



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Michael Kühne und Dr. Alfons Ender im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn am 26.6.2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Engljähringer & Fleisch Steuerberater OEG,, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch AD W. Rehlend, betreffend Grunderwerbsteuer nach in Feldkirch durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen für die streitgegenständlichen Erwerbsvorgänge:

Vertragspartner der Bw	Bemessungsgrundlage	Grunderwerbsteuer
PG	15.746 €	551,11 €
TP	9.301 €	325,53 €
TU	9.301 €	325,53 €
EE	6.287 €	220,04 €
ME	11.788 €	412,58 €
SchR	16.225 €	567,78 €

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

Die Bw erwarb mit Kaufvertrag vom 18.7.1995 die Liegenschaft Gst. Nr. x/0 in F im Ausmaß von 2.315 m² in ihr Alleineigentum. In weiterer Folge konzipierte sie die Wohnanlage L. Gemäß dem Baubescheid vom 20.8.1997 bestand diese aus drei Doppelhäusern.

Aus finanztechnischen Gründen entschloss sich die Bw zur Errichtung der Wohnanlage in zwei Etappen. Dazu wurde die Liegenschaft in drei Grundstücke, nämlich Gst. Nr. x/1, x/2 und x/3 unterteilt. In weiterer Folge wurden auf dem Grundstück x/1 zwei Doppelhäuser errichtet. Sodann wurde Wohnungseigentum begründet. Konkret wurden in dieser Etappe von der Bw folgende Miteigentumsanteile an der Liegenschaft Nr. x/1, verbunden mit Wohnungseigentum an den nachstehend angeführten Wohnungen veräußert:

Miteigentümer	Miteigentumsanteil	Gegenstand des Wohnungseigentums	Kaufpreis in ATS
PG	60 / 590	W 10	2.860.000
	42 / 1180	W 16	1.036.000
TP	93 / 1180	W 12	1.967.500
TU	93 / 1180	W 12	1.967.500
EE	52 / 590	W 11	2.600.000
ME	60 / 590	W 15	2.800.000
SchR	83 / 590	W 7	3.650.000

Der im November 1998 mit SchR abgeschlossene, im Wesentlichen mit den anderen Kaufverträgen inhaltsgleiche Kontrakt beinhaltet u.a. den ausdrücklichen Verweis auf den Baubescheid vom 20.8.1997, GZ. 92-604-4/0962, mit dem die Errichtung von drei Doppelhäusern genehmigt worden ist, weiters den dezidierten Hinweis auf die etappenweise Errichtung der Gesamt-Wohnanlage, bestehend aus drei über einen durchgehenden Gang erschlossenen Baukörpern (Gutachten Begle), ferner die Klausel, dass Haus1 / 2 erst nach Errichtung der ersten beiden Doppelhäuser gebaut wird, ebenso die eindeutige Festlegung der Gebäudeteile (samt Tiefgaragenparkplatz und Kellerabteil), an denen Wohnungseigentum erworben wird, desgleichen die integrierende Rezeption der Baubeschreibung, der Ausstattungsliste und des Vorvertrages vom 14.8.1998, in dem die etappenweise Errichtung der Wohnanlage und deren funktionale Ganzheitlichkeit einerseits bei gleichzeitiger Konzentration bestimmter Gebäudeteile (Tiefgaragenparkplätze, Kellerabteile, Trockenraum, Abstellfläche für Kinderwagen, Heizraum) in einzelnen Baukörpern andererseits deutlich zum Ausdruck kommt, sowie schließlich die Zustimmung der Vertragsparteien zu einer allenfalls erforderlich werdenden Neu- bzw. Umparifizierung unter Verzicht auf Ausgleichszahlungen.

