

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Steuerberater x***, über die Beschwerde vom 6. April 2017 gegen den Bescheid des Finanzamts Österreich (vormals des Finanzamtes ***A***) vom 9. März 2017 betreffend Einkommensteuer 2014 Steuernummer ***Nr*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin übermittelte mit 04.12.2015 deren Einkommensteuererklärung 2014 auf elektronischem Weg. Weiters wurde dem Finanzamt eine Beilage zur Einkommensteuererklärung in Papierform übermittelt, in welcher die Sach- und Rechtslage zu Grundstückstauschen und Realteilung sowie die daraus resultierende Immobilienertragsteuer des Jahres 2014 aus Sicht der Beschwerdeführerin wie folgt dargelegt worden ist:

„...Mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 10. Juli 1986 haben Herr Dr. ***Z*** und seine Gattin Frau ***Y*** die ihnen je zur Hälfte gehörige Liegenschaft (EZ ***23xxx***, Katastralgemeinde ***KG***) je zur Hälfte an ihre Töchter, Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** auf den Todesfall geschenkt. Herr Dr. ***Z*** ist am ***TM***2003 verstorben. Der ihm gehörige vorbezeichnete Liegenschaftsanteil wurde von den Töchtern Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** je zur Hälfte angenommen. Ebenso wurde das in Eigentum von Herrn Dr. ***Z*** angrenzende Grundstück mit der EZ ***27xxx***, Katastralgemeinde ***KG*** je zur Hälfte an die beiden Töchter Frau ***T*** und Frau ***Bf1*** per Verlassenschaftsabhandlung übertragen.

Mit Schenkungsvertrag vom 2.6.2005 hat Frau ***Y*** ihren noch verbleibenden Hälfteanteil der Liegenschaft (EZ ***23xxx***, Katastralgemeinde ***KG***) an ihre Tochter Frau ***T*** übergeben.

Mit Tauschvertrag vom 2.6.2005 haben die beiden Schwestern Frau ***T*** und Frau ***Bf1*** einen Grundstückstausch beschlossen. Frau ***T*** übergab an Frau ***Bf1*** den ihr gehörigen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ ***27xxx*** KG, ***KG*** und Frau ***Bf1*** übergab an Frau ***T*** den ihr gehörigen Viertelanteil der Liegenschaft EZ ***23xxx***, KG ***KG***. Mit diesem Tausch wurde Frau ***Bf1*** Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ ***27xxx*** und Frau ***T*** Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ ***23xxx***.

Der Verkehrswert für den Hälfteanteil der EZ ***27xxx*** betrug lt Tauschvertrag EUR 125.000,00. Der Verkehrswert für den Viertelanteil der EZ ***23xxx*** betrug lt Tauschvertrag EUR 85.000,00.

Ungeachtet des höheren Wertes des Hälfteanteiles der EZ ***27xxx*** wurde im Tauschvertrag vereinbart, dass es zu keiner Ausgleichszahlung von Frau ***Bf1*** an Frau ***T*** zu kommen hatte.

Mit Tauschvertrag vom 3.6.2014 haben die Schwestern Frau ***T*** und Frau ***Bf1*** je 39 m² ihrer jeweils im Alleineigentum stehenden Liegenschaften getauscht. Auch in diesem Fall wurde eine Ausgleichszahlung ausdrücklich nicht vereinbart.

Mit Kaufvertrag aus dem Jahr 2014 hat Frau ***Bf1*** das ihr im Alleineigentum stehende Grundstück EZ ***27xxx*** des Grundbuches der Katastralgemeinde ***KG*** im Ausmaß von 831 m² um EUR 720.000,00 verkauft.

Steuerliche Beurteilung

1.1 Realteilung 2.6.2005

Gem § 6 Z 14 lit a EStG 1988 gilt als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes.

Eine anerkannte Ausnahme vom Tauschgrundsatz bildet jedoch die Realteilung, welche keine einkommensteuerlichen Folgen auslost. Von einer Realteilung wird gesprochen, wenn ein im Miteigentum von zwei oder mehr Personen stehendes Grundstück in der Form geteilt wird, dass jedes Teilgrundstück nach der Teilung im Alleineigentum eines der bisherigen Miteigentümer steht (vgl EStR Rz 6627).

Eine steuerneutrale Realteilung ist an folgende Voraussetzungen gebunden (vgl Urtz, ÖStZ Spezial - Die neue Immobiliensteuer Update 2013, S 30 ff):

- a. *Das Grundstück muss so geteilt werden, dass die Personen nach der Realteilung anstelle der Quote als Miteigentümer einen Teil des Grundstücks im Alleineigentum besitzen.*
- b. *Bei dem real zu teilenden Grundstück muss es sich um eine bewertungsrechtliche wirtschaftliche Einheit handeln.*
- c. *Es dürfen keine Ausgleichszahlungen vorliegen.*

ad a)

*Frau ***T*** und Frau ***Bf1*** waren vor dem Grundstückstausch im Jahr 2005 einerseits je Hälfteeigentümer auf die von väterlicher Seite durch Schenkung auf den Todesfall unentgeltlich erworbene Liegenschaft EZ ***23xxx*** und andererseits auch je Hälfteeigentümer an der ebenfalls durch Verlassenschaft von Vater Dr. ***Z*** unentgeltlich erworbenen Liegenschaft EZ ***27xxx***, jeweils in der Katastralgemeinde ***KG***.*

*Durch den Grundstückstausch wurden jeweils die Miteigentumsquoten in der Weise aufgegeben, dass Frau ***T*** nach dem Tausch Alleineigentümer des Grundstücks EZ ***23xxx*** und Frau ***Bf1*** Alleineigentümer des Grundstücks EZ ***27xxx*** war.*

ad b)

*Das Grundstück mit der EZ ***27xxx*** wurde von Herrn Dr. ***Z*** am 5.7.1967 erworben und grenzt direkt an das bereits zuvor im Eigentum der Familie ***Z*** und ***Y*** stehende Grundstück mit der EZ ***23xxx*** an. Wirtschaftlich betrachtet haben diese beiden Grundstücke immer eine Einheit gebildet. Auf dem Grundstück EZ ***23xxx*** befand sich das Wohnhaus. Das Grundstück EZ ***27xxx*** wurde einerseits als Garten genutzt, andererseits befand sich darauf auch ein Schuppen für die Einlagerung des Gartenzubehörs (Rasenmäher, etc.). Die beiden Grundstücke waren als Einheit nie durch einen Zaun getrennt, vielmehr ist die wirtschaftliche Einheit durch eine gemeinsame Umzäunung rund um die beiden Liegenschaften gegeben. Als Beilage wurde die wirtschaftliche Einheit mittels Fotografien dokumentiert. Die beiden Fotos sind jeweils von der Mitte der jeweiligen Grundstücke fotografiert, wobei das Bild*

mit dem Haus den Altbestand darstellt. Die Grundstücksgrenze verläuft kurz nach Ende der Betonplatten.

Der Grund für die Erstellung zweier Einheitswertbescheide lag einzig allein darin, dass das zweite Grundstück aufgrund der finanziellen Mittel allein von Herrn Dr. ***Z*** gekauft wurde und keine Schenkung an seine Frau erfolgen sollte, da schon im Vorhinein geklärt war, dass in Zukunft beide Töchter die Liegenschaften erhalten sollen.

ad c)

Wie auch im Tauschvertrag vom 2.6.2005 vereinbart, kam es ungeachtet des höheren Wertes des Hälfteanteiles der EZ ***27xxx*** von Frau ***Bf1*** zu keiner Ausgleichszahlung an ihre Schwester Frau ***T***.

Da unserer Ansicht nach sämtliche Kriterien für eine Realteilung erfüllt wurden, kam es im Jahr 2005 zu keinem Tausch und somit zu keiner Veräußerung.

1.2 Tauschvorgang 3.6.2014 - 39 m²

Da es im Jahr 2005 zu einer Realteilung kam, sind gem § 30 Abs 4 Z 2 EStG die Anschaffungskosten mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzen. Der so ermittelte Gewinn aus privaten Grundstücksveräußerungen unterliegt gem § 30a Abs 1 EStG dem Sondersteuersatz von 25 %.

