichtung und Gestaltung der Planungsunterlagen, die den bezüglichen Anwartschaftsverträgen zugrunde liegen, gefasst."

Die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 3. Februar 2016 wies die Beschwerde ab. Im Wesentlichen sah das Finanzamt ein vom Bauträger geplantes Bauprojekt vorliegen, bei dem die Bf. ein bestimmtes Gebäude zu einem feststehenden Preis erworben hätte. Ein Werkvertrag über eine zu errichtende Wohnung sei bei Bestehen von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft nicht möglich. Ein solcher Bauauftrag wäre auf eine unmögliche Leistung gerichtet. Bei Miteigentumsanteilen, an denen Wohnungseigentum verbunden werden solle, könne zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung der Wohnungseigentumseinheit nur durch einen gemeinsamen Beschluss der Eigentumsgemeinschaft erteilt werden. Ein solcher Beschluss sei nicht vorgewiesen worden.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt. Ausgeführt wurde darin im Wesentlichen, warum die Bf. als Bauherrin anzusehen sei. Die Bf. habe den Auftrag zur Planung des Gebäudes hinsichtlich der Wohnungseigentumseinheit Top 2 erteilt. Die Bf. habe weiters im Rahmen der Vorgaben des Flächenwidmungsplanes und der Bebauungsvorgaben der Gemeinde die Gestaltung der von ihr erworbenen Wohnungseigentumseinheit ausschließlich nach ihrem Ermessen vorgegeben. Auch die

Tatsache, dass die Bf. und ihr Ehegatte zu mehr als 58 % Anteile am gegenständlichen Gebäude erworben hätten, bestätige dass ohne die beiden eine Planung und Gestaltung und Ausführung des Gebäudes nicht möglich gewesen sei. Die Bf. sei als Bauherr anzusehen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Festzustellen ist, dass nach dem Kaufvertrag vom 4. September 2013 die Fa. Bauträger neben dem Ehegatten der Bf. als (außerbücherliche) ideelle Miteigentümerin der gegenständlichen Bauparzelle anzusehen ist, die in weiterer Folge ihren Eigentumsanteil im Anwartschaftsvertrag vom 23. Juni 2014 an das Ehepaar X veräußerte.

Festzustellen ist weiters, dass die Bf. erst mit dem mit ihrem Mann abgeschlossenen (und hinsichtlich der Grunderwerbsteuer selbstberechneten) Schenkungsvertrag vom 6. Oktober 2015 ideelle Miteigentümerin des zu bebauenden Grundstückes 213/7 und des Wegegrundstückes geworden ist.

Gegenstand der strittigen Besteuerung ist der im Anwartschaftsvertrag vom 10. Juli 2014 enthaltene Rechtsvorgang zwischen dem Bauträger, der Bauträger und der Bf.

Nach § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Nach Z 1 leg. cit. ist dies ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Unter dem Titel "Grundstücke" bestimmt § 2 GrEStG 1987 auszugsweise:

"(1) Unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes sind Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Zum Grundstück werden jedoch nicht gerechnet:

...

(2) Den Grundstücken stehen gleich:

1. Baurechte,
2. Gebäude auf fremden Boden."

Die Grunderwerbsteuer knüpft damit an Änderungen der zivilrechtlichen Eigentumslage an. Besteuerungsgegenstand ist der gänzliche oder anteilmäßige Erwerb eines Grundstückes oder grundstückgleichen Rechtes. Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist dann erfüllt, wenn der Erwerber einen Anspruch auf Übereignung erworben hat.

Gegenstand eines Rechtsgeschäftes kann auch eine künftige Sache sein oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen (VwGH 6.11.2002, 99/16/0204; VwGH 19.3.2003, 2002/16/0047). Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (VwGH 30.4.1999, 97/16/0203;

VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429). So kann zB ein einheitlicher Vertragsgegenstand eines bebauten Grundstückes angenommen werden, wenn neben dem Abschluss eines Grundstückskaufvertrages der Abschluss eines Vertrages über die Errichtung eines Gebäudes zwischen dem Erwerber- und der Veräußererseite (bzw. mit einer mit dem Veräußerer personell, wirtschaftlich oder rechtlich verbundenen Person) vereinbart worden ist und der Erwerber nicht als Bauherr des Gebäudes anzusehen ist. Ein solcher einheitlicher Erwerbsvorgang unterliegt der Grunderwerbsteuer mit den Grundstücks- und Gebäudeerrichtungskosten. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht (VwGH 9.11.2000, 97/16/0281).