Die zuerst errichteten Baukörper beherbergen teils zentrale Stellen wie Heizanlage, Wasch- und Trockenräume sowie die Tiefgaragen und Kellerabteile. Schon aus abrechnungstechnischen Gründen war nach der ersten Etappe eine Zusammenlegung des auf Gst. Nr. x/2 in der zweiten Bauetappe geplanten Baukörpers durch eine Grundvereinigung erforderlich. Mit dem *„Vertrag über die Änderung einer Wohnungseigentumsvereinbarung“* vom 22.11.1999 wurden die zunächst separierten Grundstücke wieder verbunden, das ursprüngliche Alleineigentum der Bw an den Grundstücken x/2 und x/3 wurde zum Teil ins Miteigentum der Miteigentümer am Grundstück x/1 übertragen, die Miteigentümer am Grundstück x/1 rückübereigneten im Ergebnis Miteigentumsanteile an die Bw. Im Zuge der Grundstückszusammenlegung wurde gleichsam in der zweiten Bauphase auf dem Grundstück Nr. x/2 das dritte Doppelhaus, bestehend aus vier Eigentumswohnungen im Sinne des WEG errichtet. Durch die Vereinigung der Liegenschaften und die Errichtung des letzten Baukörpers der Wohnanlage, also des dritten Doppelhauses, ergab sich eine entsprechende Änderung der Nutzwerte. Für die bisherigen Miteigentümer bedeutet dieser Vorgang im Ergebnis, dass sie schlussendlich zu einem geringeren Teil an der neuen größeren Liegenschaft beteiligt sind. Ziffernmäßig fand folgende Quotenverschiebung statt:

Miteigentümer	Miteigentumsanteil neu	Gegenstand des Wohnungseigentums	Differenzanteil
---------------	---------------------------	-------------------------------------	-----------------

PG	55 / 830	W 10	17.350 / 489.700
	21 / 830	W 16	5.040 / 489.700
TP	86 / 1660	W 12	26.450 / 979.400
TU	86 / 1660	W 12	26.450 / 979.400
EE	58 / 830	W 11	8.940 / 489.700
ME	56 / 830	W 15	16.730 / 489.700
SchR	77 / 830	W 7	23.460 / 489.700

Entscheidungswesentlich ist vor allem Folgendes: Durch die Verbindung der Liegenschaften änderte sich am Gegenstand des Wohnungseigentums – soweit dies gegenständlich entscheidungswesentlich ist - nichts. Es verringerte sich lediglich die Miteigentumsquote an der größer gewordenen Liegenschaft. Oder mit anderen Worten: Die Reduzierung des Miteigentumsanteils war die Gegenleistung für die Verbreiterung der Basis in Form der Grundstückszusammenlegung.

In einer Beilage zu den Abgabenerklärungen führte die Bw aus, die Übertragung der Differenzanteile erfolge kostenlos. Die unentgeltliche Übertragung sei bereits früher vertraglich vereinbart worden. Dementsprechend sei die Gegenleistung der Grundstückszusammenlegung bzw der unentgeltlichen Übertragung mit Null zu beziffern.

Das Finanzamt erblickte in der Zusammenlegung der Grundstücke einen Grundstückstausch. Die Erwerbe von Miteigentumsanteilen am GSt.Nr. x/1 seitens der Bw von verschiedenen Miteigentümern wurden grunderwerbsteuerlich gegenüber der Bw rechtskräftig dergestalt erfasst, dass die von der Bw erbrachten korrespondierenden Tauschleistungen (Anteile an den GSt. Nr. x/2 und x/3) auf Basis des reinen Grundstückswertes (ohne Bebauung) zum Ansatz gelangten. Die Erwerbe von Miteigentumsanteilen an den (zum Teil noch zu verbauenden) GSt.Nr. x/2 und GSt.Nr. x/3 seitens der Miteigentümer am GSt.Nr. x/1 von der Bw wurden grunderwerbsteuerlich gegenüber der Bw dergestalt erfasst, dass die von den Miteigentümern erbrachten Tauschleistungen (Anteile am bereits verbauten GSt. Nr. x/1) auf Basis des Grundstückswertes (einschließlich der Bebauung) zum Ansatz gelangten. Den Verkehrswert des GSt. Nr. x/1 inkl. Bebauung ermittelte das Finanzamt, einer Berechnung der Bw folgend,

mit ATS 37.110.150. Die Differenzanteile wertete es als Gegenleistung für die neu erworbenen Miteigentumsanteile an den Grundstücken Nr. x/2 und x/3. Auf Basis des erwähnten Verkehrswertes bewertete das Finanzamt so die einzelnen Tauschleistungen (Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer) wie folgt:

