

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin G in der Beschwerdesache S-GmbH, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 06.02.2013 betreffend Grunderwerbsteuer (Wohnungseigentumsänderungsvertrag vom 27.11.2012 mit M) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 30. März 2012 samt Nachtrag vom 16. Mai 2012 hatte die Fa. S-GmbH (= Beschwerdeführerin, Bf) von Herrn L insgesamt 244/1574-Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ1, diese untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an den Wohnungen W 10 und W 11 und (unausgebauter) Dachboden 12, zum Kaufpreis von € 820.000 sowie von Frau M eine 50 m<sup>2</sup> große Fläche aus dem zu deren Wohnung Top 8 (107/1574-Miteigentumsanteile) gehörigen Kellerabteil zum Kaufpreis von € 60.000 erworben (siehe Kaufvertrag Punkt II. "Kaufpreis/Kaufgegenstand" und Nachtrag Punkt XV. "Kaufpreiserhöhung"). Die Bf beabsichtigt auf ihre alleinigen Kosten einen Um- und Ausbau und wird unter Vertragspunkt "VI. Änderungen zum bestehenden Wohnungseigentumsvertrag" ua. festgehalten:

*"Aufgrund der Um-, Zu- und Ausbauarbeiten im 4. OG und Dachgeschoss des Kaufgegenstandes nach Vorliegen eines rechtskräftigen Baubescheides wird eine Neufestsetzung der Nutzwerte und eine Wohnungseigentumsänderung erforderlich.*

*Die Vertragsparteien verpflichten sich wechselseitig, für sich und ihre Rechtsnachfolger ... betreffend der Neufestsetzung der Nutzwerte einen*

*Wohnungseigentumsänderungsvertrag zu unterfertigen ... alle Erklärungen abzugeben, Unterschriften zu leisten und sonstige Rechtshandlungen zu setzen, welche zur behördlichen Genehmigung sowie zur faktischen Durchführung der Änderungsmaßnahmen, zur Neufestsetzung der Nutzwerte der gegenwärtigen und künftigen Wohneinheiten sowie zur Änderung des bestehenden Wohnungseigentums notwendig oder zweckmäßig sind.*

*Alle mit ... der notwendigen Änderung des an der Liegenschaft bestehenden Wohnungseigentums verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren werden von der Käuferin getragen.*

*Um jedem Miteigentümer den der letztgültigen behördlichen Parifizierungsentscheidung entsprechenden Miteigentumsanteil ... zu verschaffen, welcher dem Verhältnis des Nutzwertes jeder selbständigen Einheit zum Gesamtnutzwert aller Wohnungseigentumsobjekte entspricht, werden Anteilsübertragungen vorgenommen, diese Anteilsübertragungen erfolgen unentgeltlich. ..."*

Zu diesem mit Frau M abgeschlossenen Kaufvertrag (samt Nachtrag) wurde die Grunderwerbsteuer (3,5 % vom Kaufpreis € 60.000) im Rahmen der Selbstberechnung durch die Bf erklärt und entrichtet.

Mit Schreiben vom Dezember 2012 wurde der am 27. November 2012 zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossene Wohnungseigentumsänderungsvertrag dem Finanzamt angezeigt und ausgeführt: Die betr. Wohnungen und der Dachboden würden von der Bf um- bzw. ausgebaut und die Nutzwerte lt. beiliegendem Vertrag neu festgesetzt. Die Anteilsverschiebung sei bereits Gegenstand des Kaufvertrages vom 30. März 2012 samt Nachtrag gewesen, die Grunderwerbsteuer für diese Anteilsverschiebung sei bereits entrichtet.

Laut Punkten III. Anteilsübertragung und IV. Einräumungserklärung des vorgelegten Wohnungseigentumsänderungsvertrages übertragen und übernehmen die Vertragsteile, basierend auf dem Nutzwertneufestsetzungsgutachten der DI-X vom 12. November 2012, alle erforderlichen Miteigentumsanteile zwecks Erlangung jener Mindestanteile, die mit den einzelnen (teils neu geschaffenen) Wohnungseigentumseinheiten laut dortiger tabellarischer Darstellung untrennbar verbunden sind, in ihr jeweiliges Eigentum. Im Ergebnis kommt aus der Tabelle unter Punkt III. zusammengefaßt hervor:

Miteigentümer	Anteile lt. Grundbuch, Nutzwerte alt, gesamt	Nutzwerte neu, gesamt	Abgang/Zuwachs
M	567/1574	548/1963	- 250.469/3089762
L	763/1574	751/1963	- 315.695/3089762
S-GmbH	244/1574	664/1963	+ 566.164/3089762

Zufolge der Aufsandungsklausel wird von den Vertragsparteien die Einwilligung erteilt, dass die Einverleibung des geänderten Wohnungseigentums laut der Tabelle unter Vertragspunkt III. dieses Vertrages vorgenommen werden kann.

