



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P.GmbH&CoKEG, Adresse, vertreten durch RA.X, Adresse, vom 28. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 31. Mai 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der am 20. Jänner 2004 verstorbene W zu 2/3 und Sch zu 1/3 waren Miteigentümer der Liegenschaft EZ Y, bestehend aus dem Grundstück 449 mit dem Gebäude YStr.2 und dem Grundstück 450 mit dem Gebäude YStr.2a,2b. Aufgrund des Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 14. Oktober 2004/17. November 2004 erhielt die Verlassenschaft nach W (nach Ankauf von 9/1824 Anteilen) 1225/1824 Miteigentumsanteile und Sch 599/1824 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft. Die Vertragsteile räumten entsprechend dem vorliegenden Nutzwertgutachten vom 15. Juli 2004 einander Wohnungseigentum ein. Mit diesen Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft war für die Verlassenschaft nach W das Wohnungseigentum an den Einheiten Top 1, 1a, 2, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 15, 16, 17, 18 und für Sch das Wohnungseigentum an den Einheiten Top 7, 8, 11, 12, 13, 14, 19, 20, 21, 22, 23, 24 und 25 verbunden. Unter Punkt V. C) des Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrages räumten sich die Vertragsteile ferner für sich und ihre Rechtsnachfolger wechselseitig das Recht ein, die Top 19 (Dachboden Haus 2) auszubauen,

dies unter Bildung weiterer selbständiger Wohnungseigentumseinheiten. Die Übertragung der Miteigentumsanteile als Folge der Änderung der Nutzwerte der Liegenschaft nach dem Ausbau des Dachgeschosses habe unentgeltlich zu erfolgen. Alle mit den Baumaßnahmen verbundenen Maßnahmen einschließlich einer späteren Nutzung würden zu Lasten und auf Kosten des Erwerbers der Einheit Top 19 gehen.

Mit Kaufvertrag vom 11. Februar 2005 verkaufte Sch an die A.KEG (Rechtsvorgängerin der P.GmbH&CoKEG) 94/1824- Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ Y, womit Wohnungseigentum an der Wohnung W Top 19, Haus YStr.2 verbunden war, um den Kaufpreis von 152.000 €. Die Wohnung Top 19 bestand aus einem Dachraum im Ausmaß von 214,95 m² und drei Kellerabteile im Ausmaß von insgesamt 63,31 m². Die Käuferin erklärte unter Punkt III, das Kaufobjekt zu kennen und eingehend besichtigt zu haben. Punkt IX. enthielt hinsichtlich dieser 94/1824- Anteile die Aufsandungserklärung. In Punkt XI erklärten die Vertragsparteien die Gleichwertigkeit ihrer zu erbringenden Leistungen.

Am 10. Mai 2007 schlossen die P.GmbH&CoKEG und die übrigen 15 Miteigentümer der Liegenschaft EZ Y den gegenständlichen Wohnungseigentumsänderungsvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

"B) Übergabe- und Wohnungseigentumsänderungsvertrag

1. Allgemeines, Eigentumsverhältnisse

1.1. Die Vertragsparteien sind zu den in Spalte C der Tabelle der Beilage ./1 genannten Miteigentumsanteile Miteigentümer der EZ Y.

1.2 Mit den Mindestanteilen der Vertragsteile ist das Wohnungseigentum an der in der Tabelle in Spalte D) bezeichneten Wohnungseigentumseinheiten samt Zubehör verbunden.

2. Änderung der Nutzwerte

2.1. Grundlage der Neufestsetzung der Nutzwerte ist der Ausbau der Wohnungseigentumseinheit Top 19 zu neun Wohnungen, die Unterteilung einer Kellerfläche in neun Kellerabteile und die Ausbildung einer Kellerräumlichkeit als selbständige Einheit.

2.2. Die in der Tabelle Beilage ./1 in Spalte E) angeführten Nutzwerte wurden von der Stadt Innsbruck, Abteilung Schlichtungsstelle, mit Beschluss vom Datum, Zahl IV-Z/2006, neu festgesetzt.

3. Übergabevereinbarung

3.1. Die Vertragsteile übergeben und übernehmen wechselseitig in dem Ausmaß Miteigentumsanteile an der Liegenschaft, als es zur Anpassung des Eigentumsstandes an die Neufestsetzung gemäß Beschlussfassung der Stadt Innsbruck, Schlichtungsstelle, erforderlich ist.