Veräußerungserlös: 39 m ² à EUR 866,43	EUR	33.790,77
abzgl Anschaffungskosten: 86 %	EUR	29.060,06
Veräußerungsgewinn:	EUR	4.730,71
davon 25 % Immobilienwertsteuer	EUR	1.182,68

1.3 Liegenschaftsveräußerung 6.6.2014 -- 831 m²

Am 6.6.2014 kam es zu der Veräußerung der Liegenschaft von Frau ***Bf1***. Der Verkaufspreis für 831 m² wurde mit EUR 720.000,00 vereinbart (entspricht EUR 866,43/m²). Von den 831 m² sind jene 39 m² als Neuvermögen zu bewerten, welche am 3.6.2014 mit Frau ***T*** getauscht wurden. Eine Preissteigerung hat in dieser Zwischenzeit nicht stattgefunden, sodass auch keine Immobilienwertsteuer anfällt.

Für die restlichen 792 m² ist die Immobilienwertsteuer wieder aus der Differenz Veräußerungserlös abzüglich Anschaffungskosten zu ermitteln, wobei die Anschaffungskosten wiederum mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden.

Veräußerungserlös: 792 m ² à EUR 866,43	EUR	686.212,56
abzgl Anschaffungskosten: 86 %	EUR	590.142,80
Veräußerungsgewinn:	EUR	96.069,76
davon 25 % Immobilienwertsteuer	EUR	24.017,44

Um die Unbedenklichkeitsbescheinigung möglichst schnell zu erhalten und somit die Eintragung des Eigentumsrechtes im Grundbuch zu ermöglichen, wurde 2014 im Rahmen des Tausches (39 m²) und der Liegenschaftsveräußerung vom Notar folgende Immobilienwertsteuer berechnet und auch entrichtet:

Tausch 3.6.2014 - 39 m ²	EUR	3.770,00
Liegenschaftsveräußerung 6.6.2014	EUR	76.325,00

Gem § 30b Abs 3 EStG sind die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG, für die eine selbstberechnete Immobilienwertsteuer entrichtet wurde, mit dem besonderen Steuersatz gem § 30a EStG zu veranlagern. Dabei ist die Immobilienwertsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.“

Datiert mit 6.4.2016 erließ das Finanzamt einen Vorhalt betreffend die Einkommensteuererklärung 2014 und die damit verbundene Berechnung der Immobilienwertsteuer mit folgendem Wortlaut:

„Folgt man dem am 6.11.2015 vorgelegten Sachverhalt, so hat Frau ***Bf1*** die Liegenschaft mit der EZ ***27xxx*** KG ***KG*** sukzessive erworben.

Der erste Teilerwerb geschah mit dem Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 10.07.1986, der mit dem Tod des Vaters am ***TM***.2003 wirksam wurde. Bei diesem Teil der Liegenschaft handelt es sich (sofern keine Ausgleichszahlungen aus nachlassfremden Mitteln zwischen den Erben geflossen sind - dies wäre gegebenenfalls noch zu ermitteln) um ein Altgrundstück.

*Da das Grundstück 831 m² groß war und Frau ***Bf1*** die Hälfte des Grundstückes geerbt hat, sind die Einkünfte von 415,50 m² nach § 30 Abs. 4 Z 2 EStG zu ermitteln.*

Der zweite Teilerwerb erfolgte durch den Tauschvertrag vom 2.6.2005. Zur Abgrenzung einer Realteilung von einem Tauschvertrag ist auszuführen, dass beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt und es dadurch zu einer Steuerpflicht eines Tauschvorganges kommt. Für Realteilungen gibt es allerdings eine Ausnahme von dieser Steuerpflicht. Wenn ein im Miteigentum von zwei oder mehr Personen stehendes Grundstück in der Form geteilt wird, dass jedes Teilgrundstück nach der Teilung im Alleineigentum eines der bisherigen Miteigentümer steht, ist dieser Vorgang nämlich nicht als Tauschvorgang, sondern als Realteilung zu beurteilen.

Steuerneutralität der Realteilung ist allerdings nur dann gegeben, wenn mehrere Voraussetzungen erfüllt sind. Bei dem real zu teilenden Grundstück handelt es sich um eine bewertungsrechtliche (wirtschaftliche) Einheit, was durch das Vorliegen eines Einheitswertbescheides bindend bestätigt wird. Das Grundstück wird real zwischen zwei oder mehreren Personen geteilt, sodass diese Personen nach der Realteilung anstelle der Quote als Miteigentümer einen Teil des Grundstücks im Alleineigentum haben. Es liegen keine Ausgleichszahlungen mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern vor.

Die Steuerneutralität einer Realteilung kommt wie erwähnt nur dann zum Tragen, wenn das Grundstück bewertungsrechtlich eine wirtschaftliche Einheit bildet. Für die Bildung einer bewertungsrechtlichen Einheit ist die räumliche Nähe nicht ausreichend, sondern es muss eine wirtschaftliche Einheit vorliegen. Was als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist wiederum nach den Vorschriften des BewG zu beurteilen. Aus praktischer Hinsicht kommt es darauf an, ob das real zu teilende Grundstück von einem Einheitswertbescheid umfasst wird. Mit dem Einheitswertbescheid wird nämlich bindend über das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit abgesprochen. Werden hingegen keine bewertungsrechtlichen Einheiten real geteilt, sondern wird das Miteigentum an einem Grundstück zugunsten des Alleineigentums an einem anderen Grundstück aufgegeben, liegt insoweit ein Steuerpflichtiger Tauschvorgang vor.

Gemäß § 2 BewG 1955 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 Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Gemäß § 2 Abs. 2 BewG kommen mehrere Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.

Sowohl aus dem dargestellten Sachverhalt, als auch aus den behördlichen Ermittlungen hat sich ergeben, dass für die EZ ***23xxx*** und die EZ ***27xxx*** zwei unterschiedliche Einheitswertbescheide vorliegen (Einheitswertaktenzeichen ***001*** und ***002***).

Zudem wurde dieser Vertrag vom 02.06.2005 im Grundbuch und gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern als Tauschvertrag bezeichnet und nicht etwa als Realteilungsvertrag. Zum etwaigen Gegenbeweis müsste Frau ***Bf1*** den Tauschvertrag dem Finanzamt vorlegen, damit dieses den Inhalt dieses Vertrages prüfen kann. Da somit keine Realteilung, sondern ein Tauschvorgang vorliegt, handelt es sich bei diesem Teil des Grundstückes um ein Neugrundstück, dessen Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG zu beurteilen sind. Stellt der Tausch einen Anschaffungsvorgang dar, sind als Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstücks der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks anzusetzen.

Der dritte Teilerwerb erfolgte durch den Tauschvertrag vom 3.6.2014. Dieser Tauschvertrag vom 3.6.2014 ist ein gesonderter Veräußerungs- und auch Anschaffungsvorgang. Bezüglich der am 3.6.2014 getauschten und der am 6.6.2014 verkauften 39 m² fällt somit zwei Mal die Immobilienertragsteuer an. Zum Tauschvertrag vom 3.6.2014 ist zu sagen, dass auch hier der letzte entgeltliche Erwerb nach dem 31.03.2002 (genau gesagt mittels Tauschvertrag vom 2.6.2005) erfolgte und es sich daher auch bei diesem Grundstücksteil um ein Neugrundstück handelt, dessen Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG zu ermitteln sind. Dabei ist als Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstücks der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks anzusetzen. Zum Veräußerungsvorgang vom 6.6.2014 gilt als letzter entgeltlicher Erwerb der Tauschvorgang vom 3.6.2014. Die Einkünfte sind daher wiederum nach § 30 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Etwaige Anschaffungsnebenkosten wären noch vorzulegen.“

Innerhalb der Beantwortungsfrist wurde zum Vorhalt des Finanzamts vom 6.4.2016 am 29.7.2016 vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin wie folgt Stellung genommen:

„Erwerb der Liegenschaft EZ ***27xxx*** KG ***KG*** am 5. Juli 1967

Die Liegenschaft EZ ***27xxx*** KG ***KG*** wurde am 5. Juli 1967 von Herrn Dr. ***Z*** erworben und grenzt direkt an das bereits zuvor jeweils im Hälfteeigentum von Herrn Dr. ***Z*** und Frau ***Y*** befindliche Grundstück an. Herr Dr. ***Z*** hat diese Liegenschaft alleine erworben, da nur er die finanziellen Mittel für den Kauf aufbringen konnte und schon im Vorhinein geklärt war, dass in Zukunft beide Töchter die Liegenschaften erhalten sollen.

