

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.S., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt.XY, vom 1. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 26. August 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Ausgehend von einer Tauschleistung von 236.169 € wird die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer in Höhe von 8.265,91 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Im Realteilungsvertrag vom 4. März, abgeschlossen zwischen A.S. und seinem Bruder M.S., wurden auszugsweise folgende Vereinbarungen getroffen:

"I.

A.S., geb. 4.2.1967 und M.S., geb. 19.8.1971 sind aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 20.10.1998 zu je 1/2 ideellen Anteilen Miteigentümer der Liegenschaft in EZ 123 GB XY, bestehend aus (laut Grundbuchsstand):

Gst 1989 im Ausmaß von	399 m ² ,
Gst 1990 im Ausmaß von	1.413 m ² ,
Gst 1991/1 im Ausmaß von	3.858 m ² ,
Gst 1991/2 im Ausmaß von	1.658 m ² ,
Gst 1992 im Ausmaß von	863 m ² ,
Gst 1993 im Ausmaß von	971 m ²
Gst. 379 im Ausmaß von	141 m ²

insgesamt sohin	9.303 m2
-----------------	----------

Auf dieser Liegenschaft EZ 123 GB XY sind folgende Belastungen einverleibt:

Sub C –LNR 1a: das Fruchtgenussrecht auf Gst 1993,1991/2 für S.E. und

Sub C –LNR 2a: das Fruchtgenussrecht auf Gst 1993 und 1991/2 für S.O..

Ansonsten ist die Liegenschaft lastenfrei.

II.

Mit Vermessungsurkunde des D.I.NN vom 15.12.2003. GZ 6102, wurden folgende Änderungen durchgeführt:

- die Vereinigung des Gst.379 mit Gst 1991/2 unter gleichzeitiger Löschung des Gst.379
- die Vereinigung der Teilfläche "1" im Ausmaß von 821 m2 aus Gst 1991/2 mit Gst 1991/1
- die Vereinigung der Teilfläche "2" im Ausmaß von 3.262 m2 aus Gst 1991/1 mit Gst 1992
- die Vereinigung der Teilfläche "3" im Ausmaß von 356 m2 aus Gst 1993 mit Gst 1992
- die Vereinigung des Gst 1989 und 1990 je mit Gst 1992 unter gleichzeitiger Löschung der Gst 1989 und 1990

sodass die Grundstücke letztlich nachfolgende Flächen aufweisen:

- Gst 1993 ein Ausmaß von 615m2 und
- Gst 1992 ein Ausmaß von 6.337 m2.
- Gst 1991/1 ein Ausmaß von 1.417 m2 und
- Gst 1991/2 ein Ausmaß von 1.161 m2.

III.

Mit Freilassungserklärung vom heutigen Tag haben die Fruchtgenussberechtigten S.E. und S.O., im Umfang der neu gebildeten Liegenschaft Gst 1991/1 auf ihr Fruchtgenussrecht verzichtet, sodaß ihr Fruchtgenussrecht in der verbleibenden EZ 123 GB XY gelöscht werden kann und in der für das Gst 1991/1 neu zu eröffnenden Einlagezahl nicht eingetragen werden muss.

IV.

Die Vertragsteile kommen nunmehr überein, die Liegenschaftsanteile an den neuen Grundstücken 1991/1, 1991/2 und 1993 der im Punkt I näher bezeichneten Einlagezahl real zu teilen bzw. das bisherige gemeinschaftliche Eigentum an diesen Grundstücken in folgender Weise aufzulösen:

A) A.S. übernimmt in sein Alleineigentum das Gst 1991/2 im Ausmaß von 1.161 m2 sowie das Gst 1993 im Ausmaß von 615 m2, samt den auf beiden Grundstücken lastenden Fruchtgenussrechten zugunsten von E.und.O.S..

B) M.S. übernimmt in sein Alleineigentum das Gst 1991/1 im Ausmaß von 1.417 m2, diese Fläche jedoch lastenfrei.

Die restliche Fläche umfassend das flächenmäßig neu gestaltete Gst 1992 verbleibt weiterhin je im ideellen Hälfteigentum der Vertragsteile und erfährt durch diesen Realteilungsvertrag keinerlei Änderungen im Eigentumsverhältnis.