3.2. Insgesamt übergeben und übernehmen nachstehend angeführte Vertragsparteien nachstehend angeführte Miteigentumsanteile an der Liegenschaft, sodass den Vertragsparteien die in Spalte F) angeführten Miteigentumsanteile an der Liegenschaft zukommen:

Vertragspartner	übernommener ME-Anteil in 15744768tel	übergebener ME-Anteil in 15744768tel
F, geb. 1972-01-28		-221776
Wa, geb. 1966-03-24		-221776
We, geb. 1938-10-05		-180360
H, geb. 1953-04-06		-108216

K., geb. 1955-02-23		-130928
M, geb. 1957-05-05		-122912
Schö., geb. 1952-11-05		-674680
G, geb. 1936-03-09		-77488
J., geb. 1967-04-04		-76152
Ga, geb. 1962-04-20		-85504
B, geb. 1951-05-11		-89512
KF, geb. 1959-07-05		-42752
KA, geb. 1957-01-01		-42752
Gu., 1967-11-04		-86840
PGmbH&CoKEG	2311280	

4. Unentgeltlichkeit der Anteilsübertragung

4.1. Im Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 14.10.2004 ist unter Punkt V. C) vereinbart, dass der Eigentümer der Wohnungseigentumseinheit Top 19 berechtigt ist, das Dachgeschoß auszubauen und weitere Wohnungseigentumseinheiten zu bilden. Es ist weiters vereinbart, dass die Adaptierungen des Miteigentums unentgeltlich zu erfolgen haben.

4.2. Die Übergabe/Übernahme der Miteigentumsanteile ist daher eine Folge der vertraglichen Verpflichtung und ist ein eigenes Entgelt nicht bedungen.

7. Aufsandungserklärung

Sämtliche Vertragsparteien geben hiermit ihre ausdrückliche Einwilligung, dass ob EZ Y folgende Eintragungen bewilligt werden:

7.1 Einverleibung des (berichtigten) Eigentumsrechtes für die in der Tabelle Beilage ./1 in Spalte A) bezeichneten Personen zu den in Spalte F) bezeichneten Miteigentumsanteilen.

7.2. Einverleibung des (berichtigten) Wohnungseigentums für die in der Tabelle Beilage ./1 in Spalte A) bezeichneten Personen zu den in Spalte F) bezeichneten Anteilen samt Wohnungseigentum an den in den Spalten H) und I) bezeichneten Objekten."

Diese Beilage ./1 zum Wohnungseigentumsvertrag war in 10 Spalten gegliedert mit folgenden Angaben:

A	Eigentümer
B	Nutzwert lt. Grundbuch alt
C	ME- Anteil des Eigentümers lt. Spalte A in 3648tel Anteilen alt
D	Bezeichnung der WE- Einheit lt. Nutzwertfestsetzung (alt)
E	NW lt. Schlichtungsstelle (neu)
F	ME- Anteil in 4316tel Anteilen (neu)
G	übergebener/übernommener ME- Anteil in 15744768tel
H	Bezeichnung der WE- Einheit lt. Nutzwertfestsetzung (neu)
I	Beschreibung des Gegenstandes des Wohnungseigentums
J	Verbindung nach § 5,13 WEG 2002"

Der rechtliche Vertreter reichte beim Finanzamt für den Rechtsvorgang Wohnungseigentumsänderungsvertrag vom 10. Mai 2007 die Abgabenerklärung Gre 1 ein, worin die Gegenleistung mit Null ausgewiesen war. Das Finanzamt setzte für diesen Rechtsvorgang gegenüber der P.GmbH&CoKEG (Bw) vom Wert des Grundstückes (§ 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG) in Höhe von 75.594,38 € die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer mit 2.645,80 € fest.

Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung bekämpft die Steuervorschreibung mit folgender Begründung:

"2. Sachverhalt:

2.1 Mit Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 17.11.2004 erwarb Sch einen unausgebauten Dachboden am Objekt YStr.2, ua, 6020 Innsbruck. Unter Punkt V C) dieses Vertrages wurde die Unentgeltlichkeit der Anteilsübertragung im Falle des Ausbaues und der Nutzwertänderung vereinbart. Die Ausbaumöglichkeit und die potentielle Möglichkeit der Wertsteigerung des Dachbodens wurde selbstverständlich bei der Realteilung berücksichtigt.

