

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johann Fischerlehner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Adresse***, vertreten durch ***Vertreter*** über die Beschwerde vom 12. März 2020 gegen den Bescheid des ***Finanzamt*** vom 14. Jänner 2020 betreffend Grunderwerbsteuer für die mit den Miteigentümern am 18.09.2019 geschlossenen Vereinbarungen über die Aufteilung der Liegenschaft EZ ***EZ***, KG ***KG*** ***Ort*** mit einer Gesamtfläche von 195.161 m² zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

BF1 und ***Bf1***, ***BF2***, ***BF3***, ***BF4*** waren zu je einem Fünftel-Anteil Miteigentümer der Liegenschaft EZ ***EZ***, KG ***KG*** ***Ort*** mit einer Gesamtfläche von 195.161 m².

Für diese Liegenschaft wurden vom ***Finanzamt*** folgende wirtschaftliche Einheiten festgestellt worden:

- Mit Bescheid vom 14.7.2016 zu Einheitswert-Aktenzeichen (EWAZ) ***EWAZ*** Land- und Forstwirtschaft + Wohnungswert (Lageadresse: ***Adresse***)
- ***EWAZ*** Unbebautes Grundstück
- ***EWAZ*** Unbebautes Grundstück
- ***EWAZ*** Geschäftsgrundstück (Lageadresse: ***Adresse***)

- ***EWAZ*** Einfamilienhaus (Lageadresse: ***Adresse***)

Die Grundstücke der wirtschaftlichen Einheiten der EWAZ ***EWAZ***, ***EWAZ***, ***EWAZ***, ***EWAZ*** sowie der wirtschaftlichen Einheit „Wohnungswert“ mit der Lageadresse ***Adresse*** wurden zum Grundvermögen gezählt. Die der wirtschaftlichen Einheit „Land- und Forstwirtschaft“ zugeordneten Grundstücken der EWAZ ***EWAZ*** gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen.

Nach der von den Miteigentümern am 18.09.2019 geschlossenen Vereinbarung war die Aufteilung der Liegenschaft bereits Gegenstand gerichtlicher Auseinandersetzungen zwischen den Miteigentümern (insbesondere auch im Hinblick auf die Vermessung). Nunmehr sollten die vor Gericht getroffenen Vereinbarungen zur Aufteilung der Liegenschaft umgesetzt werden.

„Im Punkt II. „Realteilung“ der zwischen den Miteigentümern getroffenen Vereinbarung vom 18.09.2019 heißt es:

*„1. Entsprechend der "Vermessungsurkunde Gesamt" (Beilage ./5) werden ob der Liegenschaft EZ ***EZ***, KG ***KG*** ***Ort****

*GST-Nr ***GST*** in die Teilflächen 10 und 14,
GST-Nr ***GST*** in dieses (Rest) und die Teilfläche 9,
GST-Nr ***GST*** in dieses (Rest) und in die Teilflächen 7 und 8,
GST-Nr ***GST*** in die Teilflächen 6, 13 und 15,
GST-Nr ***GST*** in dieses (Rest) und in die Teilfläche 5,
GST-Nr ***GST*** in dieses (Rest) und in die Teilfläche 1,
GST-Nr ***GST*** in dieses (Rest) und in die Teilflächen 2 und 3 sowie
GST-Nr .***GST*** in dieses (Rest) und in die Teilflächen 4, 11, 12, 16 und 17*

geteilt;

*Teilfläche 15 aus GST-Nr ***GST*** und Teilfläche 16 aus GST-Nr .***GST*** in GST-Nr ***GST*** der Liegenschaft EZ ***EZ*** KG ***KG*** ***Ort*** (**Gemeinde*** – Öffentliches Gut),*

*Teilfläche 17 aus GST-Nr .***GST*** in GST-Nr ***GST***,
Teilfläche 2 aus GST-Nr ***GST*** in GST-Nr ***GST***,
Teilfläche 8 aus GST-Nr ***GST*** in GST-Nr ***GST***,
Teilfläche 11 aus GST-Nr .***GST*** in GST-Nr ***GST*** und
Teilfläche 1 aus GST-Nr ***GST*** in GST-Nr ***GST****

einbezogen;