Wie in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2014 von Frau ***Bf1*** beschrieben und dokumentiert erfolgt die Nutzung der beiden EZ seit dem Zukauf im Jahr 1967 als wirtschaftlichen Einheit.

Schenkungsverträge auf den Todesfall vom 10. Juli 1986

Herr Dr. ***Z*** und seine Gattin Frau ***Y*** haben mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 10. Juli 1986 an die beiden Töchter, Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** die ihnen je zur Hälfte gehörige Liegenschaft EZ ***23xxx***, KG ***KG*** geschenkt.

Ebenso mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 10. Juli 1986 hat Herr Dr. ***Z*** die ihm gehörige Liegenschaft EZ ***27xxx*** an Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** je zur Hälfte geschenkt.

Wille der Eltern war immer, dass beide Töchter zu gleichen Teilen an der gesamten Liegenschaft (EZ ***23xxx*** und EZ ***27xxx***) Eigentümer sind.

Herr Dr. ***Z*** ist am ***TM*** 2003 verstorben. Die oben angeführten Liegenschaftsanteile von Herrn Dr. ***Z*** wurden von den Töchtern Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** je zur Hälfte übernommen.

Vereinbarungen mit 2. Juni 2005

Anfang Juni 2005 sind Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** übereingekommen, eine Realteilung der Liegenschaft (bestehend aus EZ ***23xxx*** und EZ ***27xxx***) durchzuführen. Da eine wertmäßig möglichst gleichmäßige und einfache Abwicklung stattfinden sollte wurde mit 2. Juni 2005 folgende Vereinbarungen bzw. Verträge abgeschlossen:

Mit Aufhebungsvereinbarung vom 2. Juni 2005 kommen Frau ***Y***, Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** überein, den Schenkungsvertrag auf den Todesfall hinsichtlich des Hälfteanteiles der Frau ***Y*** in seinem ganzen Inhalt nach aufzuheben, sodass Frau ***Y*** über diesen Liegenschaftsanteil frei Verfügungsberechtigt ist.

Mit Schenkungsvertrag vom 2. Juni 2005 hat Frau ***Y*** ihren Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ ***23xxx***, KG ***KG*** an ihre Tochter Frau ***T*** übertragen.

Mit Tauschvertrag vom 2. Juni 2005 haben die beiden Schwestern Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** eine Realteilung beschlossen.

Diese Verträge wurden in einem Zuge abgeschlossen um im Ergebnis eine Realteilung zu erhalten.

Wie das Finanzamt im Ergänzungsersuchen ausgeführt, kommt es bei einer Realteilung zu einer Ausnahme vom Tauschgrundsatz und somit auch von der Steuerpflicht, wobei die Realteilung an Voraussetzungen gebunden ist (vgl Urtz, ÖStZ Spezial - Die neue Immobiliensteuer Update 2013, S 30 ff):

- a. *Das Grundstück muss so geteilt werden, dass die Personen nach der Realteilung anstelle der Quote als Miteigentümer einen Teil des Grundstücks im Alleineigentum besitzen.*
- b. *Bei dem real zu teilenden Grundstück muss es sich um eine bewertungsrechtliche wirtschaftliche Einheit handeln.*
- c. *Es dürfen keine Ausgleichszahlungen vorliegen.*

Wie in unserer ersten Beilage zur Einkommensteuererklärung 2014 beschrieben, werden diese Voraussetzungen unserer Ansicht nach erfüllt.

Für die Betrachtung der bewertungsrechtlichen wirtschaftlichen Einheit ist § 2 BewG heranzuziehen. Dabei ist die allgemeine Verkehrsauffassung, die örtliche Gewohnheit und auch die Zweckbestimmung entscheidend.

Der zwingende Hinweis auf die Anschauungen des Verkehrs, auf die örtliche Gewohnheit, auf die tatsächliche Übung und Zweckbestimmung, sowie auf die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter lässt deutlich erkennen, dass bei der Bewertung - soweit Werte überhaupt feststellbar sind - nicht mehr oder weniger willkürliche Steuerwerte festgesetzt werden sollen, sondern dass es um die Feststellung eines tatsächlich vorhandenen, durch die erwähnten Umstände weitgehend bestimmten Wertes geht (Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum BewG, § 2, S 3).

Bei Grundstücken ist ein gemeinsamer Einheitswertbescheid ein Indiz für eine gemeinsame wirtschaftliche Einheit.

Lt. Twaroch/Wittmann/Frühwald ist jedoch eine Zusammenfassung mehrerer Grundstücke denkbar, wenn diese Grundstücke tatsächlich ein wirtschaftliches Ganzes bilden. Räumlich getrennte Grundstücke sind hingegen regelmäßig als selbständige wirtschaftliche Einheiten zu bewerten (Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum BewG, § 2, S 4).

*Wie bereits in unserem Begleitschreiben zur der Einkommensteuererklärung 2014 erörtert, haben die beiden Grundstücke EZ ***23xxx*** und EZ ***27xxx*** immer eine Einheit gebildet. Auf dem Grundstück EZ ***23xxx*** befand sich das Wohnhaus. Das Grundstück EZ ***27xxx*** wurde einerseits als Garten genutzt, andererseits befand sich darauf auch ein Schuppen für die Einlagerung des Gartenzubehörs (Rasenmäher, etc.). Die beiden Grundstücke waren als Einheit nie durch einen Zaun getrennt, vielmehr ist die wirtschaftliche Einheit durch eine gemeinsame Umzäunung rund um die beiden Liegenschaften gegeben.*

Auch wenn für jede Liegenschaft ein gesonderter Einheitswert vorliegt, ist diese Tatsache allein darin begründet, dass keine Eigentümeridentität bestanden hat. Wirtschaftlich betrachtet waren beide Liegenschaften als eine Einheit zu betrachten und wurden auch als ein einziges Grundstück genutzt.

Da unserer Ansicht nach sämtliche Kriterien für eine Realteilung erfüllt wurden, kam es im Jahr 2005 zu keinem Tausch. Auch wenn der Vertrag vom 2.6.2005 als „Tauschvertrag“ titulierte wurde, so hängt die rechtliche Qualifikation eines Vertrages nicht von der Bezeichnung, sondern in erster Linie vom Inhalt der Vereinbarung ab (vgl. OGH, 4Ob143/80).

Für die Berechnung der ImmoEST wird daher auf die ursprüngliche Beilage zur Einkommensteuererklärung 2014 verwiesen.“

Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 3.3.2017 wies das Finanzamt von der eingereichten Steuererklärung der Beschwerdeführerin ab und begründete dies wie folgt:

„Sachverhalt

*Mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 10. Juli 1986 haben Herr Dr. ***Z*** und seine Gattin Frau ***Y*** die ihnen je zur Hälfte gehörige Liegenschaft (EZ ***23xxx***, KG ***KG***) je zur Hälfte an ihre Töchter, Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** auf den Todesfall geschenkt. Herr Dr. ***Z*** ist am ***TM*** 2003 verstorben.*

*Der ihm gehörige vorbezeichnete Liegenschaftsanteil wurde von den Töchtern Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** je zur Hälfte angenommen. Ebenso wurde das in Eigentum von Herrn Dr. ***Z*** angrenzende Grundstück mit der EZ ***27xxx***, KG ***KG*** je zur Hälfte an die beiden Töchter Frau ***T*** und Frau ***Bf1*** per Verlassenschaftsabhandlung übertragen.*

*Mit Schenkungsvertrag vom 2.6.2005 hat Frau ***Y*** ihren noch verbleibenden Hälfteanteil der Liegenschaft (EZ ***23xxx***, KG ***KG***) an ihre Tochter Frau ***T*** übergeben.*

*Mit Tauschvertrag vom 2.6.2005 haben die beiden Schwestern Frau ***T*** und Frau ***Bf1*** einen Grundstückstausch beschlossen. Frau ***T*** übergab an Frau ***Bf1*** den ihr gehörigen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ ***27xxx***, KG ***KG*** und Frau ***Bf1*** übergab an Frau ***T*** den ihr gehörigen Viertelanteil der Liegenschaft EZ ***23xxx***, KG ***KG***. Mit diesem Tausch wurde Frau ***Bf1*** Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ ***27xxx*** und Frau ***T*** Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ ***23xxx***.*