Miteigentümer	Differenzanteil	Differenzanteil in % von ATS 37.110.150	Tauschwert in ATS
PG	22.390 / 489.700	4,571	1.696.743
TP	26.450 / 979.400	2,700	1.002.208
TU	26.450 / 979.400	2,700	1.002.208
EE	8.940 / 489.700	1,825	677.485
ME	16.730 / 489.700	3,422	1.270.095
SchR	23.460 / 489.700	4,790	1.777.831

Gegen die Bescheide wurde Berufung erhoben. In ihr wird begründend ausgeführt: Es sei zutreffend, dass mit der Grundstückszusammenlegung der grunderwerbsteuerpflichtige Tatbestand des Tausches erfüllt werde. In der Verringerung bzw in der Differenz zwischen ihrem bisherigen Miteigentumsanteil und dem neuen Anteil sei die Gegenleistung zu erblicken. Das Finanzamt gehe irrtümlich davon aus, dass sich die Leistungen der Miteigentümer auf 4,571 %, 2,700 %, 2,700 %, 1,825 %, 3,422 % und 4,79 % des Gesamtliegenschaftswertes beliefen. Tatsächlich habe sich bloß der individuelle Anteil der Miteigentümer um die angeführten Prozentsätze verringert. Auch wertmäßig könne sich die Gegenleistung der Miteigentümer nur auf ihren ursprünglichen Anteil, also auf den jeweiligen Kaufpreis beziehen. Alle Miteigentümer hätten ihre Eigentumswohnung ausnahmslos im Baukörper der ersten Bauetappe. Gegenstand und Berechnungsgrundlage für die zusammenlegungsbedingten Veränderungen könne nur das (nackte) Miteigentum am Grund und Boden, nicht aber am Wohnungseigentum sein. Denn das dingliche Recht auf ausschließliche Nutzung der selbständigen Wohnung sei nicht Vertragsgegenstand gewesen. Der Wert des entsprechenden Gebäudeteiles könne daher auch nicht die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sein. Die gegenteilige Auffassung des Finanzamtes, welche allein auf dem rechtlichen

Charakter von Wohnungseigentum als mit einem entsprechenden Miteigentumsanteil untrennbar verbundenen Recht aufbaue, lasse die Miteigentumsbeschränkung durch das ausschließliche Nutzungsrecht unberücksichtigt. Im Übrigen widerspreche es völlig den Gesetzen des wirtschaftlichen Handelns und der Lebenserfahrung den hingegebenen Tauschgegenstand mit einem Mehrfachen des erworbenen Tauschgegenstandes zu bewerten.

Das Finanzamt erließ in der Folge abweisende Berufungsvorentscheidungen, die es nicht an die Bw als ursprüngliche Bescheid-Adressatin, sondern an deren Vertragspartner richtete. Gegenüber der Berufungswerberin konnten diese Berufungsvorentscheidungen keinerlei Wirkung entfalten. Die Inhalt der daraufhin eingebrachten Vorlageanträge wurde vom UFS bei seiner Entscheidung über die Berufung vom 24.3.2000 berücksichtigt. Es kann daher dahingestellt bleiben, wem die Vorlageanträge zuzurechnen sind.

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren wurde die Bw gebeten, eine Kopie des Baubescheides vom 20.8.1997 einzureichen. Diesem Ersuchen kam die Bw nach. Dem eingereichten Baubescheid kann auch der Laie leicht entnehmen, dass die behördlich genehmigte Gesamtwohnanlage L aus drei Doppelhäusern bestehen sollte.

