

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Dr. Leopold Franz, öffentl. Notar, Pestalozzistrasse 3, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 10.02.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 05.01.2012, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Herr Bf. (in der Folge auch Beschwerdeführer / Bf. genannt) ist Miteigentümer der Liegenschaft X mit der Adresse Adr., die in Wohnungseigentum aufgeteilt ist, u.a. ist der Bf. Wohnungseigentümer des Dachbodens. Nach dem Ausbau des Dachbodens durch den Bf. in drei Wohnungen war es erforderlich die Gesamtsumme der Nutzwerte zu ändern um die Anteile des Dachgeschosses den tatsächlichen Verhältnissen anzupassen. Der Beschwerdeführer vereinbarte mit Wohnungseigentumsvertrag vom 17.06./03.10./05.10.2011 mit den anderen Miteigentümern der Liegenschaft auf Grundlage des Nutzwertgutachtens des ger. beeid. SV DI A vom 15.05.2011 unentgeltliche Anteilsübertragungen, die wie folgt dargestellt werden:

Miteigentümer	Anteile lt. Grundbuch, Nutzwerte alt, gesamt	Nutzwerte neu gesamt	Abgang/Zuwachs
Bf.	700/1015	846/1161	+ 45990/1178415
C.	167/1015	167/1161	- 24382/1178415
D.	74/1015	74/1161	- 10804/1178415
E.	74/1015	74/1161	- 10804/1178415

Zufolge der Aufsandungsklausel wird von den Vertragsteilen die Zustimmung erteilt, dass die Einverleibung des geänderten Wohnungseigentums laut der Tabelle vorgenommen werden kann.

Der zuletzt festgestellte erhöhte Einheitswert der Liegenschaft X beträgt 72.382,40 €.

Auf Grund der elektronisch übermittelten Abgabenerklärungen hat das Finanzamt hinsichtlich des mit C. abgeschlossenen Wohnungseigentumsvertrages dem Beschwerdeführer mit Bescheid vom 5. Jänner 2012, ausgehend von der Bemessungsgrundlage von 4.535,06 € die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von 158,73 € vorgeschrieben. Der Bemessung wurde der auf die hinzuerworbenen Nutzwerte (24382/1178415) entfallende anteilige dreifache Einheitswert der Liegenschaft (4.535,06 €) zugrunde gelegt.

Hinsichtlich des mit E.undD. abgeschlossenen Wohnungseigentumsvertrages wurde dem Beschwerdeführer ebenfalls mit Bescheiden vom 5. Jänner 2012, ausgehend von der Bemessungsgrundlage von je 2.009,55 € die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von je 70,33 € vorgeschrieben. Der Bemessung wurde der auf die hinzuerworbenen Nutzwerte (je 10804/1178415) entfallende anteilige dreifache Einheitswert der Liegenschaft (je 2.009,55 €) zugrunde gelegt.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer die Berufung (nunmehr Beschwerde genannt) mit der Begründung, dass die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer zwar gemäß den bezüglichen Bestimmungen formal richtig sein möge, jedoch sei dies inhaltlich nicht nachvollziehbar, denn für die Errichtung eines neuen Objektes entstehe ebenfalls keine Grunderwerbsteuer. Der gegenständliche Rechtsvorgang habe sich auf den Ausbau des Dachbodens auf der dem Bf. als Miteigentümer gehörigen Liegenschaft, wodurch sich im Zuge der Neuparifizierung die Miteigentumsanteile geändert haben, jedoch keine faktische Vermögensverschiebung mit den übrigen Miteigentümern erfolgt sei, bezogen. Aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise erscheine daher die Vorschreibung und Festsetzung einer Steuer für die eigene Bauführung verfassungsrechtlich bedenklich und seien diese Bescheide als rechtswidrig anzusehen und aufzuheben.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Ab 01.01.2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat durch das Bundesfinanzgericht abgelöst.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) 1987, in der vor BGBl. I Nr. 118/2015 geltenden Fassung, unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idgF ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 idgF 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 idgF) 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 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 2002 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 2002 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 2002 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 2002 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 1987 dar (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, 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 Wohnungseigentums Hauses 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 Aufsandung) der Grunderwerbsteuer. Durch die Bauführung erfährt das Gesamtobjekt eine Wertsteigerung, die den anderen Miteigentümern zugutekommt. 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 hingegebenen Sache (die anteilige Wertsteigerung), mindestens aber – wenn Unentgeltlichkeit vereinbart war – das Dreifache des anteiligen Einheitswertes (Erlass des BMF 04.08.2010, 010206/0169-VI/5/2010).

Auch im Erkenntnis des BFG vom 24.02.2014, RV/3100212/2013 liegt ein Rechtsgeschäft vor, das eine Erhöhung der Mindestanteile der Bf., mit denen jeweils das Wohnungseigentum an den im Dachgeschoss nach Ausbau neu geschaffenen Wohnungen verbunden ist, zur Folge hat und es wird festgestellt, dass eine solche Vereinbarung nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes einen Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 darstellt.

Der Argumentation in der Beschwerde, der gegenständliche Rechtsvorgang habe sich auf den Ausbau des Dachbodens auf der dem Bf. als Miteigentümer gehörigen Liegenschaft, wodurch sich im Zuge der Neuparifizierung die Miteigentumsanteile geändert haben, jedoch keine faktische Vermögensverschiebung mit den übrigen Miteigentümern erfolgt sei, bezogen und aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise erscheine daher die Vorschreibung und Festsetzung einer Steuer für die eigene Bauführung verfassungsrechtlich bedenklich, kann nicht gefolgt werden, da es sich bei der Grunderwerbsteuer um eine Verkehrsteuer handelt und lediglich Rechtsvorgänge iSd § 1 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer unterliegen. Die Steuer wurde weder für eine Vermögensverschiebung noch für die Errichtung eines neuen Objektes festgesetzt, sondern für die Begründung des Übereignungsanspruchs auf Grund der Änderung des Nutzwertes. Mit Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages vom 17.06./03.10./05.10.2011 als maßgeblichem Rechtstitel, worin der Beschwerdeführer der Änderung der Miteigentumsanteile im Sinne der neuen Nutzwertfestsetzung laut Sachverständigengutachten vom 15.05.2011 die Zustimmung erteilt, hat er einen Anspruch auf Übereignung von insgesamt 45990/1178415-Anteilen der gesamten Liegenschaft von den anderen Miteigentümern erworben. Eine solche Vereinbarung stellt aber nach obiger Judikatur einen Erwerbsvorgang gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 dar.

Sohin ist die Grunderwerbsteuer wegen nicht vorhandener Gegenleistung gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 ausgehend vom anteiligen dreifachen Einheitswert der Liegenschaft festzusetzen. Die Höhe der Grunderwerbsteuer entspricht der Berechnung in den bekämpften Bescheiden, gegen die Höhe der Steuerbemessung wurde kein Einwand erhoben.

Die Beschwerde gegen die Grunderwerbsteuerbescheide war daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Im vorliegenden Fall liegt zu ähnlich gelagerten Sachverhalten (Um- und Ausbau ua. von Dachböden, Nutzwertänderungen) neben oa. VwGH-Erkenntnis auch die dargelegte langjährige und einhellige UFS-bzw. BFG-Rechtsprechung vor, worauf gestützt gegenständliche Entscheidung getroffen wurde. Der Lösung der zugrundeliegenden Rechtsfrage kommt sohin keine grundsätzliche Bedeutung zu.

Graz, am 23. November 2016