

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Bernhard Haid, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, mit 3,5 v. H. von € 55.522, sohin im Betrag von € 1.943,27, festgesetzt.

Die Fälligkeit des gegenüber dem Erstbescheid festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist der Buchungsmittelung des Finanzamtes zu entnehmen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 14. Juli 1998 hatte TS (= Bw) von der SN – basierend auf dem Nutzwertgutachten des Ing. G. vom April 1998 - 31/938 el Miteigentumsanteile an den Gst 430 (Baufläche begrünt 396 m<sup>2</sup>) und Gst 663 (Baufläche samt Gebäude 572 m<sup>2</sup>) in EZ 235 GB zum Kaufpreis von S 3.355.000 erworben, diese Anteile verbunden mit Wohnungseigentum an Top 13 = Lager bzw. unausgebauter Dachboden mit der Nutzfläche von rund 306 m<sup>2</sup> (Pkt. IV. und VI.). Verbunden mit dem Kauf war die Berechtigung zum Ausbau des Dachbodens durch die Bw auf deren eigene Kosten (Pkt. VIII.). Hinsichtlich später erforderlicher Nutzwertänderungen bzw. der Umparifizierung nach dem allfälligen Ausbau wurde Unentgeltlichkeit vereinbart (Pkt. V.). Für diesen Erwerb war Grunderwerbsteuer vom vereinbarten Kaufpreis (zuzügl. Vertragserrichtungskosten) mit Bescheid vom 4. August 1998 vorgeschrieben worden.

Unter Bezugnahme ua. auf obige vertragliche Vereinbarungen wurde in dem zwischen selbigen Parteien abgeschlossenen Wohnungseigentumsabänderungsvertrag vom 17. Dezember 2001 zunächst eine Grundstücksteilung (Pkt. III.) vorgenommen, nämlich nach Abtrennung einer Teilfläche das Gst 663 geteilt in sich mit neu 487 m<sup>2</sup> und in das Gst 430 mit neu - lt. Vertrag - 459 m<sup>2</sup>. Festgehalten wird, dass nach richtiger Berechnung das Gst 430 mit vormals 396 m<sup>2</sup> unter Zuschreibung der Teilfläche mit 85 m<sup>2</sup> rechnerisch richtig eine Fläche von neu 481 m<sup>2</sup> aufweisen müßte. Für das Gst 430 soll eine neue Einlage (EZ) eröffnet werden.

Zum **Gst 430** wurde im Weiteren (Pkt. IV.) vereinbart, dass hierauf die Parteien ideelles Miteigentum im Verhältnis 1/4 für TS und zu 3/4 für SN begründen.

Hinsichtlich **Gst 663** wurden die Nutzwerte betreffend das Wohnungseigentum schlußendlich – anstelle bisher 938 Anteilen - mit 1456 Anteilen festgelegt, wovon der Bw auf die ihr gehörigen Wohnungen Top 14 bis 21 (= zwischenzeitig neugeschaffene Wohnungen infolge Dachbodenausbau) entfallend gesamt 413/1456 Anteile zukommen.

Hinsichtlich einer allenfalls zur Vorschreibung gelangenden Grunderwerbsteuer wurde die Tragung durch den Vertragsteil vereinbart, auf den die Steuer entfällt (Pkt. IX.).

Vom Vertragsverfasser RA N. wurden im Schreiben vom 14. März 2002 die Wohnungseigentumsanteile "vor und nach der Durchführung des Wohnungseigentumsabänderungsvertrages" in der Weise gegenübergestellt, dass die Bw zuvor 31/938 el, das sind 3,31 % am Ganzen, und nachher 413/1456 el, das sind 28,37 % am Ganzen, erworben hat. Um Vorschreibung der Grunderwerbsteuer hinsichtlich der "von Frau TS zusätzlich erworbenen Liegenschaftsanteile an EZ 235 GB " wurde gebeten. Festgehalten

wird, dass sich die vorgenannten Wohnungseigentumsanteile ausschließlich auf die Anteile am Gst 663 in EZ 235 beziehen.