*Teilfläche 4 aus GST-Nr. ***GST*** und Teilfläche 5 aus GST-Nr. ***GST*** zum neuen GSTNr ***GST***,*
*Teilfläche 3 aus GST-Nr. ***GST*** und Teilfläche 12 aus GST-Nr. ***GST*** zum neuen GSTNr ***GST***, Teilfläche 9 aus GST-Nr. ***GST*** und Teilfläche 10 aus GST-Nr. ***GST*** zum neuen GST-Nr. ***GST***/2 sowie*
*Teilfläche 6 aus GST-Nr. ***GST*** und Teilfläche 7 aus GST-Nr. ***GST*** zum neuen GSTNr ***GST****

vereinigt und entsteht

aus Teilfläche 13 aus GST-Nr. ***GST*** das neue GST-Nr. ***GST*** sowie
aus Teilfläche 14 aus GST-Nr. ***GST*** das neue GST-Nr. ***GST***,

sodass nunmehr

*GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 7.612 m²,
GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 156 m²,
GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 5.301 m²,
GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 2.281 m²,
GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 2.041 m²,
GST-Nr .***GST*** ein Ausmaß von 1.153 m²,
GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 342 m²,
GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 513 m²,
GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 13.104 m²,
GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 3.394 m²,
GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 2.194 m²,
GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 17.324 m²,
GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 2.464 m² und
GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 1.149 m²
GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 1.873 m²*

aufweist und die GST-Nr ***GST*** und ***GST*** erlöschen.

Im Weiteren gelten die Bezeichnungen der Grundstücke in der neuen Form und im neuen Ausmaß.

*2. Die Herren ***BF*** übertragen ihre je 1/5 Anteile an den Grundstücken Nr. .***GST***,
 .***GST***, .***GST***, ***GST***/****GST***, ***GST***, ***GST***,
 GST/****GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***,
 GST, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***,
 GST, ***GST***, ***GST***/****GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***,*

GST, ***GST*** und ***GST***

an Frau ***BF*** und übernimmt diese im Wege der Realteilung die je 1/5 Anteile der Herren ***BF*** an den vorangeführten Grundstücken in ihr Eigentum, sodass Frau ***BF*** insgesamt Alleineigentümerin dieser Grundstücke ist.

3. Im Gegenzug dafür überträgt Frau ***BF*** ihre 1/5 Anteile an den Grundstücken

.***GST***, .***GST***/**GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST*** und ***GST***

zu gleichen Teilen an die Herren ***BF*** und übernehmen diese im Wege der Realteilung sohin jeweils 1/20 Miteigentumsanteile von Frau ***BF*** an den vorangeführten Grundstücken in ihr Eigentum, sodass die Herren ***BF*** insgesamt zu je 1/4 Anteilen Eigentümer dieser Grundstücke sind. Im Folgenden werden die Grundstücke .***GST***, .***GST***/**GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST*** und ***GST*** „betriebliche Grundstücke“ genannt.

Für die Grundstücke gemäß diesem Vertragspunkt wird die Eröffnung einer neuen EZ in der KG ***KG*** ***Ort*** beantragt.

4. Die in den vorgenannten Punkten 2. und 3. angeführten Grundstücke werden im folgenden „Realteilungsobjekte“ genannt.

5. Die Übergabe und Übernahme der Realteilungsobjekte mit allen Rechten und Pflichten, wie sie die Veräußerer bisher besessen und benützt haben oder zu besitzen und benützen berechtigt waren, in den tatsächlichen Besitz und Genuss der jeweiligen Erwerber erfolgt mit Vertragsunterfertigung, sodass sie von diesem Zeitpunkt an auch Gefahr und Zufall sowie sämtliche von den erworbenen Realteilungsobjekten zu entrichtenden öffentlichen Abgaben und sonstigen Lasten zu tragen haben.

6. Die Vertragsparteien sind in Kenntnis der Realteilungsobjekte. Sie verzichten daher wechselseitig auf sämtliche Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche. Die Vertragsparteien sind in Kenntnis der grundbücherlichen Lasten und übernehmen diese in ihre jeweilige Duldungsverpflichtung. Weiters sind die Vertragsparteien in Kenntnis des außerbücherlichen Fruchtgenussrechts der ***BF*** KG zu Lasten der in weiterer Folge im Miteigentum der Herren ***BF*** stehenden Grundstücke. Dieses außerbücherliche Fruchtgenussrecht bezieht sich nicht auf die in weiterer Folge im Alleineigentum von Frau ***BF*** stehende EZ ***EZ*** KG ***KG*** ***Ort***.