*Der Verkehrswert für den Hälfteanteil der EZ ***27xxx*** betrug lt. Tauschvertrag Euro 125.000,-. Der Verkehrswert für den Viertelanteil der EZ ***23xxx*** betrug lt. Tauschvertrag Euro 85.000,-.*

*Ungeachtet des höheren Wertes des Hälfteanteiles der EZ ***27xxx*** wurde im Tauschvertrag vereinbart, dass es zu keiner Ausgleichszahlung von Frau ***Bf1*** an Frau ***T*** zu kommen hatte.*

*Mit Tauschvertrag vom 3.6.2014 haben die Schwestern Frau ***T*** und Frau ***Bf1*** je 39 m² ihrer jeweils im Alleineigentum stehenden Liegenschaften getauscht. Auch in diesem Fall wurde eine Ausgleichszahlung ausdrücklich nicht vereinbart.*

*Mit Kaufvertrag aus dem Jahr 2014 hat Frau ***Bf1*** das ihr im Alleineigentum stehende Grundstück EZ ***27xxx*** des Grundbuches der KG ***KG*** im Ausmaß von 831 m² um Euro 720.000,- verkauft.*

Abgabenrechtliche Beurteilung

*Laut dem dargestellten Sachverhalt hat Frau ***Bf1*** die Liegenschaft mit der EZ ***27xxx*** KG ***KG*** sukzessive erworben.*

*Der erste Teilerwerb geschah mit dem Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 10.07.1986, der mit dem Tod des Vaters am ***TM***.2003 wirksam wurde. Bei diesem Teil der Liegenschaft handelt es sich um ein Altgrundstück.*

*Da das Grundstück 831 m² groß war und Frau ***Bf1*** die Hälfte des Grundstückes geerbt hat, sind die Einkünfte von 415,50 m² nach § 30 Abs. 4 Z 2 EStG zu ermitteln.*

...

Der zweite Teilerwerb erfolgte doch den Tauschvertrag vom 2.6.2005. Zur Abgrenzung einer Realteilung von einem Tauschvertrag ist auszuführen, dass beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt und es dadurch zu einer Steuerpflicht eines Tauschvorganges kommt. Für Realteilungen gibt es allerdings eine Ausnahme von dieser Steuerpflicht. Wenn ein im Miteigentum von zwei oder mehr Personen stehendes Grundstück in der Form geteilt wird, dass jedes Teilgrundstück nach der Teilung im Alleineigentum eines der bisherigen Miteigentümer steht, ist dieser Vorgang nämlich nicht als Tauschvorgang, sondern als Realteilung zu beurteilen.

Steuerneutralität der Realteilung ist allerdings nur dann gegeben, wenn mehrere Voraussetzungen erfüllt sind. Bei dem real zu teilenden Grundstück handelt es sich um eine bewertungsrechtliche (wirtschaftliche) Einheit, was durch das Vorliegen eines Einheitswertbescheides bindend bestätigt wird. Das Grundstück wird real zwischen zwei oder mehreren Personen geteilt, sodass diese Personen nach der Realteilung anstelle der Quote als Miteigentümer einen Teil des Grundstücks im Alleineigentum haben. Es liegen keine Ausgleichszahlungen mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern vor.

Die Steuerneutralität einer Realteilung kommt wie erwähnt nur dann zum Tragen, wenn das Grundstück bewertungsrechtlich eine wirtschaftliche Einheit bildet. Für die Bildung einer

bewertungsrechtlichen Einheit ist die räumliche Nähe nicht ausreichend, sondern es muss eine wirtschaftliche Einheit vorliegen. Was als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist wiederum nach den Vorschriften des BewG zu beurteilen. Aus praktischer Hinsicht kommt es darauf an, ob das real zu teilende Grundstück von einem Einheitswertbescheid umfasst wird.

Mit dem Einheitswertbescheid wird nämlich bindend über das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit abgesprochen. Werden hingegen keine bewertungsrechtlichen Einheiten real geteilt, sondern wird das Miteigentum an einem Grundstück zugunsten des Alleineigentums an einem anderen Grundstück aufgegeben, liegt insoweit ein steuerpflichtiger Tauschvorgang vor.

Gemäß § 2 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 Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Gemäß § 2 Abs. 2 BewG kommen mehrere Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.

*Sowohl aus dem dargestellten Sachverhalt, als auch aus den behördlichen Ermittlungen hat sich ergeben, dass für die EZ ***23xx*** und die EZ ***27xx*** zwei unterschiedliche Einheitswertbescheide vorliegen (Einheitswertaktenzeichen ***001*** und ***002***).*

Zudem wurde dieser Vertrag vom 2.6.2005 im Grundbuch und gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern als Tauschvertrag bezeichnet und nicht etwa als Realteilungsvertrag.

Da somit keine Realteilung, sondern ein Tauschvorgang vorliegt, handelt es sich bei diesem Teil des Grundstückes um ein Neugrundstück, dessen Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG zu beurteilen sind. Stellt der Tausch einen Anschaffungsvorgang dar, sind als Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstücks der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks anzusetzen.

Der dritte Teilerwerb erfolgte durch den Tauschvertrag vom 3.6.2014. Dieser Tauschvertrag vom 3.6.2014 ist ein gesonderter Veräußerungs- und auch Anschaffungsvorgang. Bezüglich der am 3.6.2014 getauschten und der am 6.6.2014 verkauften 39 m² fällt somit zwei Mal die ImmoESt an.

Zum Tauschvertrag vom 3.6.2014 ist zu sagen, dass auch hier der letzte entgeltliche Erwerb nach dem 31.3.2002 (genau gesagt mittels Tauschvertrag vom 2.6.2005) erfolgte und es sich daher auch bei diesem Grundstücksanteil um ein Neugrundstück handelt, dessen Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG zu ermitteln sind. Dabei ist als Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstücks der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks anzusetzen.

Zum Veräußerungsvorgang vom 6.6.2014 gilt als letzter entgeltlicher Erwerb der Tauschvorgang vom 3.6.2014. Die Einkünfte sind daher wiederum nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln.

...“

Das Finanzamt ermittelte die Einkünfte sowie die damit verbundene Immobilienertragsteuer sodann folgendermaßen:

Erwerbsvorgang	m ²	Veräußerungserlös (in Euro)	Anschaffungskosten (in Euro)	GrESt 3,5% (in Euro)	Eintragungsgebühr 1% (in Euro)
Tausch 2.6.2005	376,5	326.209,39	77.021,66	2.695,76	770,22
Tausch 3.6.2014	39,0	33.790,61	33.790,61		
Erbe ***TM***.2003	415,5	360.000,00	309.600,00		
Summe	831,0	720.000,00			

Erwerbsvorgang	Einkünfte in Euro (Veräußerungserlös abzügl. Anschaffungskosten und abzüglich GrESt und Gebühr)	davon 25% ImmoESt (in Euro)
Tausch 2.6.2005	245.721,75	61.430,44
Tausch 3.6.2014	0,00	0,00
Erbe ***TM***.2003	50.400,00	12.600,00
Summe	296.121,75	74.030,44

Zusammenfassend führte das Finanzamt zur Frage, ob beim gegenständlichen Fall eine Realteilung oder ein Tausch vorliege, folgendes aus:

„Eine Realteilung ist die Teilung eines im Miteigentum mehrerer Personen stehenden Grundstückes der Fläche nach. Dabei gibt der einzelne Miteigentümer sein Miteigentumsrecht an der Gesamtliegenschaft auf und erhält dafür das Alleineigentum an einer Teilfläche. Bei der Realteilung werden also zum Unterschied vom Tausch nicht Grundstücke verschiedener wirtschaftlicher Einheiten ausgetauscht, sondern vielmehr ein Miteigentumsanteil an einer (einzigen) wirtschaftlichen Einheit gegen das Alleineigentum an einem Teil dieser Einheit.

*Entscheidend ist daher, ob die beiden Liegenschaften (EZ ***23xxx*** und EZ ***27xxx***) eine wirtschaftliche Einheit gemäß § 2 BewG bilden. Über die wirtschaftlichen Einheiten haben dabei die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abzusprechen (VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403). Dabei ist die Einheitsbewertung zum letzten dem Erwerb vorangegangenen Feststellungszeitpunkt maßgebend. Liegen demnach zwei unterschiedliche Einheitswertbescheide vor, ist nicht von einer wirtschaftlichen Einheit im Bereich des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 auszugehen.*

Praxis und Literatur (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, RZ 96) sieht das Vorliegen eines Einheitswertbescheides auch als Voraussetzung einer wirtschaftlichen Einheit im Bereich des EStG.