Das Finanzamt hat daraufhin ausgehend vom erhobenen gesamten Einheitswert der EZ 235 GB (Gst 430 und 663) von S 1.089.000 (Gesamtfläche 968 m<sup>2</sup>) umgelegt auf das **Gst 663**, das ist nach Teilung bei der Fläche von neu 487 m<sup>2</sup> ein anteiliger EW von S 547.875, den 3fachen anteiligen EW der hinzuerworbenen Nutzwertanteile im Ausmaß von 25,06 % (= übereinstimmend mit den Angaben des Vertragsverfassers RA N. die Differenz zwischen Neubestand 28,37 % abzüglich Altbestand 3,31 %, ergibt 25,06 %) mit gerundet S 411.900 eruiert. Ausgehend von dieser Bemessungsgrundlage hat das Finanzamt der Bw mit Bescheid vom 21. März 2002, Str. Nr. X, die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von S 14.416 = € 1.047,65 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde die Aufhebung der Grunderwerbsteuer beantragt und eingewendet, die Bw habe lt. Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 14. Juli 1998 mit den um S 3.355.000 erworbenen Miteigentumsanteilen, Lager Top 13, selbstredend gem. Pkt. VIII. a) und e) auch die damit verbundene Berechtigung zum Dachbodenausbau, Errichtung selbständiger Wohneinheiten und nachfolgender Neuparifizierung erworben. Hinsichtlich der Nutzwertänderung sei gem. Pkt. V. Unentgeltlichkeit vereinbart worden. Diese Kaufbedingungen seien auch im nunmehrigen Wohnungseigentumsabänderungsvertrag auf S. 3 ausdrücklich festgehalten. Wäre lediglich das Lager – ohne Berechtigung zum Ausbau etc. – im Jahr 1998 erworben worden, hätte der Kaufpreis nur einen Bruchteil des tatsächlichen Kaufpreises betragen. Die nunmehr im Rahmen des Wohnungseigentumsabänderungsvertrages übertragenen Miteigentumsanteile seien daher bereits zur Gänze durch den Kaufpreis von S 3.355.000 abgedeckt, die Grunderwerbsteuer hiefür sei bereits bezahlt. Es handle sich bei der Neuparifizierung mit Übertragung von Miteigentumsanteilen nur um den zweiten, abschließenden Schritt zum seinerzeitigen Vertrag aus 1998. Der Sachverhalt sei vergleichbar mit dem Verkauf einer Teilfläche, wobei der erste Kaufvertrag bloß mit Bezeichnung des Grundstückes und Kaufpreis angezeigt und besteuert werde, der nach Teilungsbewilligung errichtete einverleibungsfähige Kaufvertrag jedoch keine weitere Grunderwerbsteuerpflicht auslöse.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2002 wurde damit begründet, dass aufgrund des Abänderungsvertrages eine Neuparifizierung im Grundbuch, die Schaffung einer neuen Einlagezahl und entsprechende Neuregelung der Eigentumsverhältnisse vollzogen werde. Anstelle einer bloßen Berichtigung oder Ergänzung des Vertrages aus dem Jahr 1998 sei daher ein neuer Rechtsvorgang verwirklicht. Mangels vereinbarter Gegenleistung für die

zusätzlich erworbenen Anteile sei der dreifache anteilige Einheitswert für die Steuerbemessung heranzuziehen.

Mit Antrag vom 16. Mai 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ausgeführt, die abzutrennende Hoffläche sei Teil des Kaufvertrages aus 1998 gewesen. Mit der erworbenen Berechtigung zum Wohnungsausbau sei die Ausweitung der Miteigentumsanteile zwingend verbunden gewesen, die sich auch auf die Hoffläche im Verhältnis der lt. Neuparifizierung ergebenden Miteigentumsanteile beziehe. Damit zu vergleichen sei der Fall, dass bei einer im hälftigen Miteigentum stehenden Liegenschaft eine Teilfläche abgetrennt, dafür eine neue Einlage eröffnet und wiederum an beiden selbständigen Liegenschaften je hälftiges Eigentum begründet werde.

In einem umfassenden Vorhalt vom 23. August 2004 hat der UFS ua. auf das VwGH-Erk. vom 26.6.2003, 2003/16/0074, verwiesen, wonach dann, wenn einer der Miteigentümer Wohnungen neu errichtet und damit eine Wertsteigerung der Liegenschaft bewirkt, im Ergebnis die Erhöhung der Nutzwerte als Gegenleistung im Zuge eines tauschähnlichen und damit grunderwerbsteuerpflichtigen Vorganges erfolge. Des Weiteren wurde auf den bisher außer Acht gelassenen Hinzuerwerb von Miteigentumsanteilen am (abgetrennten) Gst 430 im Umfang von ermittelt 21,69 % (= Differenz zwischen vormals 3,31 % und nunmehr 1/4 = 25 %) hingewiesen, woraus sich ausgehend vom anteiligen 3fachen Ew der betreffenden Fläche die zusätzlich vorzuschreibende Grunderwerbsteuer im Betrag von € 895,61 bemesse.