7. Festgehalten wird, dass die Anteile an der Agrargemeinschaft ***Ort*** auf die Herren ***BF*** übergehen. Die gemäß Punkt 3 neu zu eröffnende EZ wird Stammsitzliegenschaft an der Agrargemeinschaft ***Ort***. Frau ***BF*** verpflichtet sich alle zur Änderung der Stammsitzliegenschaft bzw. der Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft ***Ort*** notwendigen Erklärungen - auch mehrmals - abzugeben.“

Aus der Datenbank des Grundbesitzinformationssystems geht laut der belangten Behörde hervor, dass bei der Übertragung der Grundstücke zwischen den Miteigentümern mit Vereinbarung vom 18.09.2019 nicht nur Grundstücke einer wirtschaftlichen Einheit übertragen worden sind, sondern Grundstücke mehrerer wirtschaftlicher Einheiten.

Über die Verkehrswerte der Grundstücke wurden seitens der Parteien Gutachten vorgebracht:

- Kurzgutachten vom 15.03.2018 über den Verkehrswert des Gst. NEU ***GST***
- Kurzgutachten vom 15.03.2018 über den Verkehrswert der Gst. ***GST*** und ***GST***
- Verkehrswertgutachten betreffend Betriebsbaugrundstücke auf der Liegenschaft EZ ***EZ***, KG ***KG*** ***Ort***
- zwei Verkehrswertschätzungen vom April 2018 über Teile der Liegenschaften EZ ***EZ*** KG ***KG*** ***Ort***

(jeweils eines betreffend künftigen Besitz von Frau ***BF1*** und eines betreffend künftigen Besitz der Familien ***BF***)

Seitens der Parteien wurde für die gesamte Liegenschaft EZ ***EZ***, KG ***KG*** ***Ort*** ein Wert in Höhe von € 3.317.000,-- bekanntgegeben.

Von der Einheitsbewertung wurde dabei die Liegenschaft in der Weise bewertet, dass – wie bereits zuvor ausgeführt – auf der EZ ***EZ***, KG ***KG*** ***Ort*** mehrere wirtschaftliche Einheiten festgestellt worden sind.

Anhand der vorgelegten Gutachten (und in Zusammenhang mit der Vereinbarung vom 18.09.2019) wurde seitens der belangten Behörde für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen vor Aufteilung der Liegenschaft der Wert in Höhe von insgesamt € 1.250.980, -- festgestellt. Da die Miteigentümer vor Aufteilung zu je einem Fünftel-Anteil an der Liegenschaft beteiligt sind, beträgt der wertmäßige Anteil des einzelnen Miteigentümers am land- und forstwirtschaftlichen Vermögen jeweils € 250.196, --.

Der Wert des Grundvermögens hätte vor Aufteilung der Liegenschaft wertmäßig in Summe € 2.066.020, -- (Miteigentumsanteil 1/5 = € 413.204, --) betragen. Von der Einheitsbewertung für das Grundvermögen sind mehrere wirtschaftliche Einheiten festgestellt worden.

Nach der Aufteilung der Liegenschaft (mit Vereinbarung vom 18.09.2019) beträgt der Anteil von Frau ***BF*** wertmäßig in Summe € 867.000, -- und jener der Herren ***BF*** in Summe € 2.450.000, --.

Dabei erhielten sowohl die Herren ***BF*** als auch Frau ***BF*** mit Vereinbarung vom 18.09.2019 Grundstücke, die laut Einheitsbewertung mehreren wirtschaftlichen Einheiten zugeordnet waren.

Mithilfe der vorgelegten Gutachten wurde von der belangten Behörde eine wertmäßige Anteilsberechnung vorgenommen und dabei der neue (=nach Aufteilung der Liegenschaft) wertmäßige Anteil der einzelnen Miteigentümer am land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sowie am Grundvermögen festgestellt.

Der neue wertmäßige Anteil am land- und forstwirtschaftlichen Vermögen von Frau ***BF*** beträgt € 608.980,--, jener der Herren ***BF*** gemeinsam € 642.000,--.