Die Vertragsteile halten in diesem Zusammenhang ausdrücklich fest, dass mit Rücksicht auf die natürliche Lage, die Beschaffenheit, die Bebauung und die teilweise Belastung der Flächen der Gst 1991/2, Gst 1991/1 und Gst 1993 die Werte der neu gebildeten Teilgrundstücke, die die einzelnen Erwerber erhalten genau den Bruchteilen entsprechen, mit denen sie am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt waren. Aus diesem Grunde ist auch von keiner Seite eine Aufzahlung zu leisten. Die Vertragsteile beantragen daher die Befreiung von der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 3 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz in der derzeit geltenden Fassung (Realteilung). "

Mit Schreiben vom 17. Mai 2004 ersuchte das Finanzamt um Mitteilung des gemeinen Wertes (Verkehrswertes) der Gesamtliegenschaft vor der Teilung sowie der Verkehrswerte der Teilliegenschaften nach der Teilung oder um Vorlage von Unterlagen, aus denen sich diese

Werte ableiten ließen. In dessen Beantwortung wurde angeführt, dass der Verkehrswert der Liegenschaft (vor und nach der Teilung) nicht bekannt sei.

Das Finanzamt verneinte die Zuerkennung der beantragten Steuerbefreiung, ging vielmehr von einem steuerpflichtigen Tauschvorgang aus und setzte von einer Bemessungsgrundlage von 311.350 € gegenüber dem A.S. (Bw.) die Grunderwerbsteuer mit 10.893,75 € fest. Dies mit folgender Begründung: "*Die beantragte Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 kann nicht gewährt werden, da die Teilung eines aus mehreren wirtschaftlichen Einheiten bestehenden Grundkomplexes nicht begünstigt ist.*

Der Verkehrswert der Gst 1991/1, Gst 1991/2 und Gst 1993 wurde gemäß § 184 BAO mit insgesamt € 1.245.000,-- geschätzt."

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung, worin die Nichtanwendung der beantragten Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG im Wesentlichen mit der Begründung bekämpft wird, im Zuge der vorliegenden Realteilung seien das Grundstück 1991/1 (mit der Baulichkeit Garage zweckgewidmet für das Wohnhaus F.Weg 30), das Grundstück 1991/2 mit der Baufläche.379 (samt dem mehr als 100 Jahre alten baufälligen Holzhaus F.Weg 28) und dem Wohnhaus F.Weg 30 sowie das Grundstück 1993 (mit dem Haus F.Weg 28a) real geteilt werden. Im vorliegenden Fall seien sämtliche, vor allem die teilungsrelevanten Grundstücke in einer Einlagezahl (Grundbuchkörper) zusammengefasst, sodass von einem sachenrechtlichen Grundstück ausgegangen werden müsse. Aber selbst wenn man der Ansicht des Finanzamtes hinsichtlich der wirtschaftlichen Einheit folgend von mehreren Grundstücken ausgehe, komme man zum selben Ergebnis, denn im Sinne des § 2 Abs. 1 BewG würden die mehreren Grundstücke als Folge der angeführten wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit, der Eigentümeridentität und der räumlichen Lage eine wirtschaftliche Einheit im Sinne des Bewertungsgesetzes bilden. Auf das Vorhandensein von einem oder mehreren Einheitswertbescheiden komme es von Gesetzes wegen nicht an. In eventu wurde die Höhe der Bemessungsgrundlage bekämpft mit dem Vorbringen, nach mündlicher Auskunft der Referentin habe das Finanzamt die Einheitswerte verzehnfacht und den freibleibenden Bodenwert mit 350 € pro m² angesetzt, wodurch sich der Verkehrswert von 1.245.000 € ergeben habe. Bei dieser Berechnung seien zwei Aspekte unberücksichtigt geblieben, nämlich dass das Haus F.Weg 28, um das Jahr 1900 errichtet, abbruchreif gewesen sei und eine rechtskräftige Abbruchbewilligung der Gemeinde bereits vorgelegen habe. Die Abbruchkosten würden 25.920 € betragen. Weiters sei auf den Grundstücken 1993 und 1991/1 die grundbürgerliche Dienstbarkeit des Fruchtgenusses zugunsten von E.und.O.S. einverleibt. Der Wert des auf das Haus F.Weg 28a bezogenen Fruchtgenussrechtes errechne sich daher mit 203.134,17 €. Vom geschätzten Wert der vom Realteilungsvertrag umfassten Liegenschaftsteile sei daher der für das Haus F.Weg 28

angesetzte Wert auszuscheiden und seien sodann die Belastungen (Abbruchkosten und Fruchtgenuss) abzuziehen.

Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung bestätigte das Finanzamt zum einen die Rechtmäßigkeit der Nichtzuerkennung der begehrten Befreiung gemäß § 3 Abs.2 GrEStG, zum anderen folgte das Finanzamt dem (in eventu) Begehr um Herabsetzung der angesetzten Bemessungsgrundlage insoweit, als die Abbruchkosten darin entsprechend berücksichtigt wurden. Diese Entscheidung wurde wie folgt begründet:

"Die Begünstigung nach § 3 Abs. 2 GrEStG kommt nur für Fälle in Betracht, in denen eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird. War ein Teil der mit zwei verschiedenen Gebäuden bebauten Gesamtliegenschaft als Mietwohngrundstück und der andere Teil als Einfamilienhaus bewertet worden, so handelt es sich nicht um ein sondern um zwei wirtschaftliche Einheiten (vgl. VwGH vom 19.09.2001, 2001/16/0402,0403). Im gegenständlichen Fall war somit von einem Teilungstausch auszugehen.

Hinsichtlich der Grunderwerbsteurbemessungsgrundlage bildete das auf den Grundstücken 1991/1 und 1993 haftende Fruchtgenussrecht keine Abzugspost. Das Fruchtgenussrecht wirkt als absolutes Recht gegen den Eigentümer des belasteten Grundstückes und geht daher kraft Gesetzes auf den Erwerber über und gehört nach § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG zur Gegenleistung. Zu berücksichtigen waren jedoch die Abbruchkosten von 25.920 € anstelle des 10 fachen EW bezüglich des Hauses F.Weg28. Es war daher von einem Verkehrswert von insgesamt 1.147.811,50 € auszugehen. Der Berufung war deshalb teilweise stattzugeben."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne darin auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkt: Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG

Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt, so wird gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG die Steuer nicht erhoben, soweit der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist. Bezieht sich der Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so werden sie als ein Grundstück angesehen. Als Grundstück iSd § 3 Abs. 2 GrEStG ist daher auch eine Mehrheit von Grundstücken zu verstehen, wenn diese eine wirtschaftliche Einheit bilden. Nach dem Sprachgebrauch des Rechtslebens kann von einer körperlichen Teilung einer Sache nur dann gesprochen werden, wenn nur eine Sache, das ist iSd § 2 Abs. 3 GrEStG eine wirtschaftliche Einheit, geteilt wird und zwar auch dann, wenn sie aus mehreren Katasterparzellen oder Grundbuchskörpern besteht. Wird aber gemeinschaftliches Vermögen als ein Komplex mehrerer wirtschaftlicher Einheiten geteilt, so handelt es sich nicht um eine Sachteilung,

sondern um den Austausch einzelner Vermögensbestandteile. Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG ist daher nur anzuwenden, wenn eine wirtschaftliche Einheit der Fläche nach real geteilt wird. Erfolgt die Aufteilung mehrerer wirtschaftlichen Einheiten in der Weise, dass jeder der Beteiligten Alleineigentümer an einer wirtschaftlichen Einheit wird, so liegt ein Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten vor, der als Grundstückstausch (§ 5 Abs. 1 Z. 2 GrEStG) zu versteuern ist.

An Sachverhalt liegt dem Berufungsfall zugrunde, dass A.S. und M.S. je zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft Ezl. 123, GB XY , vorgetragen aus den Gst. Nr. 1989, 1990, 1991/1, 1991/2, 1992, 1993 und Gst. 379, sind, wobei hinsichtlich dieser Gst. laut Vermessungsurkunde bestimmte flächenmäßige Änderungen durchgeführt wurden. Mit Realteilungsvertrag vom 4. März 2004 trafen die beiden Miteigentümer die unter Punkt IV im Detail dargelegten Teilungsvereinbarungen. Im vorliegenden Berufungsfall besteht Streit darüber, ob die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG auf diesen Rechtsvorgang anwendbar ist. Das Finanzamt verneinte dies mit dem Hinweis, da mehrere wirtschaftliche Einheiten Vertragsgegenstand seien, würden demzufolge die Tatbestandsvoraussetzungen für diese Begünstigungsbestimmung im Gegenstandsfall nicht vorliegen. Diesen Streitpunkt entscheidet somit die Abklärung der Frage, ob das Finanzamt zu Recht vom Vorliegen von mehreren wirtschaftlichen Einheiten ausgegangen ist.