Der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft EZ1 beträgt € 207.190,25.

Das Finanzamt hat daraufhin hinsichtlich des mit M abgeschlossenen Wohnungseigentumsänderungsvertrages der Bf mit Bescheid vom 6. Feber 2013, StrNr, ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 7.923 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 277,31 vorgeschrieben. Der Bemessung wurde der auf die hinzuerworbenen Nutzwerte ( $566.164/3089762 = 18,21 \%$  vom Gesamtnutzwert) entfallende anteilige dreifache Einheitswert der Liegenschaft (€ 113.188) im Ausmaß von 7 % (= Umfang des Erwerbes von der Verkäuferin M) zugrunde gelegt.

In der dagegen erhobenen Berufung, nunmehr Beschwerde, wird eingewendet, die Festsetzung von Grunderwerbsteuer für die Anteilsübertragungen sei nicht gerechtfertigt. Bereits der Kaufvertrag vom 30. März 2012 beinhalte die Verpflichtung der Verkäufer zur Duldung des Um- und Ausbaues des 4. OG und des Dachgeschosses sowie zur Übertragung der erforderlichen Miteigentumsanteile nach Neufestsetzung der Nutzwerte, sohin den diesbezüglichen Übertragungs- und Eigentumsverschaffungsanspruch. Der dort vereinbarte Kaufpreis habe sich auch auf diese erforderlichen Anteilsübertragungen bezogen. Der Wohnungseigentumsänderungsvertrag diene lediglich der Erfüllung bzw. dem Vollzug der Anteilsübertragungen. Der Übertragungsvorgang sei – im Unterschied zu sonst üblichen Wohnungseigentumsänderungen - nicht in Schenkungsabsicht erfolgt, sondern gründe sich auf die bereits im Kaufvertrag vereinbarte Verschaffungspflicht, weshalb kein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang vorliege.

Die Beschwerde wurde dem UFS, nunmehr Bundesfinanzgericht (BFG), ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, ua. folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

Z 1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, ...

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes.

Als Wert eines Grundstückes (§ 6 GrEStG) ist im Fall des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen, der auf den dem Erwerbszeitpunkt unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt worden ist.

Die Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes sind sohin, was ua. aus der Vorschrift des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG hervorkommt, nicht auf entgeltliche Erwerbsvorgänge beschränkt (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 75 zu § 1 GrEStG).

Die Grunderwerbsteuer ist ihrem Wesen nach als Verkehrsteuer zu verstehen, die grundsätzlich an *jeden Übergang* eines inländischen Grundstückes anknüpft (vgl. VwGH 28.1.1993, 92/16/0094) und den Grundstückswechsel als solchen erfaßt, ohne Rücksicht auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke. Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus (vgl. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402).

Den Besteuerungsgegenstand bildet der Erwerb eines inländischen Grundstückes iSd § 2 GrEStG. Auch Anteile an einem Grundstück sind als Grundstücke in diesem gesetzlichen Sinn anzusehen. Dies gilt auch für Anteile, die untrennbar mit Wohnungseigentum verbunden sind. Wohnungseigentum ist gemäß § 2 Abs. 1 WEG 2002, BGBl. I Nr. 2002/70, das dem Miteigentümer einer Liegenschaft eingeräumte dingliche Recht, ein Wohnungseigentumsobjekt ausschließlich zu nutzen und allein darüber zu verfügen. Wohnungseigentumsobjekte sind Wohnungen, sonstige selbständige Räumlichkeiten und Abstellplätze für Kraftfahrzeuge, an denen Wohnungseigentum begründet werden kann. Der Mindestanteil ist nach § 2 Abs. 9 WEG jener Miteigentumsanteil an der Liegenschaft, der zum Erwerb von Wohnungseigentum an einem Wohnungseigentumsobjekt erforderlich ist. Er entspricht dem Verhältnis des Nutzwertes des Objektes zur Summe der Nutzwerte aller Wohnungseigentumsobjekte der Liegenschaft. Nach § 5 Abs. 3 WEG wird das Wohnungseigentum durch die Einverleibung in das Grundbuch erworben. Es ist im Eigentumsblatt auf dem Mindestanteil einzutragen. Der Wohnungseigentümer erwirbt im Ergebnis durch einen darauf gerichteten Rechtsvorgang zivilrechtliches Eigentum an den Miteigentumsanteilen der Liegenschaft, wobei diese Miteigentumsanteile dem nach dem Verhältnis der Nutzwerte des Wohnungseigentumsobjektes zur Summe der Nutzwerte aller Wohnungseigentumsobjekte ermittelten Mindestwert zu entsprechen haben. Nach § 9 Abs. 2 Z 4 WEG sind auf Antrag die Nutzwerte vom Gericht insbesondere dann abweichend vom Nutzwertgutachten festzusetzen, wenn sich der Nutzwert eines Wohnungseigentumsobjektes nach Vollendung der Bauführung durch bauliche Vorgänge auf der Liegenschaft wesentlich ändert. Abs. 2 gilt entsprechend auch für eine gerichtliche Neufestsetzung der Nutzwerte abweichend von einer bereits früher ergangenen Nutzwertfestsetzung durch das Gericht. Nach § 10 Abs. 4 WEG haben die Miteigentümer zur Änderung der Miteigentumsanteile entsprechend einer gerichtlichen oder einvernehmlichen Nutzwertfestsetzung gegenseitig Miteigentumsanteile in einem solchen Ausmaß zu übernehmen und zu übertragen, dass jedem Wohnungseigentümer der nun für sein Wohnungseigentumsobjekt erforderliche Mindestanteil zukommt. Mangels vereinbarter Unentgeltlichkeit ist für die übernommenen Miteigentumsanteile ein angemessenes Entgelt zu entrichten.