Die Bezeichnung des Vertrages als Tauschvertrag weist darauf hin, dass die Parteien zum damaligen Zeitpunkt nicht von einer Realteilung ausgegangen sind, da der Vertrag sonst als Realteilungsvertrag tituliert worden wäre.“

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin führte in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 den Sachverhalt wie folgt dar:

*„Erwerb der Liegenschaft EZ ***27xxx*** KG ***KG*** am 5. Juli 1967*

*Die Liegenschaft EZ ***27xxx*** KG ***KG*** wurde am 5. Juli 1967 von Herrn Dr. ***Z*** erworben und grenzt direkt an das bereits zuvor jeweils im Hälfteeigentum von Herrn Dr. ***Z*** und Frau ***Y*** befindliche Grundstück an. Herr Dr. ***Z*** hat diese Liegenschaft alleine erworben, da nur er die finanziellen Mittel für den Kauf aufbringen konnte und schon im Vorhinein geklärt war, dass in Zukunft beide Töchter die Liegenschaften erhalten sollen.*

*Wie in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2014 von Frau ***Bf1*** beschrieben und dokumentiert erfolgt die Nutzung der beiden EZ seit dem Zukauf im Jahr 1967 als wirtschaftlichen Einheit.*

Schenkungsverträge auf den Todesfall vom 10. Juli 1986

*Herr Dr. ***Z*** und seine Gattin Frau ***Y*** haben mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 10. Juli 1986 an die beiden Töchter, Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** die ihnen je zur Hälfte gehörige Liegenschaft EZ ***23xxx***, KG ***KG*** geschenkt.*

*Ebenso mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 10. Juli 1986 hat Herr Dr. ***Z*** die ihm gehörige Liegenschaft EZ ***27xxx*** an Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** je zur Hälfte geschenkt.*

*Wille der Eltern war immer, dass beide Töchter zu gleichen Teilen an der gesamten Liegenschaft (EZ ***23xxx*** und EZ ***27xxx***) Eigentümer sind.*

*Herr Dr. ***Z*** ist am ***TM*** 2003 verstorben. Die oben angeführten Liegenschaftsanteile von Herrn Dr. ***Z*** wurden von den Töchtern Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** je zur Hälfte übernommen.*

Vereinbarungen mit 2. Juni 2005

*Anfang Juni 2005 sind Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** übereingekommen, eine Realteilung der Liegenschaft (bestehend aus EZ ***23xxx*** und EZ ***27xxx***) durchzuführen. Da eine wertmäßig möglichst gleichmäßige und einfache Abwicklung stattfinden sollte, wurden mit 2. Juni 2005 folgende Vereinbarungen bzw. Verträge abgeschlossen:*

*Mit Aufhebungsvereinbarung vom 2. Juni 2005 kommen Frau ***Y***, Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** überein, den Schenkungsvertrag auf den Todesfall hinsichtlich des Hälfteanteiles der Frau ***Y*** in seinem ganzen Inhalt nach aufzuheben, sodass Frau ***Y*** über diesen Liegenschaftsanteil frei Verfügungsberechtigt ist.*

*Mit Schenkungsvertrag vom 2. Juni 2005 hat Frau ***Y*** ihren Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ ***23xxx***, KG ***KG*** an ihre Tochter Frau ***T*** übertragen.*

*Mit Tauschvertrag vom 2. Juni 2005 haben die beiden Schwestern Frau ***Bf1*** und Frau ***T*** eine Realteilung ohne Ausgleichszahlung beschlossen. Der Verkehrswert für den Hälfteanteil der EZ ***27xxx*** wurde im Vertrag mit EUR 125.000,00 angeführt. Der Verkehrswert für den Viertelanteil der EZ ***23xxx*** wurde mit EUR 85.000,00 angegeben. Offensichtlich handelt es sich aber dabei nicht um den tatsächlichen Wert (Verkehrswert) der Grundstücke.*

Diese Verträge wurden in einem Zuge abgeschlossen um im Ergebnis eine Realteilung zu erhalten.

*Mit Tauschvertrag vom 3.6.2014 haben die Schwestern Frau ***T*** und Frau ***Bf1*** je 39 m² ihrer jeweils im Alleineigentum stehenden Liegenschaften getauscht. Auch in diesem Fall wurde eine Ausgleichszahlung ausdrücklich nicht vereinbart.*

*Mit Kaufvertrag vom 6.6.2014 hat Frau ***Bf1*** das ihr im Alleineigentum stehende Grundstück EZ ***27xxx*** des Grundbuches der Katastralgemeinde ***KG*** im Ausmaß von 831 m² um EUR 720.000,00 verkauft. Die Liegenschaft befindet sich im ***Bezirk***.“*

In der Beschwerde wird zur strittigen Realteilung vom 2.6.2005 als rechtliche Würdigung und Beweiswürdigung des steuerlichen Vertreters folgendes ausgeführt:

„Gem § 6 Z 14 lit a EStG gilt als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes.

Eine anerkannte Ausnahme vom Tauschgrundsatz bildet jedoch die Realteilung, welche keine einkommensteuerlichen Folgen auslöst. Von einer wird gesprochen, wenn ein im Miteigentum von zwei oder mehr Personen stehendes Grundstück in der Form geteilt wird, dass jedes Teilgrundstück nach der Teilung im Alleineigentum eines der bisherigen Miteigentümer steht (vgl VwGH 22.6.1976, 529/74; EStR 2000 Rz 6627).

Eine steuerneutrale Realteilung ist an folgende Voraussetzungen gebunden (vgl Urtz, ÖStZ Spezial - Die neue Immobiliensteuer Update 2013, S 30ff):

- a) Das Grundstück muss so geteilt werden, dass die Personen nach der Realteilung anstelle der Quote als Miteigentümer einen Teil des Grundstücks im Alleineigentum bewertungsrechtliche wirtschaftliche besitzen.*
- b) Bei dem real zu teilenden Grundstück muss es sich um eine Einheit handeln.*
- c) Es dürfen keine Ausgleichszahlungen vorliegen.*

*ad a) Frau ***T*** und Frau ***Bf1*** waren vor dem Grundstückstausch im Jahr 2005 einerseits je Hälfteeigentümer auf die von väterlicher Seite durch Schenkung auf den Todesfall unentgeltlich erworbene Liegenschaft EZ ***23xxx*** und andererseits auch je Hälfteeigentümer an der ebenfalls durch Verlassenschaft von Vater Dr. ***Z*** unentgeltlich erworbenen Liegenschaft EZ ***27xxx***, jeweils in der Katastralgemeinde ***KG***.*

*Durch den Grundstückstausch in der Weise aufgegeben, dass Frau ***T*** nach dem Tausch Alleineigentümer des Grundstücks EZ ***23xxx*** und Frau ***Bf1*** Alleineigentümer des Grundstücks EZ ***27xxx*** war.*

ad b) Für die Betrachtung der bewertungsrechtlichen wirtschaftlichen Einheit ist § 2 BewG heranzuziehen. Dabei ist die allgemeine Verkehrsauffassung, die örtliche Gewohnheit und auch die Zweckbestimmung entscheidend.

Der zwingende Hinweis auf die Anschauungen des Verkehrs, auf die örtliche Gewohnheit, auf die tatsächliche Übung und Zweckbestimmung, sowie auf die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter lässt deutlich erkennen, dass bei der Bewertung - soweit Werte überhaupt feststellbar sind - nicht mehr oder weniger willkürliche Steuerwerte festgesetzt werden sollen, sondern dass es um die Feststellung eines tatsächlich vorhandenen, durch die erwähnten Umstände weitgehend bestimmten Wertes geht (Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum BewG § 2, S 3).

Bei Grundstücken ist ein gemeinsamer Einheitswertbescheid ein Indiz für eine gemeinsame wirtschaftliche Einheit. Lt. Twaroch/Witmann/Frühwald ist jedoch eine Zusammenfassung mehrerer Grundstücke denkbar, wenn diese Grundstücke tatsächlich ein wirtschaftliches Ganzes bilden. Räumlich getrennte Grundstücke sind hingegen regelmäßig als selbständige wirtschaftliche Einheiten zu bewerten (Doralt, Kommentar EStG³ § 30, Rz 36; Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum BewG § 2, S 4).