Ist im Falle des Kaufes eines Grundstücksanteiles zum Zweck der Erlangung einer Eigentumswohnung der einheitliche Vertragswille auf die Verschaffung einer Eigentumswohnung samt Grundstücksanteil gerichtet, so ist es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht rechtswidrig, sowohl die Grundkosten als auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (VwGH 21.3.1985, 84/16/0239; VwGH 18.4.1985, 83/16/0182).

Im gegenständlichen Fall hat die Fa. Bauträger als Bauträger im Sinne des Bauträgervertragsgesetzes (§ 2 BTVG) ein Bauprojekt, bestehend aus drei Wohnungen, auf einer zunächst dem Bauträger und dem Gatten der Bf. gehörigen Bauparzelle im eigenen Namen und auf eigene Rechnung realisiert (siehe Anwartschaftsvertrag). Das Projekt wurde vom Bauträger beworben und ist das Verkaufsprospekt inklusive Bau- und Leistungsbeschreibung Inhalt des Anwartschaftsvertrages. In weiterer Folge hat der Bauträger zu Fixpreisen diese Wohnungen an die Bf., ihren Gatten und an einen dritten Interessenten mit Anwartschaftsverträgen veräußert. Um Wohnungseigentum erwerben zu können, war es unabdingbar, dass die Bf. auch (Mit-)Eigentümerin der bebauten Liegenschaft und des dazugehörigen Weges wurde. Dies erfolgte (erst) durch den Schenkungsvertrag mit ihrem Mann. Dieses Vertragsgeflecht und das Zusammenwirken von Bauträger und Grundstückseigentümer stellte sicher, dass die Bf. Wohnungseigentum erwerben konnte. Es besteht beim Bundesfinanzgericht kein Zweifel, dass die Bf. bereits in ein fertiges Bebauungskonzept eines Bauträgers eingebunden war, das ihr ermöglichte, zu einem Fixpreis eine Wohnung mit dem entsprechenden Grundanteil zu erwerben. Das Vorliegen des Anwartschaftsvertrages unter Einbeziehung des Bauträgervertragsrechtes und des Wohnungseigentumsgesetzes ist selbst ein Indiz dafür, dass Eigentum an einem erst zu errichtenden Gebäude verschafft werden soll, wobei der Erwerber sein Recht an der Liegenschaft auch von einem Dritten erwerben kann.

Die Bf. war zum Zeitpunkt des Abschlusses des Anwartschaftsvertrages nicht einmal Miteigentümerin der Liegenschaften und konnte sie schon allein aus diesem Grund nicht über das Grundstück und seine Bebauung verfügen. Nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich durch eine gemeinsame Willenseinigung, die Errichtung einer Wohnanlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos und Erteilung

der erforderlichen Aufträge verfügen, wenn sie als Bauherr angesehen werden soll (vgl. VwGH 6.10.1994, 94/16/0216-0218; VwGH 28.6.1995, 94/16/0159, 0160). Personen, denen noch kein Miteigentum eingeräumt wurde, können auch nicht als Bauherren handeln. Planungswünsche von Interessenten, die noch nicht Eigentümer sind, ja noch nicht einmal einen Übereignungsanspruch am Grundstück erworben haben, sind bloß unverbindliche Anregungen; mit ihnen werden nicht in der Stellung eines Bauherren gründende, durchsetzbare Rechte geltend gemacht (VwGH 18.4.1997, 96/16/0043; VwGH 27.1.1999, 96/16/0142).

Damit unterliegt neben dem Erwerb von Miteigentumsanteilen am Grundstück auch der für die Wohnung geleistete Fixpreis der Grunderwerbsteuer und war über die Beschwerde spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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. Aufgrund der umfangreichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Bauherreneigenschaft (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, GrESt, § 5 Rz 88a ff) wird eine (ordentliche) Revision nicht zugelassen.

Graz, am 20. Juni 2017