Der neue wertmäßige Anteil am Grundvermögen von Frau ***BF*** beträgt wertmäßig € 258.020,--, jener der Herren ***BF*** in Summe € 1.808.000,-- (1/4-Anteil davon = € 452.000).

Aufgrund der Aufteilung der Liegenschaft haben die Herren ***BF*** (zusammen) als Gegenleistung für den (Mehr)Erwerb an mehreren wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens (vgl. Punkt II. der Vereinbarung vom 18.09.2019 mit der Auflistung der übergebenen Grundstücke sowie die Dateien der Datenbankabfragen im Grundbesitzinformationssystem betreffend Bewertung der Liegenschaft in mehrere wirtschaftlichen Einheiten) ihre früheren Miteigentumsanteile (jeweils ein Fünftel-Anteil) an der wirtschaftlichen Einheit „Wohnungswert“ mit der Lageadresse ***Adresse*** (Wert: € 258.020,--; 1/5-Anteil: € 51.604,-) aufgegeben. Für diesen (Mehr)Erwerb der Herren ***BF*** wurde Ihnen jeweils entsprechend ihrem erworbenen Anteil Grunderwerbsteuer vorgeschrieben (Bescheide vom 14.01.2020).

Frau ***BF*** gab als Gegenleistung für den (Mehr)Erwerb des Alleineigentums an einem Teil der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke und für den Erwerb des Alleineigentums am Wohnhaus (wirtschaftliche Einheit „Wohnungswert“ mit der Lageadresse ***Adresse***) ihre Miteigentumsanteile an den übrigen wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens (Wert des Grundvermögens ohne Wohnungswert für ***Adresse***: € 1.808.000,--; 1/5 Anteil: € 361.600,--) auf und übergab zudem auch einen Teil der zuvor in ihrem Miteigentum (Fünftel-Anteil) stehenden land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke (Wert der von Frau ***BF*** an die Herren ***BF*** übertragenen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke: € 642.000,--; 1/5 Anteil: € 128.400,--). In Summe beträgt der Wert der von Frau ***BF*** an die Herren ***BF*** übertragenen Grundstücke daher € 490.000,--.

Ausgehend von dieser Bemessungsgrundlage wurde der beschwerdeführenden Partei Grunderwerbsteuer vorgeschrieben (Bescheid vom 14.01.2020).

[...]

In der nach Fristverlängerungsansuchen vom 10. Februar 2020, eingelangt am 12. Februar 2020 (beantragte Fristverlängerung bis 15. März 2020) eingebrachten Bescheidbeschwerde vom 11. März 2020, eingelangt am 13. März 2020 beantragte die beschwerdeführende Partei begehren die Kürzung der festgesetzten Grunderwerbsteuer von insgesamt EUR 17.150,00 (jeweils EUR 4.287,50 aufgrund der Vereinbarung vom 18.09.2019 mit Herrn ***BF2***, Herrn ***Bf1***, Herrn ***BF*** ***BF*** und Herrn ***BF*** ***BF***) auf insgesamt EUR 5.452,58 (davon wieder jeweils EUR 1.363,15 aufgrund der Vereinbarung vom 18. September 2019 mit Herrn ***BF2***, Herrn ***Bf1***, Herrn ***BF*** ***BF*** und Herrn ***BF*** ***BF***) mit der Begründung:

„I. Grundlagen

An der Liegenschaft EZ ***EZ*** Grundbuch ***KG*** ***Ort*** (nachfolgend „EZ ***EZ***“) waren Frau ***BF1*** und die Herren ***BF2***, ***Bf1***, ***BF*** ***BF*** und ***BF*** ***BF*** zu gleichen Teilen beteiligt.

Die EZ ***EZ*** besteht einerseits aus land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen, andererseits aus betrieblich genutzten Flächen (z.B. Sägewerk, Zimmerei, Schlosserei, etc.). Während Fr. ***BF*** seit jeher die land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen bewirtschaftete, waren die Herren ***BF*** federführend mit der Bewirtschaftung der betrieblichen Teile befasst (dies kann im Bedarfsfall bspw. durch Einvernahme der o.a. Personen auch bestätigt werden).