Im Antwortschreiben (Fax) vom 20. September 2004 wurde entgegnet, dem zitierten VwGH-Erkenntnis liege ein anders gelagerter Sachverhalt zugrunde. Der UFS übersehe, dass dem dortigen Ausbau und der nachfolgenden Übertragung der Nutzwerte – im Gegensatz zum Berufungsfall - kein Kaufvertrag der Miteigentümer vorausgegangen und für die Verschiebung der Miteigentumsanteile keine Grunderwerbsteuer zu bezahlen gewesen sei. Hätte die Bw nach der Planung und Erstellung des Nutzwertgutachtens nur einen einzigen Vertrag abgeschlossen, der inhaltlich dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag sowie dem Wohnungseigentumsabänderungsvertrag entsprochen hätte, und sogleich lt. Neuparifizierung die 413/1456el Anteile erworben, dann wäre nur einmal für diese Anteile die Grunderwerbsteuer angefallen. Es könne gegenständlich nicht deswegen, weil der einheitliche Vorgang durch zwei Vertragsurkunden verwirklicht wurde, nochmals die Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst werden.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Zu den "anderen Rechtsgeschäften" im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählt ua. der Tauschvertrag (vgl. VwGH 30.4.1999, 99/16/0111, 0112), das ist nach § 1045 ABGB ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird. Beim Tausch eines Grundstückes gegen eine bewegliche Sache liegt nur ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang vor.

Die Grunderwerbsteuer erfasst den Grundstückswechsel als solchen ohne Rücksicht auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke. Sie ist eine Rechtsverkehrsteuer, die nach ihrem Wesen an jeden Übergang eines inländischen Grundstückes anknüpft (VwGH 28.1.1993, 92/16/0094, 0095 u.v.a.).

Jeder Erwerbsvorgang bildet sohin einen in sich abgeschlossenen Steuerfall und löst jeweils selbstständig eine Grunderwerbsteuerpflicht aus (vgl. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402 u.v.a.). Bei mehreren Erwerbsvorgängen ist grundsätzlich jeder Erwerbsvorgang, worunter schon das Verpflichtungsgeschäft zu verstehen ist, grunderwerbsteuerpflichtig (vgl. VwGH 9.8.2001, 2000/16/0085). Es ist dabei für die Frage der Steuerbarkeit eines Rechtsvorganges ohne Bedeutung, ob diesem in Bezug auf dasselbe Grundstück ein anderer Rechtsvorgang vorausgegangen ist, und ob für diesen Grunderwerbsteuer anfällt oder nicht. Über ein und denselben Erwerbsvorgang können auch mehrere, inhaltlich voneinander abweichende Vertragsurkunden errichtet sein (vgl. zu vor auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rzn. 8, 74, 194 und 195 zu § 1 mit weiterer Judikatur).

Zufolge des Obgesagten ist dem Vorbringen der Bw, sie hätte auch eine andere Vorgangsweise wählen und nur einen einzigen Vertrag mit dem Inhalt nunmehr beider errichteter Verträge abschließen können, dahin entgegen zu treten, dass zum Einen die Behörde den faktisch vorliegenden, realen Sachverhalt zu beurteilen hat und nicht etwa fiktive andere Möglichkeiten; zum Anderen löst jeder durch ein abgeschlossenes Verpflichtungsgeschäft verwirklichte Erwerbsvorgang für sich selbstständig die Grunderwerbsteuer aus. Dabei ist für die Frage der Steuerbarkeit eines Rechtsvorganges auch ohne jegliche Bedeutung, ob diesem – nämlich gegenständlich dem Wohnungseigentumsabänderungsvertrag vom 17. Dezember 2001 - in Bezug auf dasselbe Grundstück ein anderer Rechtsvorgang vorausgegangen und für diesen bereits

Grunderwerbsteuer angefallen war. Der Einwand der Bw, dem bezughabenden VwGH-Erkenntnis vom 26. Juni 2003, 2003/16/0074, sei mangels vorausgehendem und besteuertem Kaufvertrag ein anders gelagerter Sachverhalt zugrunde gelegen und diese Rechtsprechung folglich auf den Berufungsfall nicht anwendbar, geht daher aus diesem Grunde ins Leere.