Unvorgreiflich der Entscheidung durch den Senat wurde die Amtspartei vom Referenten unterrichtet, dass der Standpunkt der Bw im Ergebnis vertretbar erscheine. Dem entgegnete die Bw Folgendes: Es liege ein nachträglicher Austausch von Miteigentumsanteilen vor. Keinesfalls handle es sich um eine von vornherein vereinbarte Änderung oder Konkretisierung des Kaufgegenstandes. Eine Trennung des Wohnungseigentums vom Grund und Boden sei rechtlich und tatsächlich unmöglich, auch wenn die Beteiligten subjektiv so empfunden hätten. Rechtlich Unmögliches könne nicht als Gegenstand einer Vereinbarung der Bemessung zu Grunde gelegt werden. Die Bemessung habe sich an objektiven Kriterien zu orientieren. Die Grunderwerbsteuer sei vom gemeinen Wert des für das erworbene Grundstück hingegebenen Tauschgrundstückes zu bemessen. Der gemeine Wert werde gemäß § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Wenn der Parteiwille allenfalls in die Richtung gegangen sei, nur Anteile am unbebauten Grund auszutauschen, so könne dies bei der Bemessung der GrESt nicht berücksichtigt werden, da ein solcher Parteiwille unmöglich verwirklicht hätte werden können. Was den Einwand der Bw anlange, der Standpunkt des Finanzamtes führe zu einer starken Ungleichwertigkeit der ausgetauschten Grundstücksanteile, die weder den Vertragsbestimmungen noch den faktischen Verhältnissen entspreche, so gelte es vor allem zweierlei zu berücksichtigen. Zum einen verlange Entgeltlichkeit gar nicht die Gleichwertigkeit der Leistungen. Zum anderen hätte bei der

wertmäßigen Gegenüberstellung die verbauungsbedingte Wertsteigerung der von der Bw eingetauschten Grundstücke in Rechnung gestellt werden müssen. Dass die Versteuerung des Grundstückserwerbes durch die Bw fälschlicherweise nur mit dem nackten Grund und Boden erfolgt sei, könne auf die streitgegenständliche Besteuerung der Gegenleistung keinen Einfluss haben.

Der Bw wurde eine Kopie der Replik der Amtspartei mit dem Ersuchen um Übermittlung der Vorvertrages vom 14.8.1998 und der Einladung zur Stellungnahme übermittelt.

Die Bw beantrage die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Zur Verhandlung erschien die steuerliche Vertretung mit dem Rechtsanwalt, der den Zusammenlegungsvertrag verfasst hat. Bezüglich des Vorbringens in der mündlichen Berufungsverhandlung wird auf die darüber verfasste Niederschrift verwiesen.

Der Senat hat erwogen:

Strittig ist der Wert der Tauschleistungen, welche die Miteigentümer am GSt.Nr. x/1 der Bw gegenüber im Gegenzug für die Übertragung von Anteilen an den GSt. Nr. x/2 und x/3 erbracht haben. Nicht strittig ist die entsprechend dem vertraglichen Innenverhältnis und damit in Übereinstimmung mit den abgabenrechtlich maßgeblichen Ermessenskriterien (VwGH 17.12.2001, 97/16/0365) erfolgte Inanspruchnahme der Bw als bisherige Eigentümerin.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit es sich auf ein inländisches Grundstück bezieht.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken solche im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen.

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der Grunderwerbsteuerpflicht knüpfen in den zitierten Bestimmungen an Begriffen des bürgerlichen Rechts an. Demnach gelten Grundstücke, an denen Miteigentum besteht, als Grundstücke im Sinne der zitierten Bestimmung. Als Grundstücke gelten auch ideelle Anteile an Grundstücken sowie Anteile, die untrennbar mit Wohnungseigentum verbunden sind.

In der eingangs dargestellten Grundstückszusammenlegung (teilweise Übertragung der Liegenschaften Nr. x/2 und x/3 seitens der Bw ins Miteigentum von SchR, PG, ME, TU, TP und EE sowie "*Rückübereignung*" von Differenzanteilen an der Liegenschaft Nr. x/1 seitens der

zuletzt Genannten an die Bw) ist sohin ein Grunderwerbsteuerpflichtiger Grundstückstausch zu erblicken. Dies wird auch von der Bw nicht ernsthaft bestritten.

Die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens sind sich allerdings über die Bemessungsgrundlage bzw. den Wert der Gegenleistung uneinig. Die diesbezüglich maßgeblichen Bestimmungen lauten:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gegenleistung ist gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung.