Um auch eine entsprechende rechtliche Trennung zwischen Frau ***BF*** und den Herren ***BF*** herbeizuführen, wurde seit dem Jahr 2001 eine Aufteilung der EZ ***EZ*** angestrebt, wonach

- Fr. ***BF*** den land- und forstwirtschaftlich genutzten Teil und
- die Herren ***BF*** den betrieblichen Teil

in das jeweilige rechtliche Eigentum übernehmen sollten.

Im Ergebnis wurde zwischen den vorstehend genannten Personen in weiterer Folge die Vereinbarung vom 18.09.2019 geschlossen, in der die Realteilung der EZ ***EZ*** urkundlich vereinbart wurde. Diese sollte dergestalt erfolgen, dass die als betrieblich gekennzeichneten Grundstücke in das gleichteilige Miteigentum der Herren ***BF*** und die als Land- und

Forstwirtschaft gekennzeichneten Grundstücke in das Alleineigentum von Frau ***BF*** übergehen sollten.

Im Rahmen der diesbezüglichen Abgabenerklärung zur Grunderwerbsteuer wurde von der Begünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG für die Realteilung der gegenständlichen

Liegenschaft Gebrauch gemacht und dem Finanzamt die diesbezüglichen Berechnungen/Rechtsgrundlagen/Unterlagen offengelegt.

In den Grunderwerbsteuerbescheiden vom 14.01.2020 wurde schließlich die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 2 GrEStG versagt und in der Begründung ausgeführt, dass mit der Realteilung eine Teilung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten erfolgte und die Begünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG aus diesem Grund nicht anwendbar sei. Dieser Beurteilung kann aus nachstehenden Gründen nicht gefolgt werden:

II. Anwendbarkeit der Befreiungsvorschrift gem. § 3 Abs. 2 GrEStG für Grundstücke/wirtschaftliche Einheiten

Die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG lautet wie folgt: „Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt, so wird die Steuer nicht erhoben, soweit der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist.“

Fraglich ist in diesem Zusammenhang zunächst, ob die gegenständlich zu teilende EZ ***EZ*** als „ein Grundstück“ iSd § 3 Abs. 2 GrEStG zu werten ist. Die Frage stellt sich insbesondere vor dem Hintergrund, als in der EZ ***EZ*** mehrere Kataster-Parzellen zusammengefasst sind.

Nach Arnold/Bodis gilt „[a]ls „Grundstück iSd § 3 Abs. 2 GrEStG [...] nicht bloß die einzelne Grundstücksparzelle, das ist der im Grundkataster mit einer besonderen Nummer bezeichnete Teil der Erdoberfläche, sondern die Liegenschaft, das sind alle in einem Grundbuchkörper (Grundbucheinlage) zusammengefassten Parzellen“ (siehe Arnold/Bodis, GrEStG-Kommentar, § 3 Rz 197).

Dies deckt sich auch mit der Definition des Grundstücksbegriffs i.S. einer historischen Interpretation des GrEStG: Jedenfalls im ursprünglichen Text des GrEStG war der Begriff des Grundstücks im Sinne des deutschen bürgerlichen Rechts zu verstehen (dazu VfGH 10.03.1993, B371/92), nach dem jedes Grundstück im Grundbuch eine besondere Stelle erhält ("Grundbuchsblatt", § 3 Grundbuchsordnung, RGBL. 139/1897 idF RGBL. I 1073/1935). Diesem Begriff entspräche die im österreichischen Grundbuchsrecht als "Grundbuchkörper" bezeichnete rechtliche Einheit (§ 3 Grundbuchgesetz, BGBl. 39/1955), die ihrerseits aus einem oder mehreren Grundstücken (Parzellen) bestehen kann (§ 5 Allgemeine Grundbuchslegungsgesetz, BGBl. 2/1930), welche im Grenz- oder Grundsteuerkataster mit einer eigenen Nummer bezeichnet sind (§7a Vermessungsgesetz, BGBl. 306/1968 idF 238/1975).

Bezieht sich ein Teilungsvorgang auf mehrere Grundbuchskörper, können diese – nach Arnold/Bodis- nur dann als „ein Grundstück“ iSd § 3 Abs. 2 GrESt angesehen werden, wenn diese eine wirtschaftliche Einheit bilden (siehe Arnold/Bodis, GrEStG-Kommentar, § 3 Rz 197).