*Das Grundstück mit der EZ ***27xxx*** wurde von Herrn Dr. ***Z*** am 5.7.1967 erworben und grenzt direkt an das bereits zuvor im Eigentum der Familie ***Z*** und ***Y*** stehende Grundstück mit der EZ ***23xxx*** an. Wirtschaftlich betrachtet haben diese beiden Grundstücke immer eine Einheit gebildet. Auf dem Grundstück EZ ***23xxx*** befand sich das Wohnhaus. Das Grundstück EZ ***27xxx*** wurde einerseits als Garten genutzt, andererseits befand sich darauf auch ein Schuppen für die Einlagerung des Gartenzubehörs (Rasen näher, etc.). Die beiden Grundstücke waren als Einheit nie durch einen Zaun getrennt, vielmehr ist die wirtschaftliche Einheit durch eine rund um die beiden Liegenschaften gegeben.*

Als Beilage wurde die wirtschaftliche Einheit mittels Fotografien dokumentiert. Die beiden Fotos sind jeweils von der Mitte der jeweiligen Grundstücke fotografiert, wobei das Bild mit dem Haus den Altbestand darstellt. Die Grundstücksgrenze verläuft kurz nach Ende der Betonplatten.

*Der Grund für die Erstellung zweier Einheitswertbescheide lag einzig allein darin, dass das zweite Grundstück aufgrund der finanziellen Mittel allein von Herrn Dr. ***Z*** gekauft wurde und keine Schenkung an seine Frau erfolgen sollte, da schon im Vorhinein geklärt war, dass in Zukunft beide Töchter die Liegenschaften erhalten sollen.*

Auch wenn für jede Liegenschaft ein gesonderter Einheitswert vorliegt, ist diese Tatsache allein darin begründet, dass keine Eigentümeridentität bestanden hat. Wirtschaftlich waren beide

Liegenschaften als eine Einheit zu betrachten und wurden von der Familie auch als ein einziges Grundstück genutzt.

*ad c) Wie auch im Tauschvertrag vom 2.6.2005 vereinbart, kam es ungeachtet des höheren Wertes des Hälfteanteiles der EZ ***27xxx*** von Frau ***Bf1*** zu keiner Ausgleichszahlung an ihre Schwester Frau ***T***. Dieser Umstand spricht wiederum für eine Realteilung.*

Soweit nicht eine Geldabfindung mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern geleistet wird, liegt wirtschaftlich betrachtet keine Veräußerung/Anschaffung vor (vgl VwGH vom 22.6.1976, 0507/74, 0509/74, 0529/74).

Da unserer Ansicht nach sämtliche Kriterien für eine Realteilung erfüllt wurden, kam es im Jahr 2005 zu keinem Tausch in ertragsteuerlichen Sinn. Auch wenn der Vertrag vom 2.6.2005 als „Tauschvertrag“ titulierte wurde, so hängt die rechtliche Qualifikation eines Vertrages nicht von der Bezeichnung, sondern vom Inhalt der Vereinbarung ab (vgl OGH, 40b143/80). Ein Tauschvertrag iSd § 1045 ABGB ist rechtlich einem Realteilungsvertrag gleichzusetzen (vgl VwGH vom 29.1.1996, 94/16/0039 und VwGH 4.12.2003, 2003/16/0108).

Beweiswürdigung

In dem oben erwähnten Einkommensteuerbescheid stuft die Behörde die Aufteilung der Grundstücke im Jahr 2005 als Tausch ein. Einzig und allein wurde argumentiert, dass für die Grundstücke zwei Einheitswertbescheide vorliegen und dementsprechend keine wirtschaftliche Einheit vorliegen soll.

Wie oben bereits beschrieben, ist ein gemeinsamer Einheitswertbescheid nur ein Indiz für eine gemeinsame wirtschaftliche Einheit. Tatsächlich ist für die Beurteilung einer Realteilung bzw. eines Tausches jedoch die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausschlaggebend. Dabei ist die allgemeine Verkehrsauffassung, die örtliche Gewohnheit und auch die Zweckbestimmung entscheidend.

Das Finanzamt ist bei der steuerlichen Beurteilung nicht vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt ausgegangen, sondern hat sich von der Bezeichnung des Vertrages leiten lassen.

*Voraussetzung für eine Realteilung ist weiters, dass kein „Spitzenausgleich“ (Abfindung mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern) geleistet wird (vgl VwGH vom 28.11.2002, 2000/13/0155). Zu solchen Ausgleichszahlungen ist es zwischen Fr. ***Bf1*** und ihrer Schwester Fr. ***T*** auch nie gekommen, sodass auch dieser Umstand für eine Realteilung spricht.*

Wie vom VwGH mehrfach judiziert, sind für die ertragsteuerliche Beurteilung die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zugrunde zu legen.“

Der Beschwerde wurden auch Auszüge des vom Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder veröffentlichten Immobilienpreisspiegels beigelegt, welche belegen sollten, dass das Finanzamt die Anschaffungskosten der getauschten Grundstücke nicht mit den realen gemeinen Werten angesetzt habe. Grundsätzlich bleibt die Beschwerdeführerin bei ihrer Einschätzung, dass im gegenständlichen Fall eine Realteilung vorliege und beantragte eine entsprechende Abänderung des bekämpften Einkommensteuerbescheides im Sinne der Beschwerde und in einem Eventualantrag zumindest eine betragsmäßig korrekte Berechnung der Tauschwerte.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 2.5.2017 wurde der Beschwerde vom Finanzamt teilweise Folge geleistet, indem bei der Berechnung der Wertansätze für die getauschten Grundstücke die vom Steuerberater übermittelten Ansätze aus den Immobilienpreisspiegeln herangezogen worden sind.

Als Begründung zur Beschwerdeverentscheidung wurde vom Finanzamt folgendes ausgeführt:

*„Laut dem dargestellten Sachverhalt hat Frau ***Bf1*** die Liegenschaft mit der EZ ***27xx*** KG ***KG*** sukzessive erworben.*

*Der erste Teilerwerb geschah mit dem Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 10.07.1986, der mit dem Tod des Vaters am ***TM***.2003 wirksam wurde. Bei diesem Teil der Liegenschaft handelt es sich um ein Altgrundstück. Da das Grundstück 831 m² groß war und Frau ***Bf1*** die Hälfte des Grundstückes geerbt hat, sind die Einkünfte von 415,50 m² nach § 30 Abs. 4 Z 2 EStG zu ermitteln.*

Der zweite Teilerwerb erfolgte doch den Tauschvertrag vom 2.6.2005. Zur Abgrenzung einer Realteilung von einem Tauschvertrag ist auszuführen, dass beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt und es dadurch zu einer Steuerpflicht eines Tauschvorganges kommt. Für Realteilungen gibt es allerdings eine Ausnahme von dieser Steuerpflicht. Wenn ein im Miteigentum von zwei oder mehr Personen stehendes Grundstück in der Form geteilt wird, dass jedes Teilgrundstück nach der Teilung im Alleineigentum eines der bisherigen Miteigentümer steht, ist dieser Vorgang nämlich nicht als Tauschvorgang, sondern als Realteilung zu beurteilen.

Steuerneutralität der Realteilung ist allerdings nur dann gegeben, wenn mehrere Voraussetzungen erfüllt sind. Bei dem real zu teilenden Grundstück handelt es sich um eine bewertungsrechtliche (wirtschaftliche) Einheit, was durch das Vorliegen eines Einheitswertbescheides bindend bestätigt wird. Das Grundstück wird real zwischen zwei oder

mehreren Personen geteilt, sodass diese Personen nach der Realteilung anstelle der Quote als Miteigentümer einen Teil des Grundstücks im Alleineigentum haben. Es liegen keine Ausgleichszahlungen mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern vor.