Wenn sich der Nutzwert eines Wohnungseigentumsobjekts nach Vollendung der Bauführung durch bauliche Vorgänge auf der Liegenschaft - zB Zu- und Umbauten, Dachausbau - wesentlich ändert, so sind die Nutzwerte neu festzusetzen (vgl § 9 Abs 3 iVm Abs. 2 Z 4 WEG 2002). Durch die Neuparifizierung tritt noch keine Änderung der Miteigentumsanteile ein, da diese selbst rechtsgrundabhängig ist. Die Änderung der Eigentumsverhältnisse bedarf vielmehr einer Einverleibung im Grundbuch, die wiederum nur auf Grund eines *gültigen Titels* erfolgen kann (vgl OGH 23. Oktober 2001, 5 Ob 176/01w). Die entsprechende Vereinbarung der Wohnungseigentümer zur Änderung der Miteigentumsanteile iS der neuen Nutzwertfestsetzung stellt einen Erwerbsvorgang nach § 1 GrEStG dar (vgl. *Fellner*, aaO, Rz 195c zu § 1 GrEStG).

Nimmt einer von mehreren Miteigentümern (A) einen Dachbodenausbau vor, so kommt es damit zur Steigerung des Wertes der Liegenschaft, was zu einer Erhöhung des Nutzwertes führt. Werden die bestehenden Wohnungseigentumsverhältnisse durch einen Anteilsänderungsvertrag aufgelöst und sodann die entsprechenden Miteigentumsanteile der übrigen Miteigentümer verringert und die Differenz an den Miteigentümer A übertragen, so werden damit jeweils Erwerbsvorgänge von Grundstücksanteilen verwirklicht (UFS 12.4.2005, RV/0419-G/02).

Im Falle einer neuen Festsetzung der Nutzwerte - die erforderlich war, weil die ursprüngliche Nutzwertfeststellung mit den tatsächlichen Verhältnissen der Nutzung der Wohnungen und der gemeinschaftlichen Räumlichkeiten nicht übereinstimmte - liegt hinsichtlich der in der Folge rechtsgeschäftlich erfolgten Übertragung von Miteigentumsanteilen ein Erwerbsvorgang iS des § 1 GrEStG vor (vgl UFS 24.4.2006, RV/0114-I/05; UFS 10.7.2008, RV/0485-I/07; UFS 9.4.2010, RV/2288-W/07).

Hat ein Miteigentümer den Dachboden des Wohnungseigentumshauses auf eigene Rechnung ausgebaut und dabei mehrere Wohnungen neu errichtet, so hat er damit eine Wertsteigerung der Liegenschaft bewirkt, die eine Neufestsetzung der Nutzwerte erforderte. Im entsprechenden Wohnungseigentumsänderungsvertrag liegt ein tauschähnlicher Vorgang, wodurch ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang verwirklicht wird (UFS 29.9.2004, RV/0381-I/02).

