



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW1, ADR, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. Oktober 2007 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr.xxx.xxx/2007, St.Nr.xxx/xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Rechtsvorgang

Am 22. Juli/2. August 2005 schlossen die Gem. Bau-Wohn- und Siedlungsgenossenschaft "A" reg. GenmbH (kurz A) als Verkäuferin und Herr BW1 und Frau BW2 (gemeinsam kurz Berufungswerber od. Bw.) als Käufer einen Kaufvertrag über die Eigentumswohnung Top 9 im Haus 2, 1. Obergeschoß der Liegenschaft EZ***, KG**** ab.

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1. Grunderwerbsteuererklärung

Dieser Kaufvertrag wurde von der A am 25. September 2007 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien angezeigt und dort unter ErfNr.xxx.xxx/2007 erfasst. Dabei wurde in der Grunderwerbsteuererklärung eine Gegenleistung in Höhe von € 238.818,20 erklärt.

2.2. Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 29. Oktober 2007 setzte das Finanzamt gegenüber den beiden Berufungswerbern jeweils Grunderwerbsteuer mit 3,5 % von € 119.409,10 (= Hälfte des Gesamtkaufspreises), ds. € 4.179,32 fest.

2.3. Antrag auf Befreiung von der Grunderwerbsteuer

Mit Schreiben vom 2. November 2007 beantragten die beiden Berufungswerber eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer, da es sich bei der Wohnung um einen geförderten Neubau handle.

2.4. Bescheid vom 7. November 2007

Mit Bescheiden vom 7. November 2007 wies das Finanzamt diese Anträge ab. Zur Begründung wurde unter Anschluss einer Kopie des Gesetzestextes ausgeführt, dass im § 3 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 eine Grunderwerbsteuerbefreiung für geförderte Wohnbauten nicht vorgesehen sei.

2.5. Berufung

Mit Schreiben vom 12. November 2007 erhoben beide Berufungswerber "*Einspruch auf Neuberechnung der Grunderwerbsteuer, da die Grundkosten an der Wohnung € 36.520,23 ausmachen und somit 3,5% insgesamt € 1.278,21 ausmachen.*" Dazu wurde eine Kopie des Kaufvertrages angeschlossen und darauf verwiesen, dass auf Seite 2 unter Absatz 1.1. der Grundkostenanteil mit dem Vermerk Preisbasis gemäß § 13 WGG und § 3 der Entgeltrichtlinienverordnung mit € 36.520,23 zu finden sei.

2.6. Berufungsvorentscheidung

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 22. November 2007 führte das Finanzamt dazu jeweils Folgendes aus:

"Gemäß §5 (1) GrESTG ist bei einem Kaufvertrag Gegenleistung: der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen. Im gegenständlichen Fall ist Barzahlung und die übernommene anteilige Hypothek Gegenleistung. Die von Ihnen angeführten Grundkostenanteile sind nur Teil der gesamten Gegenleistung."

2.6. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachten die Berufungswerber noch ergänzend vor, dass der Kaufvertrag noch kein Endvertrag sei. Dieser werde erst nach Ablauf der Gewährleistungsfrist erstellt. Da die Wohnungen offiziell mit 17. Dezember 2005 übergeben worden seien, die Gewährleistung 3 Jahre laufe, sei diese erst am

17. Dezember 2008 fertig und bekomme dann jeder Käufer seinen persönlichen Endvertrag.
Bis dahin sei laut Herrn Mag. NN (Notar der A) die A der Eigentümer.

3. Verfahren vor dem UFS

3.1. Aktenvorlage

Die Berufungen wurden vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat unter Anschluss des Bemessungsaktes ErfNr.xxx.xxx/2007 vorgelegt.

3.2. Ermittlungen seitens des UFS

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde noch Beweis erhoben durch eine Grundbuchsabfrage zu EZ*** KG**** samt Einsicht in die elektronische Urkundensammlung sowie durch Abfragen im elektronischen Abgabeninformationssystem zu ErfNr.xxx.xxx/2007, ErfNr.yyy.yyy/2007 und ErfNrzzz.zzz/2008.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Aus dem vorgelegten Bemessungsakt und auf Grund der durchgeführten Ermittlungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat zu folgenden Sachverhaltsfeststellungen:

Am 22. Juli/2. August 2005 schlossen die A als Verkäuferin und die beiden Berufungswerber als Käufer einen Kaufvertrag über die Eigentumswohnung Top 9 im Haus 2, 1. Obergeschoß der Liegenschaft EZ***, KG**** samt Zubehör (Garagenplatz Nr. 2/9 und Keller Nr. 2/9) ab.