Im Ausgangsfall ist lediglich ein einziger Grundbuchskörper, nämlich die EZ ***EZ***, von der Realteilung betroffen, weshalb von der Anwendbarkeit der Regelung des § 3 Abs. 2 GrEStG auszugehen ist. Die von Seiten des Finanzamtes aufgeworfene Frage der wirtschaftlichen Einheit stellt sich vor diesem Hintergrund somit gar nicht erst: Das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit wäre für die Anwendbarkeit der Begünstigung vielmehr nur dann erforderlich, würden in die Teilung auch Grundstücke/Grundstücksteile außerhalb der EZ ***EZ*** Eingang finden; dies ist aber gerade nicht der Fall. Ob innerhalb eines abgeschlossenen Grundbuchkörpers dagegen eine wirtschaftliche Einheit vorliegt oder nicht, ist - den o.a. Ausführungen von Arnold/Bodis zufolge -jedoch gerade keine Anwendungsvoraussetzung für die Begünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG.

III. Keine Begünstigungsbeschränkung bei rechtlicher Teilung zur Herstellung der bereits bestehenden wirtschaftlichen Verhältnisse

Dass die von Seiten des Finanzamtes im Ausgangsfall vertretene Rechtsansicht auch mit den Grundsätzen des Verfassungsrechtes nicht in Einklang zu bringen ist, zeigt bereits die Rechtsprechung des VfGH vom 10.03.1993 (B371/92):

In diesem Judikat hält der VfGH explizit fest, dass eine dem Gleichheitssatz widersprechende Ungleichbehandlung vorliegen würde, wenn die Begünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG für die Auflösung einer rechtlichen Einheit versagt wird, die bloß mit dem Zweck vorgenommen wird, die (rechtlichen) Eigentumsverhältnisse an einer Liegenschaft mit einer bereits erfolgten wirtschaftlichen Trennung in Übereinstimmung zu bringen.

Genau diese Überlegung liegt jedoch dem Ausgangssachverhalt zu Grunde: Der wesentliche Hintergrund der Teilung der EZ ***EZ*** (=Auflösung der rechtlichen Einheit) ist - wie dem Sachverhalt in Pkt. I. entnommen werden kann - nämlich darin gelegen, die rechtlichen Eigentumsverhältnisse an der EZ ***EZ*** mit den tatsächlich seit eh und je bestehenden wirtschaftlichen Nutzungsverhältnissen - nämlich der Nutzung des landwirtschaftlichen Teils durch Frau ***BF*** bzw. der Nutzung des betrieblichen Teils durch die Herren ***BF*** – in Einklang zu bringen.

Anders ausgedrückt, wurde mit der Realteilungsvereinbarung nur jener formalrechtliche Zustand hergestellt, der in wirtschaftlicher Betrachtung bereits seit jeher bestanden hat. Eben solche Vorgänge sollen - der VfGH-Rechtsprechung zufolge -

aber gerade unabhängig vom Vorliegen wirtschaftlicher Einheiten einer Begünstigung gem. § 3 Abs. 2 GrEStG zugänglich sein.“

Mit den Beschwerdeentscheidungen vom 19. Mai 2020 wurde die gegenständliche Bescheidbeschwerde mit folgender Begründung abgewiesen:

„Unbestritten ist, dass die Befreiungsbestimmung gemäß § 3 Abs 2 GrEStG nur dann zur Anwendung kommt, wenn eine wirtschaftliche Einheit, die mehreren Miteigentümern gehört, real aufgeteilt wird.

Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit hat dabei im Grunderwerbsteuerrecht die gleiche Bedeutung wie im Bewertungsgesetz. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, wird von den Lagefinanzämtern im Bewertungsverfahren bestimmt.

*Das ***Finanzamt*** ist an die Feststellungen der Lagefinanzämter gebunden (VwGH vom 09.07.1992, 91/16/0119).*

Gemäß § 2 Abs 1 BewG ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten.