Der in § 4 Abs. 1 GrEStG formulierte Grundsatz hat zu Folge, dass selbst bei Vorliegen einer geringen Gegenleistung die Steuer von dieser und nicht von dem allenfalls höheren Wert des Grundstücks zu bewerten ist (Arnold / Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, TZ 1a zu § 5). Während sich die rechtliche Anknüpfung in den Paragraphen 1 bis 3 GrEStG auf die grundsätzliche Tatbestandsbildung beschränkt, lassen die §§ 4 und 5 GrEStG für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise Raum (Doralt / Ruppe, Steuerrecht II/3 199; VwGH 15.6.2001, 96/16/0148, und 19.2.2002, 95/16/0334). Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist nach ständiger Rechtssprechung im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen (VwGH 2.8.2001, 2001/16/0018). Demnach kommt in der Gegenleistung der Wert zum Ausdruck, den das hingegebene Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat (VwGH 27.5.1999, 98/16/0349). Es gilt daher auch die Absicht der Parteien zu beachten. Darunter ist nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragsschließenden Teile redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss (VwGH 19.8.1997, 96/16/0148). Der Begriff der Gegenleistung ist also im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 Abs. 1 BAO) zu verstehen (VwGH 15.3.2001, 2001/16/0018). Gegenleistung ist somit die Summe dessen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, um das Grundstück zu erhalten. Nur jene Leistung ist Gegenleistung, die dem Veräußerer zugute kommt (VwGH 27.5.1999, 98/16/0349). Oder mit anderen Worten: Es sind alle Umstände zu berücksichtigen, die den Preis beeinflussen.

In diesem Zusammenhang darf nicht übersehen werden, dass das Gesetz die Gegenleistung bei einem Tausch anders definiert als bei einem Kauf. Lediglich beim Kauf zählen die dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ex lege zur Gegenleistung.

Vor diesem Hintergrund ist zu beachten: Im Hinblick darauf, dass zivilrechtlich Wohnungseigentum untrennbar mit dem Mindestanteil verbunden ist (§ 7 WEG; OGH 28.2.2000, 3Ob30/00h), tangiert eine Änderung der Mindestanteile zivilrechtlich zwangsläufig

auch das Wohnungseigentum. Rein zivilrechtlich ist das Vorbringen der Bw., das Wohnungseigentum sei nicht Vertragsgegenstand des Grundstückszusammenlegungsvertrages gewesen, unrichtig. Insoweit ist den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung zweifellos zuzustimmen. Für die Frage, was Gegenstand der Tauschleistung ist bzw. war und wie diese zu bewerten ist, gilt es aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu berücksichtigen, dass das Wohnungseigentum sowohl nach dem Willen der Vertragsparteien als auch nach dem Grundbuchstand faktisch unverändert beibehalten wurde. Dies geht aus der Tabelle in Punkt IV des Vertrages über die Grundstückszusammenlegung klar hervor, ist mit einem Grundbuchsatz auszug belegbar und wird auch vom Finanzamt nicht bestritten. Dass die Vertrags- und Faktenlage nicht anders zu beurteilen ist, ergibt sich weiters aus dem Vorvertrag vom 14.8.1998, dem Baubescheid der Stadt Feldkirch vom 20.8.1997, GZl. 290-604-4/0962, den von allen Betroffenen anerkannten Vertragsgrundlagen laut Vertrag über die Grundstückszusammenlegung, der zeitlichen Abfolge der Errichtung der Wohnanlage und nicht zuletzt aus der melderechtlich dokumentierten Wohnungsnutzung.

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass die Bw entsprechend ihrem in der mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten Berufungsvorbringen gegenüber den Miteigentümern am GSt.Nr. x/1 einen obligatorischen Anspruch auf unentgeltliche Übertragung der Miteigentumsanteile hatte, soweit dies für die planmäßige Errichtung der Gesamtwohnanlage erforderlich war. Das Finanzamt bestreitet dies zwar. Das aktenkundige Vertragsgeflecht samt integriertem Plan und Baubescheid, das tatsächliche Baugeschehen und die Aussage des den Vertrag verfassenden Rechtsanwaltes in der mündlichen Berufungsverhandlung sprechen gegen den erstinstanzlichen Standpunkt.