Dem genannten VwGH-Erkenntnis lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Anhand eines Wohnungseigentumsvertrages kam es zu einer unentgeltlich vereinbarten Nutzwertverschiebung deshalb, weil die beschwerdeführende GmbH (Bf) in ihrem Namen und auf ihre Rechnung Um- und Ausbauarbeiten auf der Liegenschaft vorgenommen und hiedurch eine Nutzwertsteigerung bewirkt hatte. Die erforderliche Übertragung von Nutzwertanteilen sei nur aus grundbuchstechnischer Sicht erfolgt. Die Abgabenbehörde hatte aufgrund der vereinbarten Unentgeltlichkeit der Nutzwertänderung einen schenkungssteuerpflichtigen Vorgang hinsichtlich der hinzuerworbenen Anteile der Bf erblickt.

Der VwGH hat hiezu im Ergebnis ausgeführt:

"Im Beschwerdefall sind die Vertragsparteien ... übereingekommen, dass die Bf auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft mit der Schaffung zusätzlicher Wohnungen Verbesserungen vornimmt – was eine entsprechende Steigerung des Wertes der Liegenschaft nach sich zieht. Bei verständiger Würdigung der Vereinbarung ist also davon auszugehen, dass G. K. (= zweiter Miteigentümer) **als Gegenleistung** dafür, dass die Liegenschaft eine entsprechende Wertsteigerung erfährt, der Bf – die diese Wertsteigerung herbeiführen sollte – **in einem tauschähnlichen Vorgang** die äquivalenten Miteigentumsanteile zu übertragen hatte. Anders gesagt hat G. K., der sich an der Verbesserung der Liegenschaft offenkundig nicht beteiligt hat, mit der vorliegenden Vereinbarung die durch die Bautätigkeit der Bf eintretende Wertsteigerung ... der Bf übertragen. Daraus folgt aber, dass durch die vorliegende Vereinbarung im Vermögen der Bf eine Bereicherung iSd § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG nicht eingetreten ist."

Gegenständlich liegt – abgesehen von dem wie oben dargelegt aber nicht relevanten Umstand eines vorausgehenden Kaufvertrages – nach Ansicht des UFS sehr wohl ein gleich gelagerter Sachverhalt vor: Die Bw hat auf eigene Rechnung den Dachboden ausgebaut, mehrere Wohnungen neu errichtet und damit eine Wertsteigerung der Liegenschaft bewirkt, die grundbücherlich eine Neufestsetzung/Änderung der Nutzwerte erfordert und in deren Rahmen es zu einer Nutzwerterhöhung bei der Bw kommt. Diesfalls ist obigem Erkenntnis zu entnehmen, dass zwar aus der vereinbarten Unentgeltlichkeit der Nutzwertänderung/Neuparifizierung mangels Bereicherung keine unentgeltliche Zuwendung der Anteile abzuleiten und damit die Vorschreibung einer Schenkungssteuer (wie im

Beschwerdefall) nicht zulässig ist. Gleichzeitig geht daraus aber klar und deutlich hervor, dass der VwGH im Ergebnis in der erfolgten Erhöhung der Nutzwerte eine **Gegenleistung** im Zuge eines **tauschähnlichen Vorganges** erblickt, womit aber eindeutig ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht wird.

Es kann auch nicht in Abrede gestellt werden, dass die Bw aufgrund des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages aus 1998 zunächst bloß 31/938el Miteigentumsanteile erworben hatte, zufolge des gegenständlichen Wohnungseigentumsabänderungsvertrages aber letztendlich Eigentümerin von 413/1456el Anteilen, dies bezogen auf das Gst 663, geworden ist, was anhand der vorgenommenen prozentuellen Anteilsberechnung (siehe eingangs) einer nicht unwesentlichen Erhöhung der Nutzwertanteile im Ausmaß (Differenz von Altbestand umgerechnet 3,31 % und Neubestand umgerechnet 28,37 %) von 25,06 % entspricht und welche höhere Miteigentumsquote auch im Grundbuch ihren Niederschlag findet.

Eben aus diesem Grund kann auch das im Vorlageantrag angeführte Beispiel der Teilung eines im je hälftigen Eigentum befindlichen Grundstückes und Begründung wiederum des Hälfteneigentumes an der 2. Teilfläche nicht vergleichsweise herangezogen werden, weil unübersehbar feststeht, dass im Gegenstandsfall das Miteigentum an der Gst 663 eben nicht im Ergebnis gleich geblieben ist, sondern vielmehr eine Nutzwertsteigerung von 25,06 % eingetreten ist.

