

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 03.08.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12.07.2017, EN xy/2017 - Team 16 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Am 24.09.2015 schlossen die Bf., deren Schwester S (in der Folge: S) und deren Bruder B (in der Folge: B) einen Tauschvertrag ab, in welchem sie wechselseitig Grundstücksanteile tauschen.

Gemäß Vertragspunkt I. sind die Vertragsteile – die Bf., S und B - zu jeweils einem ideellen 1/3 Anteil Miteigentümer der Liegenschaften EZ Liegenschaft1 (in der Folge: EZ 1) und EZ Liegenschaft2 (in der Folge: EZ 2) .

Laut Vertragspunkt II. vertauscht und überträgt nun S ihren 1/3-Anteil, also jeweils einen 1/6-Anteil der EZ 1 an die Bf. und B, sodass diese jeweils ideelle Hälfteigentümer der EZ 1 werden.

Die Bf. und B übertragen ihrerseits deren jeweiligen 1/3-Anteil an der EZ 2 an S, sodass diese Alleineigentümerin an der EZ 2 wird.

Im Vertragspunkt VI. erklären die Vertragsparteien, die Tauschobjekte als gleichwertig anzusehen und wechselseitig keine Aufzahlungen zu leisten.

Laut Vertragspunkt IX. werden der Gebührenbemessung die in den Gutachten eines von der Bf. beauftragten gerichtlich beeideten Sachverständigen vom 18.09.2015 mit Bewertungsstichtag 08.09.2015 ausgewiesenen Verkehrswerte für EZ 1 mit EUR 570.000,00 (= 1/6-Anteil somit EUR 95.000,00) und für die EZ 2 mit EUR 200.000,00 (= 1/3-Anteil somit EUR 66.666,67) zugrunde gelegt. In diesen Gutachten, welche auf

Grundlage des Liegenschaftsbewertungsgesetzes erstellt worden waren, erfolgten keine Abschläge bezüglich des Bestehens von ideellem Miteigentum.

I. Verfahren:

Mit **Bescheid vom 12.07.2017** wurde der Bf. für den Erwerbsvorgang des 1/6 Anteiles von S an der EZ 1 Grunderwerbsteuer in der Höhe von EUR 3.325,00 festgesetzt. In der Bescheidsbegründung wurde ausgeführt:

„Da der gemeine Wert des hingegebenen Liegenschaftsanteiles (= Gegenleistung in Höhe von EUR 66.666,87) niedriger ist als der gemeine Wert des erworbenen Liegenschaftsanteiles, wurde als Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Steuer gemäß § 4 (2) 3 GrEStG der gemeine Wert des erhaltenen Liegenschaftsanteiles in Höhe von EUR 95.000,00 angesetzt“.

In der fristgerecht eingebrachten **Beschwerde vom 03.08.2017** wurde entgegnet, dass aus dem Tauschvertrag hervorginge, dass die Bf. von ihrer Schwester S für die Überlassung eines 1/3-Anteiles an der EZ 2 mit einem Gesamtwert laut Bewertungsgutachten von EUR 200.000,00 im Gegenzug einen 1/6-Anteil an der EZ 1 erhalten habe.

Zu berücksichtigen wäre, dass ihre Schwester durch den Eintausch von jeweils 1/3-Anteilen an der EZ 2 Alleineigentümerin dieser Liegenschaft geworden wäre, weshalb diese Liegenschaft für diese nun tatsächlich einen Verkehrswert von EUR 200.000,00 repräsentiere. Die Bf. hingegen habe von S lediglich einen 1/6-Anteil an der EZ 1 erhalten und sei dadurch nur ideelle Hälfteeigentümerin dieser Liegenschaft geworden. Deshalb sei es auch zu keiner Aufzahlung gekommen.

Die Tauschpartner wären bei diesem Tauschgeschäft davon ausgegangen, dass gleichwertige Liegenschaftsanteile vertauscht worden seien, welche allesamt einen Wert von EUR 66.666,67 hätten und deshalb auch als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlagen heranzuziehen gewesen wären. Diese Bewertung sei insofern vollkommen realistisch, als nur an der EZ 2 Alleineigentum entstanden wäre, während dies bei der EZ 1 nicht der Fall wäre.