Die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG gilt nach der Lehre und der dort referierten Rechtsprechung (siehe Arnold/ Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Anm 181 ff zu § 3, Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 73f zu § 3 GrEStG 1987, Dorazil- Takacs, Grunderwerbsteuergesetz, 4. Auflage, E 7.1 bis 7.21 zu § 3) nur für Teilungsverträge, mit denen **eine einzige wirtschaftliche Einheit** unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Bestimmung : „Wird ein Grundstück... der Fläche nach geteilt.....“ Werden hingegen mehrere wirtschaftliche Einheiten geteilt, so kann nicht von einer Teilung eines Grundstückes der Fläche nach, sondern nur von einer Vermögensauseinandersetzung schlechthin gesprochen werden. § 3 Abs. 2 kann daher auf die körperliche Teilung eines Grundstückskomplexes, der nach dem Bewertungsrecht in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, nicht angewendet werden und zwar auch dann nicht, wenn die

einzelnen wirtschaftlichen Einheiten räumlich in unmittelbarer Verbindung stehen (VwGH 17.4.1980, 98/79). Als „Grundstück“ iSd § 3 Abs. 2 GrEStG gilt nicht bloß die einzelne Grundstücksparzelle, das ist der im Grundkataster mit einer besonderen Nummer bezeichnete Teil der Erdoberfläche, sondern die Liegenschaft, das sind alle in einem Grundbuchskörper (Grundbuchseinlage) zusammengefassten Parzellen. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke (dh. Grundbuchskörper), die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so werden sie als ein Grundstück angesehen (§ 2 Abs. 3 GrEStG). Als Grundstück im Sinne des § 3 Abs. 2 ist daher auch eine Mehrheit von Grundbuchkörpern zu verstehen, wenn diese eine wirtschaftliche Einheit bilden. § 3 Abs. 2 GrEStG ist daher nur anzuwenden, wenn eine wirtschaftliche Einheit der Fläche nach geteilt wird. Erfolgt die Aufteilung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten in der Weise, dass jeder der Beteiligten Alleineigentümer an einer wirtschaftlichen Einheit wird, so liegt ein Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten vor, der als Grundstückstausch zu versteuern ist (siehe Arnold/Arnold, aaO , Anm. 184 zu § 3). Was als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu beurteilen (VwGH 25.6.1964, 680,681/63, VwGH 19.12.1966, 1178/66), da die Bestimmungen über die Einheitsbewertung (§§ 19 bis 68 BewG) zufolge der ausdrücklichen Anordnung des § 1 Abs. 2 BewG auch für die Grunderwerbsteuer gelten (VwGH vom 14.3.1967, 1420,1421/67). Hiebei ist die Abgabenbehörde an die im Bewertungsverfahren getroffenen Feststellungen des Lagefinanzamtes gebunden oder anders ausgedrückt, über die wirtschaftlichen Einheiten haben die Lagefinanzämter im Bewertungsverfahren in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abzusprechen (VwGH 20.8.1996, 96/16/0133, VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402,0403 und die darin angeführte Vorjudikatur). Aufgrund dieser Bindungswirkung ist daher die Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Einheit nicht im Zuge des Grunderwerbsteuerverfahrens gesondert zu prüfen.

Gemäß § 2 Abs. 1 BewG ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zeckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Im vorliegenden Berufungsfall blieb (siehe Begründung der Berufungsvorentscheidung) an Sachverhalt letztlich