Mit Kaufvertrag vom 7.3.2005 erwarb die A.KEG als Rechtsvorgängerin der P.GmbH&CoKEG den unausgebauten Dachboden und baute diesen aus. Auch hier war die Unentgeltlichkeit der Anteilsübertragung sowie die Berechtigung der Bauführung vereinbart, dies als Gegenleistung zur Zahlung des Kaufpreises.

Mit Wohnungseigentumsänderungsvertrag vom 10.5.2007 wurden die Eigentumsverhältnisse an die Änderung der Nutzwerte angepasst und der P.GmbH&CoKEG 2311280/15744768tel, sohin 14,677 % der Liegenschaft EZ Y übertragen. In der Folge wurde der Berufungswerberin € 2.645,80 an Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

2.2. Keine Grunderwerbsteuerverpflichtung

2.2.1 Die gegenständliche Grunderwerbsteuer wurde nach Abschluss des Wohnungseigentumsänderungsvertrages vom 10.5.2007 vorgeschrieben. Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG löst das Rechtsgeschäft, welches den Anspruch auf Übereignung begründet, die Grunderwerbsteuer aus. Der Anspruch rührt aus dem Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrag sowie aus dem Kaufvertrag, welche bereits besteuert wurden.

2.2.2 Die Grunderwerbsteuer ist gem. § 4 Abs. 1 GrEStG primär vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Im Kaufvertrag vom 7.3.2005 ist die unentgeltliche Übertragung von Eigentumsrechten eindeutig als Gegenleistung vorgesehen, ohne welche der Vertrag nicht abgeschlossen worden wäre. Dies deswegen, weil das Motiv für den Eigentumserwerb des unausgebauten Dachbodens einzig in dessen Ausbau gelegen war, die Übertragung der Anteile die logische Konsequenz hieraus darstellt und für diese eben- im Kaufpreis berücksichtigt- Unentgeltlichkeit vereinbart worden ist.

Es liegt also keine Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG (Gegenleistung nicht feststellbar/vorhanden), wie im Bescheid dargelegt vor, sondern wurde die Gegenleistung bereits mit Kaufvertrag vom 7.3.2005 und Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 17.11.2004 vereinbart und der Besteuerung über den höheren Kaufpreis unterzogen. Da eine Gegenleistung besteht, kann eine Besteuerung nur nach § 4 Abs. 1 GrEStG (Wert der Gegenleistung) erfolgen. Es liegt daher beim Wohnungseigentumsänderungsvertrag eine Gegenleistung vor, welche allerdings bereits besteuert wurde."

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde damit begründet, dass mit dem gegenständlichen Vertrag die Eigentumsverhältnisse an die Änderung der Nutzwerte angepasst worden seien. Dies sei ein Erwerbsvorgang, nicht eine Berichtigung des seinerzeitigen Vertrages. Mangels vereinbarter Gegenleistung sei der dreifache Einheitswert Bemessungsgrundlage für die Steuer.

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 1987/309 idgF unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit es sich auf inländische Grundstücke bezieht.

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.

Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstückes iSd § 2 GrEStG. Die Grunderwerbsteuer knüpft dabei an Änderungen der zivilrechtlichen Eigentumslage an. Besteuert wird jedoch nicht allein der auf den Eigentumserwerb gerichtete Rechtsvorgang als solcher. Besteuerungsgegenstand ist vielmehr der Erwerb eines Grundstückes, der auf einem tatbestandlichen Erwerbsvorgang beruht; steuerbar ist mithin der Erfolg, der auf Grund eines auf den Eigentumserwerb gerichteten Rechtsvorganges eintritt. Der einem Entstehungstatbestand entsprechende und damit die Steuerpflicht auslösende Rechtsvorgang wird als Erwerbsvorgang bezeichnet, weil es derselbe Vorgang ist, der vom Standpunkt des Erwerbers aus den Erwerb eines Grundstückes herbeiführt.

Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus und bildet einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale je für sich gesondert zu würdigen sind. Bei mehreren Erwerbsvorgängen ist grundsätzlich jeder Erwerbsvorgang, worunter nicht erst das Erfüllungs- sondern schon das Verpflichtungsgeschäft zu verstehen ist, grunderwerbsteuerpflichtig (VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053).

Die Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes sind nicht auf entgeltliche Erwerbsvorgänge beschränkt. Dies geht ua. auch aus der Vorschrift des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG hervor, wonach die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen ist, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 75 zu § 1 GrEStG).

Wie oben bereits angeführt, bildet den Besteuerungsgegenstand 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 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 idF BGBl. I Nr 124/2006 (oder § 10 Abs. 3 WEG 2002 aF) 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.*

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles war an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass die Bw. den von ihr mit Kaufvertrag vom 7. März 2005 erworbenen Miteigentumsanteil von 94/1824-stel an der Liegenschaft, womit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 19 (unausgebauter Dachboden) verbunden war, auf eigene Kosten ausgebaut und dabei 9 Wohnungen neu errichtet hat. Durch diesen Dachbodenausbau wurden die Nutzwerte des Wohnungseigentumsobjektes nach Vollendung der Bauführung durch bauliche Vorgänge auf der Liegenschaft wesentlich verändert, weshalb gemäß § 9 Abs. 2 Z. 4 und 5 WEG 2002 mit Entscheidung der Stadt Innsbruck, Magistratabteilung IV (Schlichtungs- und Parifizierungsstelle) die Nutzwerte für diese Liegenschaft neu festgesetzt wurden, wobei der Gesamtnutzwert der Liegenschaft um insgesamt 334 Anteile von bisher 1.824 auf 2.158 erhöht wurde. Mit dem Wohnungseigentumsänderungsvertrag vom 10. Mai 2007 wurden die Eigentumsverhältnisse an die Änderung der neuen Nutzwerte angepasst und der Bw. zu diesem Zweck 2311280/15744768 Miteigentumsanteile, sohin 14,677 % der Liegenschaft, ins

Eigentum übertragen, wobei unter Punkt 4 "Unentgeltlichkeit der Anteilsübertragung" zwischen den Vertragsparteien vereinbart war.

Durch diese 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 rechtliche Vereinbarung der Wohnungseigentümer zur Änderung der Miteigentumsanteile im Sinne der neuen Nutzwertfeststellung lag im vorliegenden Fall im Abschluss des gegenständlichen Wohnungseigentumsänderungsvertrages vom 10. Mai 2007, übertrugen doch damit die fünfzehn anderen Liegenschaftseigentümer zur Anpassung des Eigentumsstandes an die Neufestsetzung der Nutzwerte bestimmte darin ausgewiesene Liegenschaftsanteile im Gesamtausmaß von 2311280/15744768tel an die Bw. und diese übernahm diese Liegenschaftsanteile in ihr Eigentum. Unter Punkt 4 war die Unentgeltlichkeit der Anteilsübertragung festgehalten. Dieser zwischen sämtlichen Liegenschaftseigentümern abgeschlossene Wohnungseigentumsänderungsvertrag bildete somit das Verpflichtungsgeschäft, mit dem vertragsgegenständlich vereinbart wurde, dass von den übrigen Wohnungseigentümern insgesamt 2311280/15744768tel Liegenschaftsanteile an die Bw. übertragen und von dieser ins Eigentum übernommen werden; dieses Rechtsgeschäft stellt unzweifelhaft einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar (siehe auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 195c zu § 1 GrEStG und die dort referierte hg. Rechtsprechung bzw. die darin angeführten UFS- Berufungsentscheidungen). Das Finanzamt hat daher zu Recht diesen Wohnungseigentumsänderungsvertrag vom 10. Mai 2007 als eigenständig zu beurteilenden grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang angesehen und diesen Rechtsvorgang mit dem bekämpften Bescheid der Grunderwerbsteuer unterworfen.