*Das ***Finanzamt*** hat für den aus einer Vielzahl von Grundstücken bestehenden Grundbuchkörper EZ ***EZ*** GB ***KG*** mehrere wirtschaftliche*

*Einheiten (wie im Bescheid ausgeführt) festgestellt und entsprechende Einheitswertbescheide erlassen (***EWAZ***, ***EWAZ*** und*

****EWAZ*** unbeb.Grdste, ***EWAZ*** GeschGrdst., ***EWAZ*** Einfamilienhaus).*

Die Entscheidung des VfGH vom 10.03.1993, B 371/92 betraf eine EZ mit nur einem Grundstück und ist daher für den vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Es bestätigt aber das Erfordernis der wirtschaftlichen Einheit, wenn sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke bezieht.“

Im Vorlageantrag vom 9. Juni 2020 wurde von einer weiteren schriftlichen Begründung wird abgesehen, da bereits die für die Beurteilung relevante Sachverhaltsdarstellung sowie der diesbezügliche Rechtsstandpunkt im Rahmen der vorgelegten Bescheidbeschwerde enthalten sei.

Im Vorlagebericht vom 21.12.2020 wurde von der belangten Behörde ergänzend ausgeführt:

„Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit es sich auf ein inländisches Grundstück bezieht. Zu den anderen Rechtsgeschäften im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG gehört auch ein Tauschvertrag (vgl. etwa VwGH 30.04.1999, 99/16/0111,0112). Der

Tausch ist nach § 1045 ABGB ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird.

Nach § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist bei einem Tausch Gegenleistung die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. Bei einer Realteilung im Sinne des § 841 ABGB erhält jeder Teilhaber an Stelle seines Anteiles am Rechte einen Anteil der bisherigen gemeinschaftlichen Sache zu alleinigem Recht. Da jeder der Teilhaber sein Anteilsrecht an jenen Sachteilen aufgibt, die dem anderen zugewiesen werden, ist die Teilung als Veräußerungsgeschäft anzusehen. Der Teilungsvertrag ist daher rechtlich dem Tauschvertrag iSd § 1045 ABGB gleichzusetzen. Die Realteilung einer Liegenschaft kann aus grunderwerbsteuerlicher Sicht als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen angesehen werden. Die Realteilung stellt damit einen Erwerbsvorgang im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes dar (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, zu § 1 GrEStG 1987, Rz 197 mit Verweis auf VwGH-Rechtsprechung). Erfolgt die Aufteilung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten in der Weise, dass jeder der Beteiligten Alleineigentümer an einer wirtschaftlichen Einheit wird, so liegt ein Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten vor, der als Grundstückstausch nach § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG zu versteuern ist (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, zu § 1 GrEStG 1987, Rz 195 mit Verweis auf VwGH bzw. zu § 3 GrEStG 1987, Rz 120 und Arnold/Bodis, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, zu § 3 GrEStG 1987, Rz 188ff und die darin jeweils angeführte VwGH- Rechtsprechung).

Erwirbt bei der Realteilung ein Miteigentümer den Anteil seines Miteigentümers zur Gänze, so liegt keine Teilung vor. Da nach der formalrechtlichen Betrachtungsweise der Austausch von Miteigentumsanteilen gegen Alleineigentum eine Mehrheit von Erwerbsvorgängen in sich schließt, eine Teilung aber nicht als „Erwerb“ empfunden wird, wurde mit dem GrEStG 1940 die Begünstigung geschaffen, dass die Steuer nicht erhoben werden soll, soweit der Wert des Teilgrundstücks, das der einzelne Teilungswerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist. Diese Begünstigung wurde im

GrEStG 1955 (mit Adaptierungen) beibehalten und im GrEStG 1987 fortgesetzt. Die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG gilt dabei nur für Teilungsverträge, mit denen eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird. Werden hingegen mehrere wirtschaftliche Einheiten geteilt, so kann nicht von der Teilung eines Grundstücks der Fläche nach, sondern nur von einer Vermögensauseinandersetzung schlechthin gesprochen werden. § 3 Abs. 2 GrEStG kann daher auf die körperliche Teilung eines Grundkomplexes, der nach dem Bewertungsrecht in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, nicht angewendet werden, auch dann nicht, wenn die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten räumlich in unmittelbarer Verbindung stehen. Was als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu beurteilen (Arnold/Bodis, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, zu § 3 GrEStG 1987, Rz 188ff).

Da die flächenmäßige Teilung eines im Miteigentum stehenden Grundstücks rechtlich als Tauschvertrag iSd § 1045 ABGB anzusehen ist, haben auf den Teilungsvertrag auch die für den Tauschvertrag geltenden Bestimmungen des § 4 Abs. 3 und § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG Anwendung zu finden. Die Steuer ist sowohl vom Werte der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen, wobei als Gegenleistung die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles gilt.