unbestritten, dass der gegenständliche Grundbuchkörper EZ 123 GB XY darin vorgetragen mehrere Gst. von der Bewertungsstelle des Lagefinanzamtes als mehrere wirtschaftliche Einheiten bewertet wurde. Unter EW- AZ Zahl1 wurde der land- und forstwirtschaftliche Betrieb, unter den EW- AZ. Zahl2 als Grundvermögen das Einfamilienhaus F-Weg30, unter EW- AZ Zahl3 ein Mietwohngrundstück und unter EW- AZ Zahl4 das Mietwohngrundstück F.Weg28 bewertet. Die in der Begründung der Berufungsvorentscheidung implizit getroffene Feststellung des Finanzamtes, ein Teil der mit zwei verschiedenen Gebäuden bebauten Gesamtliegenschaft samt zugehörigen Parzellen sei als Mietwohngrundstück und der andere Teil als Einfamilienhaus bewertet worden, blieb unwidersprochen und deren sachliche Richtigkeit war daher unbedenklich. Auch die Aktenlage zeigt, dass der Grundbuchkörper EZ. 123 als vier wirtschaftliche Einheiten (bewertet als landwirtschaftlicher Betrieb bzw. Grundvermögen/Einfamilienhaus und Mietwohngrundstück) bewertet worden ist. Über die Frage des Vorliegens von mehreren wirtschaftlichen Einheiten hat das Lagefinanzamt somit in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abgesprochen (siehe diesbezüglich die ständige Rechtsprechung des VwGH, zuletzt VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402,0403). Aufgrund dieser bewertungsrechtlichen Feststellung ist das Schicksal des gegenständlichen Berufungsfalles bereits entschieden. Wenn nämlich das Finanzamt Innsbruck (Bewertungsstelle) in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abgesprochen hat, dass vier wirtschaftliche Einheiten vorliegen, dann kann nach dem klaren Wortlaut der Bestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG diese Befreiungsbestimmung auf die in Frage stehende „Teilungsvereinbarung“ (siehe Pkt. IV des Realteilungsvertrages) nicht zur Anwendung kommen, wurde doch nicht eine einzige wirtschaftliche Einheit der Fläche nach geteilt, sondern es wurde ein gemeinschaftliches Vermögen als ein Komplex mehrerer wirtschaftlicher Einheiten geteilt. Es handelt sich somit nicht um eine Realteilung, sondern um den Austausch einzelner Vermögensbestandteile, der als Grundstückstausch zu versteuern ist. Das Finanzamt hat daher zu Recht auf den Berufungsfall die beantragte Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG nicht zur Anwendung gebracht. Diesbezüglich bleibt noch festzuhalten, dass das zitierte VfGH- Erkenntnis 10.3.1993, B 371/92, ÖStZB 1994, Seite 138f letztlich nicht die Rechtsansicht des Bw. zu stützen vermochte, handelte es sich dabei vom Sachverhalt her jedenfalls um die Teilung

eines Grundbuchskörpers, der nur aus einem einzigen Grundstück (Parzelle) bestand, wobei der VfGH diesbezüglich wörtlich die Ansicht vertrat, "Die für die Auseinandersetzung in bezug auf mehrere Grundstücke entwickelte Rsp (*gemeint war die VwGH-Rechtsprechung beruhend auf das Erk des verstärkten Senates 25.6.1964, 680.681/63, ÖStZB 1964, Seite 204, dass "die körperliche Teilung eines Grundkomplexes, der nach dem Bewertungsrecht in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, nicht mehr nach § 7 Abs. 1 (jetzt § 3 Abs. 2) GrEStG begünstigt sein kann"*) lässt sich jedenfalls auf die Teilung eines Grundbuchskörpers nicht übertragen, der aus einem einzigen Grundstück besteht (wobei- wie ausgeführt- offengelassen werden muß, ob es auf die Parzelle oder- wenigstens im Regelfall- auf den Grundbuchskörper ankommt)."

Streitpunkt: Bemessungsgrundlage

Nach § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. In ständiger Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingeggebene (vertauschte) Grundstück ist, das als Gegenleistung nach dem gemeinen Wert (§ 10 BewG) zu bemessen ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 109 zu § 5 GrEStG 1987).

Die vom Finanzamt vorgenommene Methode der Schätzung des gemeinen Wertes als solche blieb dem Grunde nach unbestritten. Streit besteht allein darüber, ob vom geschätzten Wert noch die Abbruchkosten und der Wert des auf den Grundstücken 1993 und 1991/1 einverliebten Fruchtgenussrechtes abzuziehen sind. Mit der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung, die insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet, hat das Finanzamt die Abbruchkosten bereits entsprechend dem Alternativbegehrten berücksichtigt. Den darin vorgenommenen Nichtabzug des Wertes des Fruchtgenussrechtes begründet das Finanzamt wie folgt: "*Hinsichtlich der Grunderwerbsteurbemessungsgrundlage bildete das auf den Grundstücken 1991/1 und 1993 haftende Fruchtgenussrecht keine Abzugspost. Das Fruchtgenussrecht wirkt als absolutes Recht gegen den Eigentümer des belasteten Grundstückes und geht daher kraft Gesetzes auf den Erwerber über und gehört nach § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG zur Gegenleistung.*" Dieser Argumentation steht Folgendes entgegen. Durch die zitierte gesetzliche Vorschrift soll erreicht werden, dass der Steuer der Wert des Grundstückes im unbelasteten Zustand unterzogen wird, indem jene Belastungen zur Bemessungsgrundlage zuzurechnen sind, die den