Die Berufung (siehe Punkte 2.2.1, 2.2.2 und 2.2.3) bestreitet letztlich die Rechtmäßigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Art der Berechnung der Steuer, nämlich gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG vom Wert des Grundstückes, dem Grunde nach. Die Bw. argumentiert im Wesentlichen damit, im Kaufvertrag vom 7. März 2005 sei die unentgeltliche Übertragung von Eigentumsrechten eindeutig als Gegenleistung vorgesehen gewesen, ohne welche Bestimmung der Vertrag nicht abgeschlossen worden wäre. Motiv für den Eigentumserwerb des unausgebauten Dachbodens wäre einzig in dessen Ausbau gelegen gewesen, die Übertragung der Anteile stelle die logische Konsequenz hieraus dar und für diese eben sei- im Kaufpreis berücksichtigt- Unentgeltlichkeit vereinbart worden. Da eine Gegenleistung bestehe, könne eine Besteuerung nur nach § 4 Abs. 1 GrEStG (Wert der Gegenleistung) erfolgen. Es liege daher beim Wohnungseigentumsänderungsvertrag eine Gegenleistung vor, welche

allerdings bereits besteuert worden sei. Eine genaue Angabe über die Höhe und damit über die Ermittelbarkeit dieser behaupteten "Gegenleistung" findet sich weder in der Berufung noch im Vorlageantrag.

Dieses Berufungsvorbringen lässt vollkommen außer Acht, dass jeder Erwerbsvorgang für sich die Grunderwerbsteuerpflicht auslöst und jeder Erwerbsvorgang einen in sich geschlossenen Steuerfall bildet. Gegenstand des zwischen dem Verkäufer Sch und der Käuferin A.KEG (Rechtsvorgängerin der Bw) abgeschlossenen Kaufvertrages vom 7. März 2005 war der übergebene 94/1824 Miteigentumsanteil an der Liegenschaft, womit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 19 (Dachgeschoß) verbunden war, um den Kaufpreis von 152.000 €. Dass Beweggrund zum Erwerb dieses Dachbodens dessen beabsichtigter Ausbau war, ist steuerlich völlig unerheblich, denn letztlich wurde dieser Kaufpreis als von den beiden Vertragsparteien als gleichwertig angesehenes Entgelt für die Übertragung dieses Liegenschaftsanteiles und für nichts anderes bezahlt. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 14. Oktober 2004, abgeschlossen zwischen Sch und der Verlassenschaft nach W einen integrierenden Bestandteil dieses Kaufvertrages bildete. Darin räumten sich die Vertragsparteien mit Rechtswirksamkeit für sich und ihre Rechtsnachfolge zum einen das Recht ein, die Top 19 (Dachboden) auszubauen, dies unter Bildung weiterer selbständiger Wohnungseigentumseinheiten, und zum anderen wurde darin bereits festgelegt, dass die Übertragung der Miteigentumsanteile als Folge der Änderung der Nutzwerte der Liegenschaft nach dem Ausbau des Dachgeschosses unentgeltlich zu erfolgen habe. Mit dieser vereinbarten Unentgeltlichkeit der Anteilsübertragung wurde iSd §10 Abs. 4 WEG 2002 idF BGBl. I Nr. 124/2006 (bzw. § 10 Abs. 3 WEG 2002 alte Fassung) für den Fall des Dachbodenausbaues bereits festgelegt, dass wegen der vereinbarten Unentgeltlichkeit für die übernommenen Miteigentumsanteile dann kein (ansonsten anfallendes) angemessenes Entgelt zu entrichten sein wird. Diese vereinbarte Unentgeltlichkeit kann gegebenenfalls anlässlich der Überlegungen der beiden Vertragsparteien im Rahmen der Kaufpreisbildung von 152.000 € einen etwaigen wertbeeinflussenden Faktor gehabt haben, ändert aber letztlich nichts an dem entscheidenden Tatumstand, dass es sich bei diesem Kaufpreis trotzdem ausschließlich um die Gegenleistung für den Ankauf der kaufgegenständlichen Liegenschaftsanteile 94/1824 (ausbaufähiger Dachboden) handelte. Bloß ergänzend kann gegen die Stichhaltigkeit der Berufungsbehauptungen auch noch ins Treffen geführt werden, dass zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses der Käufer zum Ausbau zwar berechtigt, nicht aber verpflichtet war und im Übrigen von diesen beiden Vertragsparteien das Ausmaß der als Folge eines möglichen Dachbodenausbaues zur Anpassung der jeweiligen Mindestanteile notwendigen Übertragungen an Miteigentumsanteilen infolge noch nicht vorliegender Nutzwertneufestsetzung in keiner Weise betragsmäßig quantifizierbar war,