Auch der Umstand, dass die Tauschleistungen nach der Vorgehensweise des Finanzamtes von einander wertmäßig stark abweichen, indiziert, dass die Leistung der Miteigentümer erstinstanzlich stark überbewertet wurde. Nach den angefochtenen Bescheiden betragen die aufsummierten Tauschleistungen 7.426.570 S, während die korrespondierenden Leistungen gemäß den nicht angefochtenen Bescheiden nur 12,6 % davon oder 937.789 S betragen. Zutreffend hat das Finanzamt in seiner Stellungnahme zwar darauf hingewiesen, dass sich die Wertdiskrepanz aus der Nichtberücksichtigung der Bebauung der von der Bw in die Miteigentümergeinschaft eingebrachten Grundstücke ergibt. Unzutreffend ist allerdings, dass dieser Wertansatz rechtlich verfehlt sein soll. Denn auch bei Beachtung des Grundsatzes, dass für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges der Zustand eines Grundstücks maßgebend ist, in dem dieses erworben werden soll, darf nicht übersehen

werden, dass ein Erwerber von Anteilen an einem verbauten Grundstück nicht bereit wäre, (wesentlich) mehr als die Kosten für den nackten Grund und Boden zu bezahlen, wenn von vornherein klar, weil vertraglich fixiert ist, dass er von der Nutzung des Baukörpers (im Wesentlichen) ausgeschlossen ist. Oder bezogen auf den konkreten Berufungsfall gesagt: Keiner der abtauschenden Miteigentümer war unter den besonderen Umständen des Einzelfalles bereit, für eine vereinbarte Verbauung ein Entgelt zu leisten, von deren Nutzung er im wesentlichen ausgeschlossen war, ja die sogar zur stärkeren Nutzung des Altbestandes und damit indirekt zu dessen Wertminderung führte. Die abtauschenden Miteigentümer hätten gewiss für den Erwerb eines Miteigentumsanteiles von 353/830-stel an den mit einem Doppelhaus zu verbauenden Grundstücken x/2 und x/3 mit einer Gesamtfläche von 735 m² keinen Preis in Höhe von S 7.426.570 bezahlt, da sie von der Nutzung des Doppelhauses (im Wesentlichen) ausgeschlossen waren, das auf dem Grundstück x/2 gebaut wurde bzw werden sollte. Umgekehrt war auch keiner der wegtauschenden Miteigentümer bereit, sein bereits erworbenes, grundbücherlich eingetragenes, im wirtschaftlichen Kern unverändert weiter bestehendes Nutzungsrecht an seiner Eigentumswohnung aufzugeben. Der UFS erachtet demnach die nicht angefochtenen Bescheide betreffend die Besteuerung der korrespondierenden Gegenleistungen für gesetzeskonform.

Es ist richtig, dass die oben angestellten Überlegungen zum Wert der Gegenleistung im Ergebnis zu einer (freilich nur wertmäßigen) Abspaltung des Wohnungseigentums vom Miteigentumsanteil führt, mit dem es ex lege untrennbar verbunden ist. Im Hinblick auf die zivilrechtlich fix normierte Zusammengehörigkeit von Miteigentumsanteil und Wohnungseigentum, wandte sich das Finanzamt gegen die steuerliche Trennung. Begründend führte es aus, rechtlich Unmögliches könne nicht als Gegenstand einer Vereinbarung der Bemessung zu Grund gelegt werden. Dem hält der UFS entgegen: Strittig ist eine Bewertungs-, nicht eine Tatbildfrage. Bei der Ermittlung des Verkehrswertes sind aber alle Umstände zu berücksichtigen, die den Preis beeinflussen. Entsprechend der von § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG abweichenden Definition der Gegenleistung beim Tausch in § 5 Abs. 1 Z 2 GrESG zählen vorbehaltene Nutzungen hier nicht zur Gegenleistung. Ist nun aber die Vertragslage unter Bedachtnahme auf das geschilderte, aus Vorverträgen, Baubescheid, Baubeschreibung, Kaufverträgen, Vertrag über die Änderung einer Wohnungseigentumsvereinbarung bestehende, faktisch auch vereinbarungskonform umgesetzte Vertragsgeflecht so, dass – wie oben dargelegt – mit dem zu beurteilenden Zusammenlegungsvertrag die Gesamtwohnanlage in der Weise erweiternd komplettiert wurde, dass die abtretenden Miteigentümer ihr Wohnungseigentum im wirtschaftliche Kern unverändert beibehielten und auch die Bw keine