Barkaufpreis bei der Preisvereinbarung entsprechend der bestehenden Belastung herabgesetzt haben. Dieser Bestimmung liegt letztlich die Annahme zugrunde, dass bei der Vereinbarung des Kaufpreises der Wert der Belastung bereits entsprechend abgezogen wurde und die auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehenden persönlichen Dienstbarkeiten deshalb zur Gegenleistung gehören, um damit auf jenen Wert der Gegenleistung zu kommen, die die Vertragsschließenden der Verkaufsliegenschaft im Ergebnis unter Einbeziehung der übernommenen Belastung zugemessen haben. Diese so berechnete "Gegenleistung" stellt aber wirtschaftlich gesehen den gemeinen Wert der Verkaufsliegenschaft dar. Die gesetzliche Bestimmung des § 5 Abs. 2 Z 2 GrEStG schließt somit keineswegs aus, dass bei der Ermittlung des gemeinen Wertes als solchem (§ 10 BewG) eine Servitutsbelastung wertmindernd berücksichtigt wird. Der gemeine Wert (Verkehrswert) wird nach § 10 BewG (siehe Twaroch-Wittmann- Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Anm. 3 und 6 zu § 10 Abs. 2 BewG) durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Wirtschaftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Neben der Beschaffenheit, die den gemeinen Wert eines Wirtschaftsgutes bestimmt, sind auch alle äußeren Umstände zu berücksichtigen, die den gemeinen Wert beeinflussen. Zu diesen zählen jedenfalls Einschränkungen durch Servitutsbelastungen. Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes eines Grundstückes stellt eine Einschränkung durch eine Servitutsbelastung somit unzweifelhaft einen wertmindernden Faktor dar. Bei der Berechnung des gemeinen Wertes ist das Finanzamt von objektiv ermittelten Wertrelationen bzw. Verkaufspreisen ausgegangen. Es ist daher für die Entscheidung des in Frage stehenden Berufungspunktes davon auszugehen, dass der so berechnete (geschätzte) gemeine Wert noch nicht den wertmindernden Umstand berücksichtigt hat, dass die Gst 1991/1 und 1993 mit einem Fruchtgenussrecht zugunsten des Ehepaars E.und.O.S. grundbücherlich belastet und dadurch eingeschränkt war. Diese Einschränkung durch die Servitutsbelastung führt im Streitfall dazu, dass von dem vom Finanzamt ermittelten gemeinen Wert der Wert der Servitutsbelastung noch abzuziehen war, damit dieser den gemeinen Wert beeinflussende wertmindernde Umstand berücksichtigt wird. Neben dem bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung abgezogenen Abbruchkosten war folglich auch der (betragsmäßig vom Finanzamt unbestritten gebliebene) Wert des Servitutsrechtes vom geschätzten Wert der getauschten Liegenschaften abzuziehen. Dem (in eventu) vorgebrachten diesbezüglichen Berufungseinwand, vom geschätzten Verkehrswert der Tauschliegenschaften mögen die Abbruchkosten und der Wert des Fruchtgenussrechtes entsprechend abgezogen werden, war folglich zur Gänze zu entsprechen. Ausgehend vom unbestritten gebliebenen Verkehrswert laut Berufungsvorentscheidung von insgesamt 1,147.811,50 €, wodurch bereits die Abbruchkosten abgezogen wurden, ergibt sich nach Abzug des Wertes des Fruchtgenussrechtes von

203.134,17 € ein gemeiner Wert von insgesamt 944.677,33 € und eine Tauschleistung von 236.169 €. Die Grunderwerbsteuer berechnet sich demzufolge wie folgt: 3,5 % von der Tauschleistung von 236.169 € ergibt eine Grunderwerbsteuer in Höhe von 8.265,91 €.

Der Berufung war daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO unter Nichtzuerkennung der beantragten Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG, aber unter Berücksichtigung des begehrten Abzuges der Abbruchkosten und des Wertes der Servitutsbelastung im Ergebnis teilweise stattzugeben und ausgehend von einer Tauschleistung von 236.169 € die Grunderwerbsteuer in Höhe von 8.265,91 € festzusetzen.

Innsbruck, am 21. Februar 2006