sodass der Wert der vereinbarten Unentgeltlichkeit für die Vertragsparteien bei der Vereinbarung der Gegenleistung überhaupt nicht bestimmbar und damit festlegbar war. Aber selbst wenn man der Argumentation der Bw. folgen würde, ist wie oben bereits ausgeführt für den Streitfall letztlich nichts gewonnen. Ist nämlich jedes Verpflichtungsgeschäft für sich als eigenständiger Erwerbsvorgang zu besteuern, dann bildet der mit Kaufvertrag vom 11. Februar 2005 vereinbarte Kaufpreis von 152.000 € die den wirtschaftlichen Interessen dieser beiden Vertragsparteien entsprechende Gegenleistung allein und ausschließlich für diesen Erwerbsvorgang (Übertragung der 94/1824 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung (Dachboden) Top 19).

Vertragsgegenstand des Wohnungseigentumsänderungsvertrages war hingegen die Übertragung von entsprechenden Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft von den 15 übrigen Grundstückseigentümern an die Bw. zur Anpassung des Eigentumsstandes an die Mindestanteile entsprechend der Neufestsetzung der Nutzwerte. Der Bw. wurden mit diesem Rechtsvorgang von den anderen Liegenschaftseigentümern aufgeschlüsselt nach den jeweils übergebenen Miteigentumsanteilen insgesamt 2311280/15744768 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft ins Eigentum übertragen und für die im Rahmen dieses Erwerbsvorganges von der Bw. übernommenen Miteigentumsanteile hat diese infolge der in Punkt 4 vereinbarten Unentgeltlichkeit der Anteilsübertragung jedenfalls kein Entgelt entrichtet. Daran ändert auch das Berufungsvorbringen nichts, denn wenn überhaupt, dann vermag die im Realteilungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 14. Oktober 2004 unter Punkt V C) vereinbarte Unentgeltlichkeit der Anteilsübertragung gegebenenfalls bei der einvernehmlichen Festlegung des gleichwertigen Kaufpreises von 152.000 € einen gewissen wertbestimmenden Faktor beim Ankauf des ausbaufähigen Dachbodens gespielt haben, für den gegenständlich versteuerten Rechtsvorgang hingegen führte obige Vertragsbestimmung dazu, dass von den Vertragsteilen des Wohnungseigentumsänderungsvertrages für die an die Bw. überlassenen Miteigentumsanteile unter B) Punkt 4 ausdrücklich Unentgeltlichkeit der Anteilsübertragung vereinbart und damit für diesen Rechtsvorgang kein Entgelt zu entrichten war (siehe diesbezüglich auch § 10 Abs. 4 WEG 2002 idF. BGBl. I Nr. 124/2006). Entgegen dem Berufungsvorbringen war daher für den gegenständlichen Erwerbsvorgang keine Gegenleistung vorhanden oder nicht zu ermitteln. Demzufolge hat das Finanzamt zu Recht die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG vom (dreifachen anteiligen) Wert der übertragenen Grundstücksanteile berechnet, wobei die betragsmäßige Berechnung des angesetzten Wertes des Grundstückes als solche ($EW\ 171.653,23 \times 3 = 514.959,69 / 15.744.768 \times 2311280 = 75.594,38\ €$) unstrittig blieb.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der von der Bw. mit den anderen Wohnungseigentümern zur Anpassung der Miteigentumsanteile (Mindestanteile) an die neue Nutzwertfestsetzung

abgeschlossene Wohnungseigentumsänderungsvertrag einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG darstellt. Für diesen eigenständig zu versteuernden Rechtsvorgang, für den ausdrücklich Unentgeltlichkeit der Anteilsübertragung iSd § 10 Abs. 4 WEG vereinbart war, hat das Finanzamt zu Recht wegen nicht vorhandener oder nicht zu ermittelnder Gegenleistung die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG vom anteiligen Wert des Grundstückes (der übertragenen Liegenschaftsanteile) berechnet. Das Berufungsvorbringen vermochte folglich die eingewendete Rechtswidrigkeit der bekämpften Steuervorschreibung nicht aufzuzeigen. Die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid war daher wie im Spruch ausgeführt als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 10. Juli 2008