neuen ausschließlichen Nutzungsrechte auf die Vertragspartner übertrug, dann ist der Wert der ausschließlich genutzten Gebäudeteile nicht zu berücksichtigen. Denn niemand ist bereit, für etwas zu bezahlen, das nicht Tausch-Gegenstand ist. Oder mit anderen Worten: Tauscht jemand einen Miteigentumsanteil weg, behält aber das uneingeschränkte Nutzungsrecht zurück, dann wirkt sich dies auf den Wert der Tauschleistung mindernd aus. In einem solchen Sonderfall entspricht der abgetauschte Miteigentumsanteil wertmäßig nicht dem Anteil am Verkehrswert des bebauten Grundstücks.

Zur Vermeidung von Missverständnissen wird festgehalten: Es liegt also nicht der Fall eines Tausches von Wohnungseigentum im Sinne der Lehre (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, II/3, Grunderwerbsteuer G 1987, Rz 195a) und Rechtsprechung (VwGH 30.4.1999, 99/16/0111) vor. Ebenso wenig war der Fall der Überführung von Stockwerkseigentum in Wohnungseigentum (vgl. VwGH 18.6.2002, 2001/16/0409) zu beurteilen. Schließlich ging es im Berufungsfall auch nicht um die schlichte Einbringung von Grundstücken in eine Miteigentumsgemeinschaft zur Zusammenlegung und Zuweisung von Miteigentumsanteilen (vgl. VwGH 29.1.1996, 94/16/0039). Vielmehr galt es, nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen den Wert der Tauschleistung zu bemessen, die bei der Zusammenlegung von Grundstücken unter faktisch unveränderter Beibehaltung ausschließlicher Nutzungsrechte an Gebäudeteilen erbracht wird. Ein solcher Sachverhalt war bislang nicht von den Höchstgerichten zu beurteilen.

Wurde demnach im Berufungsfall – jedenfalls in wertmäßiger Beurteilung und sohin wirtschaftlich betrachtet – nur der nackte Differenzanteil an Grund und Boden an die Bw übereignet, dann ist für Zwecke der Grunderwerbsteuerbemessung vom Verkehrswert der gesamten Liegenschaft auch jener Teil auszuschneiden, der auf das im Wesentlichen unverändert bei- bzw. zurückbehaltene Wohnungseigentum entfällt. Der verbleibende tauschrelevante Anteil wurde vom Senat in Anlehnung an die nicht angefochtene erstinstanzliche Schätzung der von der Bw erbrachten Tauschleistungen bewertet ($725 \text{ m}^2 \times \text{ATS } 3.000 / \text{m}^2 \times \text{Differenzanteil}$). Zum einen wird dadurch dem Grundsatz Rechnung getragen, dass idR bei einem Tausch annähernd gleichwertige Leistungen ausgetauscht werden. Zum zweiten gelangten bei der grunderwerbssteuerlichen Erfassung der korrespondierenden Erwerbsvorgänge die von der Bw hingegebenen Grundstücksteile wertmäßig unbebaut zum Ansatz, wodurch im Ergebnis (indirekt) auch bei den korrespondierenden streitgegenständlich zu beurteilenden Leistungen der auf das Wohnungseigentum entfallende Anteil ausgeschieden worden ist. Zum dritten handelt es sich

um eine Schätzung der Amtspartei, die die Bw durch die Nichtanfechtung der entsprechenden Bescheide gleichsam anerkannt hat.

Der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang auf den Einwand der Bw eingegangen, die Anteilsverringerung sei auf den individuellen bzw ursprünglichen Anteil des einzelnen Miteigentümers als Basis zu beziehen. Diesem Einwand kommt keine Berechtigung zu. Das Vorbringen ist rein mathematisch unrichtig. Basis der von der Bw selbst erstellten Änderungsberechnung ist der gemeinsame Nenner 489.700. Auf Basis dieses sich auf die gesamte Liegenschaft beziehenden Nenners ergeben sich die oben angeführten Differenzanteile. Diese beziehen sich sohin auf die gesamte Liegenschaft Nr. x/1.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, 4. Juli 2003