Die Tatsache, dass hinsichtlich dieser Liegenschaft nach wie vor Miteigentum vorliege, führe zu einer Wertkürzung, die bei einer Liegenschaftsbewertung auch von Bewertungssachverständigen immer wieder mit erheblichen Abschlägen berücksichtigt würde. Der ideelle Anteil an einer Liegenschaft könne nicht streng quotenmäßig ausgehend vom Gesamtwert der Liegenschaft berechnet werden, zumal der Faktor des weiterhin bestehenden ideellen Miteigentums als wertmindernd anzusehen sei. Die vorliegenden Liegenschaftsbewertungen des Sachverständigen würden jeweils die Gesamtliegenschaft betreffen.

Das Finanzamt wies mit **Beschwerdevorentscheidung vom 07.09.2017** die Beschwerde ab. Unter Bezugnahme auf § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG (i.d.F. BGBl. I 36/2014) wurde hingewiesen, dass Tauschleistung der gemeine Wert des vom Erwerber **hingegebenen** (vertauschten) Grundstückes bzw. Grundstücksanteiles sei. Die Bf. habe als Gegenleistung für den Erwerb von einem 1/6-Anteil an der EZ 1 den bisher

ihr gehörigen 1/3-Anteil an der EZ 2 hingegeben. Der von der Bf. hingegebene 1/3-Anteil betrage EUR 66.666,67. Da § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG (i.d.F. BGBl. I 36/2014) u.a. anordne, dass die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen sei, wenn die Gegenleistung geringer als der gemeine Wert des Grundstückes sei, wäre im Gegenstandsfall, zumal die Gegenleistung von EUR 66.666,67 geringer als der gemeine Wert des erworbenen Grundstückanteiles (= EUR 95.000,00) sei, der letztgenannte Wert (EUR 95.000,00) als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage herangezogen worden.

Zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld als maßgeblichem Bewertungsstichtag habe an beiden Liegenschaften ideelles Miteigentum bestanden, der Sachverständige habe hierfür jedoch weder bei der EZ 1 noch bei der EZ 2 Abschlüsse veranschlagt. Dies sei auch für den gemeinen Wert gemäß § 10 Abs. 2 BewG nicht vorgesehen. An der EZ 1 habe nach dem Tauschvorgang weiterhin ideelles Miteigentum vorgelegen. Die Bewertung könne nur streng nach Quote vorgenommen werden, eine unterschiedliche Gewichtung einzelner Anteile sei nicht zulässig.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** bekämpft die Bf. die Beschwerdeentscheidung mit dem Argument, dass Gegenleistung im vorliegenden Fall EUR 66.666,67 wäre, weil die Bf. durch den Erwerb des 1/6-Anteils an der EZ 1 weiterhin nur ideelle Hälfteigentümerin dieser Liegenschaft wäre. Die Tauschpartner seien bei der Bewertung davon ausgegangen, dass die eingetauschten Liegenschaftsanteile einen gleich hohen Wert haben, nämlich EUR 66.666,67, welcher der Steuerbemessung zugrunde zu legen wäre. Unter Verweis auf § 10 Abs 2 BewG seien überdies Umstände wie Wertminderungen durch ideelles Miteigentum zu berücksichtigen. Zwischenzeitig wäre nochmals eine ergänzende Liegenschaftsbewertung beim Sachverständigen in Auftrag gegeben worden, welche nachgereicht werden würde.

Über Anfrage des Bundesfinanzgerichtes teilte der steuerliche Vertreter am 15.10.2019 mit, dass keine ergänzende Liegenschaftsbewertung vom Sachverständigen eingeholt worden sei.

I. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich aus den eingangs dargestellten Tauschvertragsbestimmungen, aus den Akten des Finanzamtes sowie dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters vom 15.10.2019.

Rechtslage und Erwägungen:

Strittig ist im Gegenstandsfall die Heranziehung des gemeinen Wertes des erworbenen Grundstückes als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer im Rahmen eines Grundstückstauschvertrages ohne Aufzahlung.

Über diese Rechtsfrage hat das BFG im Erkenntnis vom 11.01.2018, RV/1100028/2017, welches sich ebenfalls auf den Geltungszeitraum BGBl I 36/2014 bezieht, wie folgt entschieden:

„Gemäß § 18 Abs 2 m erster Satz in Verbindung mit § 18 Abs 2 p erster Satz GrEStG sind § 3 Abs. 1 Z 2, 7, 8 und 9, § 4 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1, 3 und 4, §§ 6 und 7 und § 8 Abs. 4 jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 36/2014 auf alle Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2014 und vor dem 1. Jänner 2016 verwirklicht werden oder für die die Steuerschuld oder ein Erhebungsgrund für die Steuer nach dem 31. Mai 2014 und vor dem 1. Jänner 2016 entsteht.

