

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 die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 12.07.2017, ErfNr 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 die Bf. ihren 1/3-Anteil, also jeweils einen 1/6-Anteil der EZ 1 an S und an B, sodass diese jeweils ideale Hälfteigentümer der EZ 1 werden.

S und B übertragen ihrerseits deren jeweiligen 1/3-Anteil an der EZ 2 an die Bf., 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 **Bescheiden vom 12.07.2017** wurde der Bf. für die Erwerbsvorgänge von jeweils einem 1/3 Anteil von S bzw. von B an der EZ 2 Grunderwerbsteuer in der Höhe von jeweils EUR 3.325,00 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von jeweils EUR 95.000,00 festgesetzt. In den Bescheidebegründungen wurde ausgeführt:

„Beim Tauschvertrag ist die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert des (für das erworbene Grundstück) hingegebenen Tauschgrundstückes zuzüglich eine allfällig geleisteten Aufzahlung zu berechnen“.

In der fristgerecht eingebrachten **Beschwerde vom 03.08.2017** wurde ausgeführt, dass zu berücksichtigen sei, dass die Bf. durch den Eintausch von jeweils einem 1/3-Anteil an der EZ 2 Alleineigentümerin dieser Liegenschaft geworden sei, weshalb diese Liegenschaft nun tatsächlich für sie einen Verkehrswert von EUR 200.000,00 repräsentiere.

Die Geschwister der Bf. hätten hingegen von ihr lediglich jeweils einen 1/6-Anteil an der EZ 1 erhalten, wodurch sie lediglich nur jeweils ideelles Hälfteeigentum an dieser Liegenschaft erworben hätten, was bei der Liegenschaftsbewertung entsprechend wertmindernd zu berücksichtigen wäre. Die Bf. und deren Geschwister wären von der Gleichwertigkeit der vertauschten Liegenschaftsanteile, die allesamt einen Wert von jeweils EUR 66.666,67 hätten, ausgegangen. Deshalb sei es auch zu keiner Aufzahlung gekommen.

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. Demnach hätte die Behörde als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlagen den Wert von EUR 66.666,67 in den angefochtenen Bescheiden heranziehen müssen.

Das Finanzamt wies mit **Beschwerdevorentscheidung vom 07.09.2017** die Beschwerde als unbegründet ab. Unter Bezugnahme auf § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG (i.d.F. BGBl. I 36/2014) wurde hingewiesen, dass Gegenleistung der gemeine Wert des vom Erwerber **hingegebenen** (vertauschten) Grundstückes bzw. Grundstücksanteiles sei. Die Bf. habe als Gegenleistung für den Erwerb von jeweils einem 1/3-Anteil an der EZ 2 je 1/6-Anteil an der EZ 1 hingegeben.

Der Wert beider Liegenschaften wäre von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen festgestellt worden. Demnach betrage der Verkehrswert der EZ 1 insgesamt EUR 570.000,00, die jeweils hingegebenen 1/6-Anteile sohin jeweils EUR 95.000,00. Der Verkehrswert der EZ 2, an welcher die Bf. nach dem Tauschvorgang Alleineigentum erworben hätte, beträgt EUR 200.000, die erworbenen 1/3-Anteile hätten somit einen Wert von jeweils EUR 66.666,67.

Die Bewertung der Liegenschaften wäre zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld erfolgt. An beiden Liegenschaften hätte ideelles Miteigentum dreier Miteigentümer bestanden. Der Sachverständige habe keinen Abschlag auf Grund des bestehenden Miteigentums vorgesehen. Die Liegenschaft EZ 1 sei nach dem Tauschvorgang (ideelles Miteigentum zweier Miteigentümer) nicht weniger wert als vor dem Tauschvorgang (ideelles Miteigentum dreier Miteigentümer).

Auch wenn die Tauschpartner keine Aufzahlung vereinbart hätten, sei die Grunderwerbsteuer vom objektiv ermittelten Wert der hingegebenen Liegenschaftsanteile zu berechnen.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** zieht die Bf. § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG an, wonach bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung als Gegenleistung anzusehen wäre. Im Gegenstandsfall bestünde die Tauschleistung der beiden anderen Vertragspartner, nämlich der beiden Geschwister der Bf., in der Übertragung jeweils eines 1/3-Anteiles an der Liegenschaft EZ 2 im Wert von jeweils EUR 66.666,67. Die Behörde wäre hingegen zu Unrecht von einer Bemessungsgrundlage von jeweils EUR 95.000,00 ausgegangen. Im Übrigen wiederholt die Bf. das Beschwerdevorbringen betreffend die unterschiedliche Werthaltigkeit von Alleineigentum und Miteigentum an Liegenschaften.

I. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich aus den eingangs dargestellten Tauschvertragsbestimmungen sowie aus den Akten des Finanzamtes. Zu beurteilen sind 2 Erwerbsvorgänge, nämlich der Erwerb eines 1/3-Anteiles an der EZ 2 von S als auch eines 1/3-Anteiles an der EZ 2 von B jeweils durch die Bf.

Rechtslage und Erwägungen:

Strittig ist im Gegenstandsfall die Heranziehung des gemeinen Wertes der hingegebenen Grundstücksanteile als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer im Rahmen eines Grundstückstauschvertrages ohne Aufzahlung.

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

Hinsichtlich des Gegenleistungscharakters beim Tauschvertrag 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 ausgeführt:

„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."

Auch bei Fellner, aaO. § 5 Rz 109 wird unter Bezugnahme auf hg. Rechtsprechung ausgeführt:

"Die Grunderwerbsteuer ist demnach beim Grundstückstausch vom gemeinen Wert (§ 10 BewG) des für das erworbene Grundstück hingegebenen Tauschgrundstückes zuzüglich einer allfälligen Tauschaufgabe zu bemessen".

Dies bedeutet 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. jeweils einen 1/3- Grundstücksanteil an der EZ 2 im Wert von jeweils EUR 66.666,57 erworben. Gegenleistung für diese Erwerbsvorgänge bildete die Hingabe jeweils eines 1/6- Grundstücksanteiles an der EZ 1 mit einem Wert von jeweils EUR 95.000,00 an S bzw an B. Die Grunderwerbsteuer ist daher, da die Gegenleistung je Erwerbsvorgang höher als der gemeine Wert des jeweils erworbenen 1/3-Anteiles an der EZ 2 ist, gemäß § 4 Abs 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung, somit von jeweils EUR 95.000,00 zu berechnen.

Strittig ist des Weiteren die Bewertung der 1/6-Liegenschaftsanteile an der EZ 1 mit jeweils 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 Beschwerdeverentscheidung 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 und der dazu ergangenen, im vorliegenden Erkenntnis zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 17. Oktober 2019