Unter Punkt I des Kaufvertrages wurde unter der Überschrift "Finanzierung" Folgendes festgehalten:

1. <i>Kaufpreis</i>	<i>Preisbasis: I/2005</i>	
1.1. <i>Grundkostenanteil</i>		€ 36.520,23
	<i>Preisbasis gemäß § 13 WGG und § 3 der Entgeltrichtlinienverordnung</i>	
1.2. <i>Gesamtbaukostenanteil</i>	<i>Haus 2, 1. OG, Top 9</i>	€ 187.546,66
	<i>Garagenplatz</i>	€ 10.784,31
1.3. <i>Rücklage gemäß Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz</i>		€ 3.967,00
	<i>Kalkulationsbasis (Summe)</i>	€ 238.818,20
2. <i>Bezahlung des Kaufpreises</i>		
2.1. <i>Eigenmittel</i>	<i>Baukosten</i>	€ 5.500,00

	<i>Grundkosten</i>	€ 36.520,23
2.2. <i>Fremdmittel</i>		€ 196.797,97
<i>Kaufpreis</i>		€ 238.818,20

Punkt II des Kaufvertrages mit der Überschrift "Allgemeine Vereinbarungen" enthält unter anderem folgende Vereinbarung:

"Der Käufer schließt mit der "Alpenland" diesen Kaufanwartschaftsvertrag oft zu einem Zeitpunkt ab, zu welchen die Bauwerke noch nicht fertiggestellt sind. Der Kaufgegenstand wird in diesen Fällen durch Pläne, durch eine Ausstattungsbeschreibung erläutert.

Der Käufer erwirbt mit Abschluß dieses Kaufanwartschaftsvertrages den Anspruch, den Kaufgegenstand übergeben zu erhalten, sobald er die laut amtlicher Zusicherung vorläufigen, mit ihm unter l. vereinbarten Eigenmittel (vorbehaltlich Endabrechnung) geleistet hat und die Anzeige der Fertigstellung des Bauvorhabens bei der Baubehörde erfolgt ist (Fertigstellungsmeldung), sowie im Anschluß daran, nach Bewilligung der Endabrechnung der NÖ Landesregierung und Erstellung des Nutzwertgutachtens, Nutzwertbescheides, der Genehmigung der Übereignung durch die NÖ Landesregierung für sein Wohnobjekt samt Zubehör, Eigentumsrecht am entsprechenden Mindestanteil und Wohnungseigentum grundbücherlich einverleibt zu erhalten."

Noch im Jahr 2005 wurde im Grundbuch bei der EZ***, KG**** (TZ 2212/2005 des BG P) die Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum gemäß § 40 Abs. 2 WEG 2002 an W 9, Haus 2 und Garagenplatz 2/9 für die beiden Berufungswerber eingetragen.

Am 1. Februar 2007 schlossen die beiden Berufungswerber einen weiteren Kaufvertrag betreffend die Liegenschaft EZ***, KG**** ab. Darin war Gegenstand des Kaufvertrages der Garagenplatz Nr. VI und wurde hierfür ein Kaufpreis von insgesamt € 11.000,00 vereinbart. Die Grunderwerbsteuer für diesen Erwerbsvorgang wurde vom Finanzamt mit Bescheiden vom 25. September 2007 zu ErfNr.yyy.yyy/2007 gegenüber den beiden Berufungswerbern jeweils mit € 192,50 (3,5 % von € 5.500,00) festgesetzt.

Am 17. Dezember 2005 wurde die Wohnung Top 9 im Haus 2, 1. Obergeschoß der Liegenschaft EZ***, KG**** sowie die beiden Garagenplätze Nr. 2/9 und Nr. XI von der Alpenland an die Berufungswerber übergeben.