Im § 1 GrEStG sind die Tatbestände erschöpfend aufgezählt, durch die die Grunderwerbsteuerschuld entsteht.

Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstücks iSd § 2 GrEStG. Der Erwerbsvorgang muss darauf gerichtet sein oder darin bestehen, dass das Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen übergeht (BFH vom 1. März 2000, II R 53/98, DStR 2000, 1088).

Der Abgabeananspruch entsteht mit der Verwirklichung des Tatbestandes ohne behördliche Tätigkeit unmittelbar auf Grund des Gesetzes (vgl VwGH vom 19. September 1972, 1054/72).

Der einem Entstehungstatbestand entsprechende und damit die Steuerpflicht auslösende Rechtsvorgang wird auch als Erwerbsvorgang bezeichnet (vgl VwGH vom 26. Jänner 1995, 94/16/0139), weil es derselbe Vorgang ist, der vom Standpunkt des Erwerbers aus den Erwerb eines Grundstückes oder eines grundstücksgleichen Rechtes herbeiführt (VwGH vom 29. Juli 2004, 2004/16/0053).

Ein Erwerbsvorgang ist bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht (VwGH vom 28. September 1998, 98/16/0052).

.....

Die für die Beurteilung des beschwerdegegenständlichen Falles wesentlichen Teile des § 4 GrEStG idF BGBl I 36/2014 lauteten im Wesentlichen folgendermaßen:

„(1) Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

(2) Abweichend von Abs. 1 gilt Folgendes:

[...]

3. Die Steuer ist – abgesehen von Z 1 und 2 – vom gemeinen Wert zu berechnen:

a) wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes;

[...]

4. Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen.“

Die Bestimmung des § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG idF BGBl I 2014/36 wurde wörtlich aus § 4 Abs 3 GrEStG aF übernommen.

Der Tausch ist gemäß § 1045 ABGB ein Vertrag, wodurch eine Sache gegen eine andere überlassen wird (VwGH vom 7. August 2003, 2000/16/0591); er ist ein zweiseitig verbindlicher (entgeltlicher) formfreier Konsensualvertrag (OGH vom 27. August 1980, 1 Ob 630/80, EvBl 1981/39).

Gemäß § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG idF BGBl I 36/2014 ist bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen (vgl VwGH vom 30. Mai 1994, 93/16/0093, und vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0108).

§ 4 Abs 2 Z 4 GrEStG behandelt also nicht den Grunderwerbsteuerpflichtigen Tauschvertrag schlechthin, wie § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG, sondern nur einen Sonderfall des Tausches, bei dem Grundstücke gegen Grundstücke getauscht werden (vgl VwGH vom 26. November 1970, 1234/69).

Beim Grundstückstausch nach § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG 1987 liegen also zwei der Steuer unterliegende Erwerbsvorgänge vor (vgl VwGH vom 30. Mai 1994, 93/16/0093), wobei unter Gegenleistung für das erworbene Grundstück jeweils das in Tausch gegebene Grundstück zu verstehen ist.

Tauschgrundstücke, die für die im Tauschwege erworbenen Grundstücke hingegeben werden, sind daher nicht Gegenstand des Erwerbsvorganges, sondern Gegenleistung für den Erwerb (VwGH vom 26. März 1981, 15/3502/78, und vom 25. Oktober 2006, 2006/16/0018).

Die Grunderwerbsteuer ist beim Tausch vom Verkehrswert der getauschten Grundstücke zuzüglich einer eventuellen Tauschaufgabe zu berechnen. Die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles ist beim Tausch von Grundstücken das von diesem Vertragsteil hingegebene Grundstück (VwGH je vom 16. Dezember 1965, Slg 3379/F, und 528/64, und vom 4. Dezember 2003, 2003/16/0108).