Die Steuerneutralität einer Realteilung kommt wie erwähnt nur dann zum Tragen, wenn das Grundstück bewertungsrechtlich eine wirtschaftliche Einheit bildet. Für die Bildung einer bewertungsrechtlichen Einheit ist die räumliche Nähe nicht ausreichend, sondern es muss eine wirtschaftliche Einheit vorliegen. Was als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist wiederum nach den Vorschriften des BewG zu beurteilen. Aus praktischer Hinsicht kommt es darauf an, ob das real zu teilende Grundstück von einem Einheitswertbescheid umfasst wird. Mit dem Einheitswertbescheid wird nämlich bindend über das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit abgesprochen. Werden hingegen keine bewertungsrechtlichen Einheiten real geteilt, sondern wird das Miteigentum an einem Grundstück zugunsten des Alleineigentums an einem anderen Grundstück aufgegeben, liegt insoweit ein Steuerpflichtiger Tauschvorgang vor.

*Gemäß § 2 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 Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Gemäß § 2 Abs. 2 BewG kommen mehrere Wirtschaftsgüter als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören. Sowohl aus dem dargestellten Sachverhalt, als auch aus den behördlichen Ermittlungen hat sich ergeben, dass für die EZ ***23xx*** und die EZ ***27xx*** zwei unterschiedliche Einheitswertbescheide vorliegen (Einheitswertaktenzeichen ***001*** und ***002***).*

Zudem wurde dieser Vertrag vom 2.6.2005 im Grundbuch und gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern als Tauschvertrag bezeichnet und nicht etwa als Realteilungsvertrag.

Da somit keine Realteilung, sondern ein Tauschvorgang vorliegt, handelt es sich bei diesem Teil des Grundstückes um ein Neugrundstück, dessen Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG zu beurteilen sind. Stellt der Tausch einen Anschaffungsvorgang dar, sind als Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstücks der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks anzusetzen.

Der dritte Teilerwerb erfolgte durch den Tauschvertrag vom 3.6.2014. Dieser Tauschvertrag vom 3.6.2014 ist ein gesonderter Veräußerungs- und auch Anschaffungsvorgang. Bezüglich der am 3.6.2014 getauschten und der am 6.6.2014 verkauften 39 m² fällt somit zwei Mal die ImmoEst an.

Zum Tauschvertrag vom 3.6.2014 ist zu sagen, dass auch hier der letzte entgeltliche Erwerb nach dem 31.3.2002 (genau gesagt mittels Tauschvertrag vom 2.6.2005) erfolgte und es sich

daher auch bei diesem Grundstücksanteil um ein Neugrundstück handelt, dessen Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG zu ermitteln sind. Dabei ist als Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstücks der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks anzusetzen.

Zum Veräußerungsvorgang vom 6.6.2014 gilt als letzter entgeltlicher Erwerb der Tauschvorgang vom 3.6.2014. Die Einkünfte sind daher wiederum nach § 30 Abs. 3 EStG zu ermitteln.“

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage folgte das Finanzamt der Bescheidbeschwerde vom 5. April 201, indem es die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Grundstückswerte der Immobilienpreisspiegel übernommen hat.

Die Anschaffungskosten des Hälfteanteiles (EZ ***27xxx***) 2005 durch Tausch wurde folgendermaßen ermittelt:

Es sei der Wert des hingegebenen Grundstückes anzusetzen, dabei wurde ein ¼-Anteil der EZ 2317 hingegeben und der Hälfteanteil an EZ ***27xxx*** erhalten.

Als Anschaffungskosten für den Hälfteanteil EZ ***27xxx*** sei somit der Wert des hingegebenen ¼-Anteils EZ ***23xxx*** mit 267,75 m² anzunehmen. Laut dem Immobilienpreisspiegel 2005 im seien

€ 628,10 für sehr gute Lage pro m² anzusetzen. Der gemeine Wert des hingegebenen Grundstückes entspreche diesem Wert und stelle zugleich die Anschaffungskosten des Hälfteanteiles (EZ ***27xxx***) im Jahr 2005 dar.

Unter Berücksichtigung dieser geänderten Werte (als Veräußerungserlös sei der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen) wurden die Bemessungsgrundlagen vom Finanzamt wie folgt ermittelt:

Tausch 39 m² am 3.6.2014

Altvermögen (=unentgeltlich 50% von Vater)

39 m ² davon 50%		19,50 m ²
Veräußerungspreis/m ²	Euro	866,43
Veräußerungserlös	Euro	16.895,39
Anschaffungskosten für 50% der 39 m ²	Euro	-14.530,03
Veräußerungsgewinn 1 - Tausch	Euro	2.365,35

Neuvermögen (entgeltlicher Tausch 2.6.2005)

39 m ² davon 50%		19,50 m ²
Veräußerungspreis/m ²	Euro	866,43
Anschaffungskosten:		
gemeiner Wert des hingegebenen Grundstücks		
(Euro 628,10 x 267,75 m ²)	Euro	168.173,78
m ² –Fläche ***Bf1*** seit 2005		415,50
Anschaffungskosten/m ² (168.173,78 / 415,50)	Euro	404,75
Veräußerungserlös	Euro	16.895,39
Anschaffungskosten für 50% der 39 m ² (19,50 x 404,75)	Euro	7.892,63
Veräußerungsgewinn 2 - Tausch	Euro	9.002,76
ImmoESt Tausch 39 m ²	Euro	2.842,02
(2.365,35 + 9.002,76) x 25 %		

Verkauf am 6.6.2014

Altvermögen (=unentgeltlich 50% von Vater)		415,50 m ²
Neuvermögen durch Tausch 2014		39,00 m ²
Neuvermögen durch Tausch 2015		376,50 m ²
Gesamtfläche		831,00 m ²
Veräußerungserlös gesamt	Euro	720.000,00
Veräußerungserlös pro m ² (720.000 / 831,00)	Euro	866,43

Altvermögen

Veräußerungserlös	Euro	360.001,67
Anschaffungskosten	Euro	-309.601,43
Veräußerungsgewinn 1 (Verkauf)		50.400,24

Neuvermögen durch Tausch 3.6.2014

Veräußerungserlös	Euro	33.790,77
Anschaffungskosten	Euro	-33.790,77
Veräußerungsgewinn 2 (Verkauf)	Euro	0,00

Neuvermögen durch Tausch 2.6.2005

Anschaffungskosten/m ²	Euro	675,44
Veräußerungserlös	Euro	326.210,90
Anschaffungskosten (376,50 x 404,75)	Euro	-152.388,50
Veräußerungsgewinn 3 (Verkauf)	Euro	173.822,40
ImmoEST Verkauf	Euro	56.055,66
(50.400,24 + 0,00 + 173.822,40) x 25 %		
ImmoEST gesamt	Euro	58.897,68
(Tausch und Verkauf; 2.842,02 + 56.055,66)		

Am 31.07.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor, verwies darauf, dass bei Vorliegen zweier Einheitswertbescheide keine wirtschaftliche Einheit vorliegen könne, somit auch keine Realteilung möglich sei und beantragte die Beschwerde im Sinne der Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abzuweisen. Im Vorlageantrag wurde angemerkt, dass gegen die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vorgenommene Bewertung der Anschaffungskosten grundsätzlich keine Einwendungen bestehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall haben 1986 Herr Dr. ***Z*** und seine Gattin Frau ***Y*** die ihnen je zur Hälfte gehörige Liegenschaft EZ ***23xxx***, KG ***KG*** je zur Hälfte an ihre Töchter, Frau ***Bf1*** – die gegenständliche Beschwerdeführerin – und Frau ***T*** auf den Todesfall geschenkt. Herr Dr. ***Z*** ist am ***TM*** 2003 verstorben. Der ihm gehörige vorbezeichnete Liegenschaftsanteil wurde von der Beschwerdeführerin und Frau ***T*** je zur Hälfte angenommen. Ebenso wurde das im Eigentum von Herrn Dr. ***Z***

angrenzende Grundstück mit der EZ ***27xxx*** je zur Hälfte an die beiden Töchter im Rahmen der Verlassenschaftsabhandlung übertragen. Mit Schenkungsvertrag vom 02.06.2005 hat Frau ***Y*** ihren noch verbleibenden Hälfteanteil der Liegenschaft EZ ***23xxx*** an ihre Tochter Frau ***T*** übergeben.