Wurde auch im Falle einer Anteilsübertragung nach baulichen Veränderungen (Dachgeschoßausbau) durch einen Miteigentümer gemäß § 10 Abs. 4 WEG 2002 Unentgeltlichkeit vereinbart, so unterliegt der entsprechende Nachtrag zum Wohnungseigentumsvertrag (mit Zustimmung zur Neufestsetzung der Nutzwerte und Erteilung der Aufсандung) der Grunderwerbsteuer. Durch die Bauführung erfährt das Gesamtobjekt eine Wertsteigerung, die den anderen Miteigentümern zugute kommt. Laut VwGH 26.6.2003, 2003/16/0074, liegt ein tauschähnliches Rechtsgeschäft vor, bei dem äquivalente Miteigentumsanteile übertragen werden. Bemessungsgrundlage beim Tausch ist der Verkehrswert der abgegebenen Sache (die anteilige Wertsteigerung), mindestens aber – wenn Unentgeltlichkeit vereinbart war – das Dreifache des anteiligen Einheitswertes (Erlass des BMF 4.8.2010, 010206/0169-VI/5/2010).

Auch im gegenständlichen Fall ist an Sachverhalt davon auszugehen, dass sich die Nutzwerte des Wohnungseigentumsobjektes durch bauliche Vorgänge auf der Liegenschaft wesentlich verändert haben, weshalb die Summe der Nutzwerte für diese Liegenschaft neu festgesetzt wurde, wobei der Gesamtnutzwert der Liegenschaft um insgesamt 389 Anteile von bisher 1574 auf 1963 erhöht wurde. Die Bf hatte laut vertraglicher Einigung kein Entgelt für den Erwerb der weiteren Liegenschaftsanteile von den beiden anderen Wohnungseigentümern zu leisten. Dies ändert nichts daran, dass durch das gegenständliche Rechtsgeschäft eine Erhöhung der Mindestanteile der Bf, mit denen jeweils das Wohnungseigentum an den im Dachgeschoß nach Ausbau neu geschaffenen Wohnungen (W 12 – W 21, lt. Tabelle) verbunden ist, stattgefunden hat.

Der Argumentation in der Beschwerde, der im Kaufvertrag vom 30. März 2012 vereinbarte Kaufpreis habe sich auch auf die (zukünftig) erforderlichen Anteilsübertragungen bezogen, kann schon insofern nicht gefolgt werden, als sich laut dortigem Vertragspunkt II. der Kaufpreis auf den genau bezeichneten Kaufgegenstand "Eigentumseinheiten Top W 10, W 11 und Dachboden 12 und 50 m<sup>2</sup> Kellerfläche" (nach damaligem Bestand 244/1574-Miteigentumsanteile) bezieht und demgegenüber für die "erforderlichen Anteilsübertragungen" (siehe Vertragspunkt VI.) ausdrücklich Unentgeltlichkeit vereinbart worden war.

Entgegen dem Dafürhalten der Bf, es habe bereits aufgrund des Kaufvertrages ein Verschaffungsanspruch bestanden, hat sie erst mit Abschluss des "Wohnungseigentumsänderungsvertrages" vom 27. November 2012 als maßgeblichem Rechtstitel, worin die Miteigentümer der Änderung der Miteigentumsanteile *iS der neuen Nutzwertfestsetzung* laut Sachverständigengutachten vom 12. November 2012 die Zustimmung erteilen, einen Anspruch auf Übereignung von insgesamt 566.164/3089762 - Anteilen bzw. rund 18,21 % der gesamten Liegenschaft von den anderen Miteigentümern M und L erworben. Eine solche Vereinbarung stellt aber nach obiger Judikatur einen Erwerbsvorgang (tauschähnlichen Vorgang) gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar.

Es wurde daher für diesen eigenständig zu versteuernden Rechtsvorgang vom Finanzamt zu Recht wegen nicht vorhandener Gegenleistung die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG ausgehend vom anteiligen dreifachen Einheitswert der Liegenschaft berechnet.

Gegen die Höhe der Steuerbemessung wurde im Übrigen kein Einwand erhoben.

Die Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision:

Die Revision an den VwGH ist nicht zulässig. Gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG kann gegen das Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine RSpr des VwGH fehlt, die vorhandene RSpr uneinheitlich ist oder das Erkenntnis in Abweichung von der RSpr (ua. des VwGH) erlassen wurde.

Im vorliegenden Fall liegt zur Frage der "selbständigen Besteuerung jedes einzelnen Erwerbsvorganges" oben dargelegte VwGH-Judikatur sowie zu ähnlich gelagerten Sachverhalten (Um- und Ausbau ua. von Dachböden, Nutzwertänderungen) neben og. VwGH-Erkenntnis auch die dargelegte langjährige und einhellige UFS-Rechtsprechung vor, worauf gestützt das BFG gegenständliche Entscheidung getroffen hat. Der Lösung der zugrundeliegenden Rechtsfragen kommt sohin keine grundsätzliche Bedeutung zu.