Beim Grundstückstausch ist der gemeine Wert (Verkehrswert) maßgebend, weil beim Grundstückstausch die Grunderwerbsteuer nicht vom Wert des den Gegenstand des Erwerbsvorganges bildenden Grundstückes, sondern vom Wert des als Gegenleistung hingegebenen Grundstückes zu berechnen ist. Die Wertermittlung hat sich daher nach den Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 zu richten (VwGH vom 26. März 1981, 15/3502/78).

Wenn die Gegenleistung geringer als der gemeine Wert des erworbenen Grundstückes ist, bildet nach der letzten Alternative des § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG der gemeine Wert des erworbenen Grundstückes die Bemessungsgrundlage. Ist die Gegenleistung jedoch höher als der gemeine Wert des erworbenen Grundstückes, ist die Steuer gemäß § 4 Abs 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. „

Bezugnehmend auf dieses Judikat bedeutet dies für den Gegenstandsfall:
Auch der beschwerdegegenständliche Tauschvertrag vom 24.09.2015 fällt in den Geltungsbereich BGBl I 36/2014.

Durch diesen Tauschvertrag hat die Bf. einen 1/6- Grundstücksanteil im Wert von EUR 95.000,00 erworben. Gegenleistung für diesen Erwerb bildete die Hingabe eines 1/3- Grundstücksanteiles mit einem Wert von EUR 66.666,67. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist daher der höhere gemeine Wert des **erworbenen** Grundstückes, somit EUR 95.000,00.

Strittig ist des Weiteren die Bewertung des 1/6-Liegenschaftsanteiles mit EUR 95.000,00. Der Wertansatz wurde aus dem von der Bf. beigebrachten Liegenschaftsbewertungssachverständigengutachten vom 18.09.2015 mit Bewertungsstichtag 08.09.2015, welches sich auf die Gesamtliegenschaft bezieht, ermittelt. Da auch nach dem Tauschvorgang hinsichtlich der EZ 1 Miteigentum vorliegt, wäre diesem nach Ansicht der Bf. wertkürzenden Faktor durch Abschläge Rechnung zu tragen.

§ 10 Bewertungsgesetz (BewG) lautet:

Abs. 1: Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

Abs. 2: Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Abs. 3: Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.

Der gemeine Wert ist kein subjektiver, sondern ein objektiver Wert, weshalb auch bei der Feststellung des gemeinen Wertes zu beachten ist, dass sich dabei ein objektiver, möglichst allgemein gültiger Wert ergibt vgl. Twaroch, Wittmann, Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 10 Rz 17 sowie VwGH 17.10.2017, Ro 2015/15/0031, darin:

„Das Bewertungsgesetz will nicht einen subjektiven Wert für den Steuerpflichtigen feststellen, sondern allgemeine objektive Werte finden (vgl. auch § 10 BewG 1955, wonach persönliche Verhältnisse wie auch Verfügungsbeschränkungen nicht zu berücksichtigen sind). Dies ist auch schon daraus ersichtlich, dass ein Einheitswert nicht für den Abgabepflichtigen, sondern für die wirtschaftliche Einheit festgestellt wird (vgl. Langer, Bewertungsgesetz, 14 f).

§ 3 BewG 1955 bestimmt, dass der Wert eines Wirtschaftsgutes, das mehreren Personen zusteht, im Ganzen zu ermitteln ist. Der Wert ist auf die Beteiligten nach dem Verhältnis ihrer Anteile zu verteilen, soweit nicht die Gemeinschaft selbständig steuerpflichtig ist. Sind an einem Wirtschaftsgut mehrere beteiligt, so ist der im Ganzen ermittelte Einheitswert

den Beteiligten so zuzurechnen, wie wenn diese nach Bruchteilen berechtigt wären. Die bürgerlich-rechtlichen Unterscheidungen zwischen Miteigentum und Gesamthandeigentum sind bewertungsrechtlich irrelevant“.

Bei dieser Sach- und Rechtslage ist kein Raum für Abschlüsse betreffend den gemeinen Wert der Liegenschaftsanteile an der EZ 1 wegen der individuellen Miteigentümersituation.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Aus all diesen Erwägungen konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

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.

Auf Grund der eindeutigen Rechtslage (§ 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG idF BGBl I 36/2014 kann nicht anders ausgelegt werden, als dass es sich beim gemeinen Wert des erworbenen Grundstückes um eine Mindestbemessungsgrundlage handelt, bzw. betreffend § 10 BewG unter Verweis auf hg. Judikatur) ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 17. Oktober 2019