Mit Tauschvertrag vom 2.6.2005 haben die beiden Schwestern einen Grundstückstausch beschlossen. Frau ***T*** übergab ihren Hälfteanteil der Liegenschaft EZ ***27xxx***, KG ***KG*** an die Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin ihrerseits übergab den ihr gehörigen Viertelanteil der Liegenschaft EZ ***23xxx***, KG ***KG*** an Frau ***T***. Mit diesem Tausch wurde die Beschwerdeführerin Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ ***27xxx*** und Frau ***T*** Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ ***23xxx***. Der Verkehrswert für den Hälfteanteil der EZ ***27xxx*** betrug laut Tauschvertrag € 125.000,00. Der Verkehrswert für den Viertelanteil der EZ ***23xxx*** betrug laut Tauschvertrag € 85.000,00. Ungeachtet des höheren Wertes des Hälfteanteils der EZ ***27xxx*** wurde im Tauschvertrag vereinbart, dass die Beschwerdeführerin keine Ausgleichszahlung an Frau ***T*** zu leisten hat.

Mit Tauschvertrag vom 3.6.2014 haben die Schwestern je 39 m² ihrer jeweils im Alleineigentum stehenden Liegenschaften getauscht. Auch in diesem Fall wurde eine Ausgleichszahlung ausdrücklich nicht vereinbart.

Mit Kaufvertrag vom 6.6.2014 hat die Beschwerdeführerin das in ihrem Alleineigentum stehende Grundstück EZ ***27xxx*** im Ausmaß von 831 m² um € 720.000,00 an einen fremden Dritten verkauft.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf den im Verfahrensgang angeführten Unterlagen, welche vom Finanzamt gemeinsam mit dem Vorlagebericht vorgelegt worden sind. An den vorgelegten Unterlagen und den im Vorhalteverfahren gemachten Angaben bzw. an den im Beschwerdeverfahren eingereichten Unterlagen bestehen keine Zweifel.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin eine steuerlich neutrale Realteilung oder einen steuerlich beachtlichen Grundstückstausch durchgeführt hat.

Nach dem Wortlaut des § 6 Z 14 lit a iVm § 30 Abs 1 letzter Satz EStG liegt beim Tausch von Wirtschaftsgütern jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor; dadurch kommt es auch zur Steuerpflicht eines Tauschvorganges. Nach diesen Tauschgrundsätzen würde auch ein Realteilungsvertrag iSd § 841 ABGB als Veräußerungsgeschäft potentiell der Steuerpflicht unterliegen. Für Realteilungen gibt es allerdings eine Ausnahme von der Steuerpflicht: Wenn ein im Miteigentum von zwei oder mehr Personen stehendes Grundstück in der Form geteilt wird, dass jedes Teilgrundstück nach der Teilung im Alleineigentum eines der bisherigen Miteigentümer steht (Realteilung), ist dieser Vorgang nämlich nicht als Tauschvorgang (und damit auch nicht als Anschaffung) zu beurteilen. Diese Grundsätze hat der VwGH bereits im Erkenntnis vom 22.6.1976, 529/74117 aufgestellt. Im Erkenntnis vom 28.11.2002, 2000/13/0155 hat der VwGH diese Grundsätze bestätigt, sodass im Ergebnis von einer ständigen Rechtsprechung auszugehen ist.

Auf Grund des § 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 Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen (Hinweis VwGH 25. 1. 1988, 86/15/0141, VwSlg 6285 F/1988), (VwGH 31. 10. 2000, 98/15/0032).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (Hinweis VwGH 13. 4. 1987, 85/15/0356) ist für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit iSd § 2 Abs 1 BewG die gemeinsame wirtschaftliche Zweckbestimmung maßgebend. Diese ist nach der Verkehrsanschauung zu beurteilen (VwGH 25. 2. 1991, 89/15/0064).

Auf den Willen des Eigentümers, Grundstücke als eine wirtschaftliche Einheit zu behandeln, kommt es nicht an, wenn diese Absicht in der Verkehrsanschauung – deren Beurteilung eine Rechtsfrage darstellt (Hinweis VwGH 25. 1. 1988, 86/15/0141) – keine Deckung findet (Hinweis *Gürsching/Stenger*, Bewertungsgesetz, Vermögenssteuergesetz Kommentar⁸ § 2 BewG Anm 51.3, § 33 BewG Anm 6; *Rößler/Troll*, Bewertungsgesetz und Vermögenssteuergesetz Kommentar¹⁵ § 2 BewG Anm 6); (VwGH 25. 2. 1991; VwGH 18. 2. 1999, 96/15/0054).

In *Urtz*, Immobiliensteuer: Die neue Immobiliensteuer Update 2013, S 16 heißt es dazu wörtlich: „*Was als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist wiederum nach den Vorschriften des BewG zu beurteilen (vgl § 2 BewG). Aus praktischer Hinsicht kommt es darauf an, ob das real zu teilende Grundstück von einem Einheitswertbescheid umfasst wird; mit dem Einheitswertbescheid wird nämlich bindend über das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit abgesprochen.*“

Der Unabhängige Finanzsenat hat in einer Entscheidung festgehalten, dass das Lagefinanzamt im Bewertungsverfahren festzustellen hat, ob eine wirtschaftliche Einheit gemäß § 2 Abs. 1 BewG vorliegt (UFSW 31.7.2003, RV/0302-W/03). Mit dem Einheitswertbescheid wird nämlich

bindend über das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit abgesprochen (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG, § 30 Rz 96). Werden hingegen keine bewertungsrechtlichen Einheiten real geteilt, sondern wird das Miteigentum an einem Grundstück zugunsten des Alleineigentums an einem anderen Grundstück aufgegeben, liegt insoweit ein steuerpflichtiger Tauschvorgang vor.

Entscheidend ist daher, ob die beiden Liegenschaften (EZ ***23xxx*** und EZ ***27xxx***) eine wirtschaftliche Einheit gemäß § 2 BewG bilden. Über die wirtschaftlichen Einheiten haben dabei die Lagefinanzämter in einer (unter anderem auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden) Weise abzusprechen (VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403). Dabei ist die Einheitsbewertung zum letzten dem Erwerb vorangegangenen Feststellungszeitpunkt maßgebend. Liegen demnach zwei unterschiedliche Einheitswertbescheide vor, ist nicht von einer wirtschaftlichen Einheit im Sinne des § 2 Abs. 1 BewG auszugehen.

Sowohl aus dem dargestellten Sachverhalt, als auch aus den behördlichen Ermittlungen hat sich ergeben, dass für die EZ ***23xxx*** und die EZ ***27xxx*** zwei unterschiedliche rechtskräftige Einheitswertbescheide vorliegen (Einheitswertaktenzeichen ***001*** und ***002***).

Aus diesem Grund und der Bindungswirkung der Einheitswertbescheide des Lagefinanzamts, welche Feststellungsbescheide darstellen, kann hier keine wirtschaftliche Einheit vorliegen. Somit ist auch eine Realteilung der Liegenschaften EZ ***23xxx*** und EZ ***27xxx*** nicht möglich.

Zum Einwand der Berufungswerberin, dass die zwei Grundstücke im Sinne einer wirtschaftlichen Zweckbestimmung eine wirtschaftliche Einheit (gemeinsame Nutzung der ungeteilten Gartenflächen) seien, wird darauf hingewiesen, dass dies nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen ist. Nach der Verkehrsauffassung sieht ein interessierter Käufer im gegenständlichen Fall zwei Grundstücke mit jeweils eigener Einlagezahl und jeweils eigenem Einheitswertbescheid. Beide Grundstücke sind als Bauland gewidmet und können dementsprechend unabhängig voneinander genutzt werden. Ob die Rasenfläche abgetrennt ist oder auch nicht, spielt bei einer potentiellen Kaufentscheidung keine Rolle, es kommt vielmehr auf die tatsächlichen Nutzungsmöglichkeiten an.

Somit handelte es sich im gegenständlichen Fall bei den strittigen Rechtsgeschäften um Erwerbe durch Tausch, welcher eine Anschaffung begründet. Wobei als Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstücks der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks anzusetzen ist.

Der Beschwerde konnte daher nur teilweise, betragsmäßig im Sinne der Grundstücksbewertung der Beschwerdeverentscheidung, stattgegeben werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Die ordentliche Revision wird zugelassen, da die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur bewertungsrechtlichen wirtschaftlichen Einheit zu § 2 Abs. 1 BewG iVm § 3 Abs 2 GrEStG ergangen ist und eine Judikatur zur Realteilung einer wirtschaftlichen Einheit iZm § 30 EStG 1988 noch nicht besteht.

Linz, am 20. Oktober 2021