Wenn dem von der Bw weiters entgegen gehalten wird, vom käuflichen Erwerb im Jahr 1998 sei neben den Miteigentumsanteilen auch die Berechtigung zum Ausbau des Dachbodens inklusive Neuparifizierung mitumfaßt gewesen und durch den Kaufpreis bereits abgegolten worden, andernfalls der Kaufpreis anstelle von S 3.355.000 bloß einen Bruchteil dessen betragen hätte, so darf nicht außer Acht gelassen werden, dass der vereinbarte Kaufpreis umgelegt auf die Fläche des Top 13/Lager von 306 m<sup>2</sup> einen Kaufpreis pro m<sup>2</sup> von ohnehin lediglich S 10.964 ergibt. Nach den der Behörde bekannten Erfahrungswerten zu den Grundstückspreisen in X von durchschnittlich rund S 30.000 pro m<sup>2</sup> im betreffenden Zeitraum stellt sohin dieser tatsächliche Kaufpreis ohnehin nur einen Bruchteil von rund maximal ein Drittel der gängigen Kaufpreise dar, weshalb der diesbezüglichen Argumentation der Bw nicht gefolgt werden kann.

Angesichts obiger Judikatur war daher nach Ansicht des UFS zu Recht Grunderwerbsteuer ausgehend von der Nutzwertsteigerung im Umfang von 25,06 %, sohin ausgehend vom anteiligen dreifachen Einheitswert bezogen auf die Fläche des Gst 663, das sind S 411.900 = € 29.934, mit 3,5 % im Betrag von € 1.047,65 vorgeschrieben worden.

Zur Gänze außer Acht gelassen wurde bisher allerdings die steuerrechtliche Beurteilung des im Rahmen des Wohnungseigentumsabänderungsvertrages zudem abgetrennten **Gst 430**, wofür eine neue Einlage geschaffen wird. Auf die diesbezüglichen Ausführungen im Vorhaltschreiben vom 23. August 2004 wurde im Antwortschreiben seitens der Bw nicht eingegangen. Im Vorlageantrag war diesbezüglich vorgebracht worden, die "Hoffläche" sei ebenfalls bereits Gegenstand des Kaufvertrages aus dem Jahr 1998 gewesen; die Ausweitung der Nutzwertanteile habe sich selbstverständlich auch auf die Abtrennung der Hoffläche und Einverleibung des Eigentumsrechtes der bisherigen Miteigentümer im Verhältnis der sich nunmehr im Zuge der Neuparifizierung ergebenden Miteigentumsanteile bezogen.

Demgegenüber stellt sich die tatsächliche Sachlage allerdings so dar, dass die Bw mit Kaufvertrag 1998 sowohl am Gst 663 wie auch an der Hoffläche Gst 430 jeweils 31/938 el Miteigentumsanteile (= 3,31 % an der Gesamtliegenschaft) erworben hatte. Nach Durchführung der Vereinbarung laut Vertragspunkt IV. des Wohnungseigentumsabänderungsvertrages erhält die Bw ideelles Miteigentum im Ausmaß von 1/4, das sind 25 %, am Gst 430 als nach Abtrennung neu geschaffenem Grundbuchkörper. Neben der Abtrennung und Schaffung eines neuen Grundbuchkörpers wurden hier ersichtlich also auch die Eigentumsverhältnisse völlig anders geregelt als hinsichtlich des Gst 663. Zufolge obiger Ausführungen ist somit auch hier Grunderwerbsteuer ausgehend vom hinzuerworbenen Miteigentum im Differenzbetrag zwischen Alt- und Neubestand von 21,69 % wie folgt vorzuschreiben:

gesamter EW S 1.089.000 umgelegt auf die Fläche des Gst 430 von (richtig) 481 m<sup>2</sup>, ergibt den anteiligen EW S 541.125 bzw. dreifach S 1.623.375, hievon Hinzuerwerb 21,69 % = anteiliger 3facher EW S 352.110 = € 25.589. Die Grunderwerbsteuer bemäßt sich hievon mit 3,5 % im Betrag von € 895,62.

Die Grunderwerbsteuer ist daher insgesamt im Betrag von **€ 1.943,27** festzusetzen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Berufungsbehörde berechtigt, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung hin abzuändern, wobei auch Verböserungen zulässig sind (VwGH 20.2.1996, 93/13/0279).

In Anbetracht obiger Sach-und Rechtslage konnte sohin der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 29. September 2004