

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Notar Dr. Hellfried Klatfenegger, 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:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, im Folgenden kurz Bf. genannt, ist Eigentümer einer großen Liegenschaft, die er parzellieren ließ. Die entstandenen Baugrundstücke verkaufte er an das Bauträgerunternehmen X. In Folge wurden darauf eine Vielzahl von Häusern mit Wohnungen errichtet.

Eine Grundstücksparzelle, nämlich das Grundstück 213/7 der KG 123 im Ausmaß von 1122 m², verblieb zunächst beim 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 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 X. Dieser veräußerte in einem Anwartschaftsvertrag vom 23. Juni 2014 die Einräumung des Eigentumsrechtes an der als Top 3 bezeichneten Wohnungseigentumseinheit an die Familie Y (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 "Adr.1" bezeichnete Bauvorhaben abgeschlossen, wobei Top 1 dem Bf. und Top 2 seiner Gattin zukommen sollte.

Im Anwartschaftsvertrag veräußerte der Bauträger die im Erdgeschoss gelegene zu errichtende Wohnung 1 des Gebäudes Adr.1 mitsamt zweier KFZ-Abstellplätze, wobei ausdrücklich festgehalten wurde, dass kein Grundanteil mitverkauft werde, weil der Bf. "Eigentümer des auf das Vertragsobjekt entfallenden Grundstücksanteiles" ist (Punkt 3. des Vertrages). Ebenso wurde festgehalten, dass der Bf. auch Miteigentümer des Weggrundstückes ist, weshalb auch diesbezgl. keine Grundstücksanteilsübertragung erfolge.

Weiterer Inhalt des Vertrages ist, dass die Fa. X 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 162.507 € als Fixpreis vereinbart, die zu 98 % nach Fertigstellung fällig seien, der Rest erst nach 3 Jahren. Sollten bei Fälligkeit Gegenforderungen des Bf. vorhanden sein, seien diese gegen zu verrechnen. Die Pläne für die Wohnhausanlage und die Baubeschreibung wurden zum Bestandteil des Vertrages gemacht.

Dem Bf. wurde von diesem Fixpreis mit Bescheid vom 21. Oktober 2015 Grunderwerbsteuer in Höhe von 5.687,75 € vorgeschrieben. Auch der Erwerb seiner Gattin durch deren Anwartschaftsvertrag wurde der Besteuerung unterzogen.

Gegen beide Vorschriften wurde Beschwerde erhoben. Der Bf. wendet ein, dass er selbst Eigentümer der auf die Wohnungen Top 1 und 2 sowie KFZ-Abstellplätze entfallenden Anteile an dem Grundstück 213/7 des Grundbuches der KG 123 sei. 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. X 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 Erwerber 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 X 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 Herr Bf. hinsichtlich der Wohnungseigentumseinheit Wohnung Top 1 erteilt.

3.) Herr Bf. konnte im Rahmen der Vorgaben des Flächenwidmungsplanes und der Bebauungsvorgaben der Marktgemeinde Gemeinde die Gestaltung der von ihm erworbenen Wohnungseigentumseinheit ausschließlich nach seinem Ermessen vorgeben.

4.) Die Baubewilligung wurde über Ansuchen des Herrn Bf. und der X 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 der 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 der Bf. als Bauherr anzusehen sei. Der Bf. habe den Auftrag zur Planung des Gebäudes hinsichtlich der Wohnungseigentumseinheit Top 1 erteilt. Der Bf. habe weiters im Rahmen der Vorgaben des Flächenwidmungsplanes, der Bebauungsvorgaben der Gemeinde und im Zuge des Abschlusses des Kaufvertrages, mit dem er die restlichen Anteile am gegenständlichen Grundstück an die X veräußert habe, die Gestaltung der von ihm erworbenen Wohnungseigentumseinheit ausschließlich nach seinem Ermessen vorgegeben. Die Umsetzung des gesamten Projektes "Adr.1+*" sei baulich und zeitlich in vollkommen verschiedenen Baustufen erfolgt und die Errichtung der übrigen Gebäude auf den ebenfalls an die X veräußerten Bauparzellen stehe in keinerlei Zusammenhang mit dem gegenständlichen Erwerb. Die Baubewilligung sei ebenfalls über Ansuchen des Bf. und der X erteilt worden. Auch die Tatsache, dass der Bf. und seine Ehefrau 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. Der Bf. sei als Bauherr anzusehen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Festzustellen ist, dass nach dem Kaufvertrag vom 4. September 2013 die Fa. X neben dem 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 Y veräußerte.

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

Essentiell ist daher, dass grundsätzlich ein Anspruch auf Übertragung eines Grundstückes bzw. Grundstücksanteiles vereinbart ist. Daran mangelt es aber im gegenständlichen Anwartschaftsvertrag. Die Übertragung eines Anteiles am Grundstück 213/7 (und am Weggrundstück) wurde im Punkt 3 des Anwartschaftsvertrages dezidiert ausgeschlossen, weil der Bf. selbst (in ausreichendem Ausmaß) Miteigentümer der zu bebauenden Liegenschaft war. Damit wurde kein Grundanteil übertragen und entfiel der Kaufpreis nur auf den Bau der Eigentumswohnung. Es ist dabei auch nicht von Einfluss, dass die Miteigentümer Eigentum nur nach "ideellen Anteilen" besitzen und dem einzelnen kein realer Teil zukommt, sondern sich das Anteilsrecht immer auf die ganze Sache bezieht und das Wohnungseigentum mit dem Mindestanteil untrennbar verbunden ist (§ 11 WEG 2002).

Die Frage des Erwerbes eines einheitlichen Kaufobjektes von Grund und Boden mit Gebäude stellt sich damit nicht und ist beim Erwerb durch den Bf. - anders als beim Erwerb durch seine Ehegattin (siehe das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes RV/2100422/2016 vom heutigen Tage) - die Frage der "Bauherreneigenschaft" nicht mehr von Bedeutung.

Der Beschwerde war daher zu entsprechen und der Bescheid zu beheben.

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. Zur Frage der Einbeziehung von Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer liegt eine umfangreiche VwGH-Judikatur vor (zitiert in Fellner, Gebühren- und Verkehrsteuern, Band II, GrESt, § 5 Rz 88a ff). Die Übertragung von Grund bzw. eines Grundanteiles ist darin stets Voraussetzung, wenn von einem einheitlichen Leistungsgegenstand gesprochen wird. Die Voraussetzungen für die Zulassung einer ordentlichen Revision liegen daher nicht vor.