Am 19. Februar 2008 schlossen die Alpenland und die im Vertrag als "Wohnungseigentumswerber" bezeichneten Personen (darunter ua. die beiden Bw.) ein Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag über die Liegenschaft EZ***, KG**** ab (beim Finanzamt erfasst unter ErfNrzzz.zzz/2008). Dieser Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag wurde vom BG P unter TZ 2974/09 verbüchert und sind den beiden Berufungswerbern nunmehr jeweils Wohnungseigentümer folgender Liegenschaftsanteile:

je 99/6106 Anteile verbunden mit Wohnungseigentum an top 9, Stg. 2
 je 11/6106 Anteile verbunden mit Wohnungseigentum an Garagenplatz 2/9
 je 4/3053 Anteile verbunden mit Wohnungseigentum an Garagenplatz VI.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Unabhängigen Finanzsenat eingesehenen Unterlagen und den damit im Einklang stehenden Vorbringen der beiden Berufungswerber.

3. rechtliche Beurteilung

3.1. Zeitpunkt des Entstehens des Grunderwerbsteuerschuld

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen ein Kaufvertrag über ein inländisches Grundstück oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründet, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist

Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 erst mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Grundsätzlich können auch Anwartschaftsverträge den Anspruch auf Übereignung begründen, wenn sie eine Punktation im Sinne des § 885 ABGB und keinen Vorvertrag nach § 936 ABGB darstellen. Eine Punktation lässt einen unmittelbaren Anspruch auf Leistung zu, während ein Vorvertrag nur einen Anspruch auf Abschluss des Vertrages begründet. Punktationen, die eine Willensübereinstimmung der Parteien über Ware und Preis enthalten, begründen gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 einen Anspruch auf Übereignung (vgl. VwGH 25.10.1990, 88/16/0148).

Im Erkenntnis vom 12. April 1983, 83/16/0083, führte der VwGH aus, dass beim Abverkauf von Anteilen einer Liegenschaft, auf der vom Verkäufer erst ein Wohnhaus mit Eigentumswohnungen errichtet werden soll, naheliegend sei, dass die einzelnen Erwerber mit dem Veräußerer jeweils vor Abschluss eines formellen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages einen den Anspruch auf Übereignung begründenden Vertrag schließen, weil gemäß § 2 Abs. 2 WEG 1975 (Anm: nunmehr WEG 2002) das Wohnungseigentum nur durch schriftliche Vereinbarung aller Miteigentümer neu eingeräumt werden kann.

Erhält jemand in einem Anwartschaftsvertrag die schriftliche Zusage der späteren Einräumung von Wohnungseigentum an bestimmten Räumlichkeiten und wird er - im Einklang mit § 23 Abs. 1 WEG 1975 - als Wohnungseigentumswerber bezeichnet, gelangt er bereits auf Grund des Anwartschaftsvertrages zufolge der Bestimmung des § 25 Abs. 1 WEG 1975 - nunmehr des § 43 Abs. 1 WEG 2002 zu Gunsten des "Wohnungseigentumsbewerbers" - letzten Endes in den Genuss eines klagbaren und damit durchsetzbaren Anspruches auf Einverleibung seines Wohnungseigentums gegenüber dem Eigentümer der Liegenschaft. Ein solcher Anwartschaftsvertrag stellt damit einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 dar (vgl. VwGH 26.1.2006, 2005/16/0261 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II 3. Teil, Rz 156 zu § 1 GrEStG sowie VwGH 2. 7.1998, 97/16/0269, betreffend die Rechtslage vor dem In-Kraft-Treten des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, BGBl I Nr. 70).

Eine solche Konstellation liegt auch im gegenständlichen Fall vor, wobei im gegenständlichen Fall der von den Parteien am 22. Juli 2005 bzw. am 2. August 2005 unterzeichnete Vertrag bereits als Kaufvertrag bezeichnet wurde. Aus dem Inhalt des vorliegenden Kaufvertrages ergibt sich deutlich, dass mit diesem bereits eine Kaufverpflichtung eingegangen wurde. Es wurde sowohl über das Kaufobjekt, als auch über den Kaufpreis Einigung erzielt. Auf Grund dieses Kaufvertrages erhielten beide Berufungswerber die Stellung von Wohnungseigentumsbewerbern (siehe dazu auch die entsprechende Zusicherung im Grundbuch) und hätten sie ihren Anspruch auf Eintragung des Eigentumsrechtes im Grundbuch nach Vorliegen der in Punkt II des Kaufvertrages genannten Voraussetzungen ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung im Klagweg, also unmittelbar durchsetzen können. Es wurde daher bereits mit Abschluss des Kaufvertrages ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG verwirklicht und ist die Grunderwerbsteuerschuld am 2. August 2005 entstanden. Auf den Zeitpunkt der Eintragung des Eigentumsrechtes im Grundbuch kommt es hierfür nicht an.

3.2. Höhe der Grunderwerbsteuerschuld

Nach § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung - von deren Wert die Steuer auf Grund des § 4 Abs. 1 leg. cit. zu berechnen ist - bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach § 5 Abs. 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,

2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Gemäß § 1 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben.

Nach § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen, die nicht in § 13 bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Auf Grund des § 14 Abs. 3 BewG ist der Wert unverzinslicher befristeter Forderungen oder Schulden der Betrag, der nach Abzug von Jahreszinsen in Höhe von 5,5 v.H. des Nennwertes bis zur Fälligkeit verbleibt.

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - , ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzstellendem Gebäude anzunehmen (vgl. etwa VwGH 24.2.2005, 2004/16/0210, mwN, sowie Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88a zu § 5 GrEStG).

Als Gegenleistung ist der nominale Kaufpreis maßgebend. Auch ein nicht sofort fälliger Kaufpreis eines Grundstückes bildet mit seinem Nennbetrag die Gegenleistung. Bei der Ermittlung der Gegenleistung kommt die Abzinsung eines in Teilzahlungen abzustattenden Kaufpreises überhaupt nicht in Betracht, weil die Vorschrift des § 14 Abs. 3 BewG nur für die Bewertung von Forderungen und Schulden und daher dann nicht gilt, wenn als Gegenleistung

ein Kaufpreis vereinbart worden ist. Denn nach § 5 GrEStG 1987 bildet der Kaufpreis selbst und nicht etwa die Summe der abgezinsten Teilzahlungen die Bemessungsgrundlage. Eine Bewertung des Kaufpreises ist gar nicht erforderlich, weil dieser mit dem vereinbarten Betrag bestimmt ist. Eine Abzinsung wäre nur dann zulässig, wenn eine schon aus einem anderen Grund bestehende Forderung anstelle oder als Teil der Gegenleistung bzw. des Kaufpreises abtretungsweise oder wenn eine schon bestehende Schuld übernommen worden wäre (vgl. UFS RV/1400-W/09 vom 22.07.2009 unter Hinweis auf die in Fellner, Grunderwerbsteuer, unter Rz. 37 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Mit dem Kaufvertrag vom 22. Juli/2. August 2005 erwarben die beiden Berufungswerber einen Anspruch auf Übereignung jener Liegenschaftsanteile mit denen das Wohnungseigentum an der Wohnung Top 9, Haus 2 und am Garagenplatz 2/9 verbunden werden sollte und wurde hierfür ein nomineller Kaufpreis von € 238.818,20 vereinbart. Es wurde daher vom Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden zu ErfNr.xxx.xxx/2007 zu Recht gegenüber jedem der beiden Berufungswerber Grunderwerbsteuer ausgehend vom halben Kaufpreis von € 119.409,10 festgesetzt. Die Liegenschaftsanteile, mit denen das Wohnungseigentum am Garagenplatz Nr. VI verbunden werden sollte, waren Gegenstand eines gesonderten Erwerbsvorganges (Kaufvertrag vom 1. Februar 2007), weshalb hierfür die Grunderwerbsteuer vom Finanzamt zu Recht zu ErfNr.yyy.yyy/2007 mit gesonderten Bescheiden festgesetzt wurde. Die Höhe des Kaufpreises hat sich nach dem eingesehen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 18. Februar 2008 auch durch die Endabrechnung nicht verändert, weshalb kein Anlass für eine Abänderung der Grunderwerbsteuerfestsetzungen besteht.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. Mai 2010