Beim Grundstückstausch liegen zwei steuerpflichtige Erwerbsvorgänge vor, wobei unter Gegenleistung für das erworbene Grundstück jeweils das in Tausch gegebene Grundstück zu verstehen ist. Tauschgrundstücke, die für die im Tauschweg erworbenen Grundstücke hingegeben werden, sind daher nicht Gegenstand des Erwerbsvorganges, sondern Gegenleistung für den Erwerb.

Beim Grundstückstausch ist für die Wertermittlung grundsätzlich der gemeine Wert (Verkehrswert) maßgebend, da beim Grundstückstausch die Grunderwerbsteuer vom Wert des als Gegenleistung hingegebenen Grundstücks zu berechnen ist (Arnold/Bodis, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, zu § 3 GrEStG 1987, Rz 203ff).

Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nachgeteilt, so wird die Steuer gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG nicht erhoben, soweit der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist.

Die Tatbestände des § 3 GrEStG und kraft gesetzlicher Anordnung von der Besteuerung ausgenommen. Die darin enthaltenen Rechtsvorgänge bleiben grundsätzlich steuerbar, sind allerdings infolge der ausdrücklichen Befreiung steuerfrei.

Die Ausnahmebestimmungen stellen die jeweiligen Rechtsvorgänge ganz oder teilweise steuerfrei. Es ist zwischen Befreiungen iS, die den Rechtsvorgang insgesamt befreien, und Begünstigungen, die den Rechtsvorgang nur in einem bestimmten Ausmaß bzw. bis zu einem bestimmten Freibetrag freistellen, zu unterscheiden.

§ 3 Abs. 2 GrEStG sieht für bestimmte Teilungen von Grundstücken der Fläche nach eine Begünstigung in der Grunderwerbsteuer vor. Bei Vorliegen der Voraussetzungen kommt die Steuerbegünstigung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG der Höhe nach beschränkt zur Anwendung. Anknüpfungspunkt des § 3 Abs. 2 GrEStG ist ein mehreren Miteigentümern gehörendes Grundstück. Gemeint kann damit nur ein Grundstück iSd § 2 GrEStG sein. Eine faktische Einschränkung der Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmung ergibt sich aus dem Tatbestandsmerkmal der Teilung der Fläche nach.

Wie schon aus dem klaren Wortlaut des § 3 Abs. 2 GrEStG ersichtlich ist, bezieht sich die Begünstigung auf die Teilung eines einzigen Grundstückes (VwGH 20.08.1996, 96/16/0133).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt diese Befreiungsbestimmung nur für solche Fälle in Betracht, in denen eine einzige wirtschaftliche Einheit (iSd § 2 Abs. 1 BewG 1955) unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird.

Jede wirtschaftliche Einheit ist dabei 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 (vgl. § 2 Abs. 1 BewG).

Das Bewertungsgesetz unterscheidet dabei in § 18 BewG folgenden Vermögensarten:

- Land- und forstwirtschaftliches Vermögen*
- Grundvermögen*
- Betriebsvermögen*
- sonstiges Vermögen.*

Der Begriff des Grundstückes ist im Steuerrecht abschließend geregelt. So bestimmt § 2 Abs. 3 GrEStG im ersten Satz, dass für den Fall, als sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke bezieht, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, diese Grundstücke als ein Grundstück behandelt werden. Der im § 2 Abs. 3 GrEStG gebrauchte Begriff der "wirtschaftlichen Einheit" ist ein solcher des Bewertungsgesetzes. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit hat dabei im Grunderwerbsteuergesetz die gleiche Bedeutung wie im Bewertungsgesetz (VwGH 09.07.1992, 91/16/0119, 0120, VwGH 28.01.1993, 91/16/0114, 0115, VwGH 19.09.2001, 2001/16/0402).

Es sind daher auch mehrere Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes abgabenrechtlich als nur ein Grundstück anzusehen, sofern sie bei der Einheitswertfeststellung als eine wirtschaftliche Einheit bewertet wurden. Über die wirtschaftlichen Einheiten haben dabei die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abzusprechen. Im Hinblick auf die endgültige Bestimmung des Grundstücksbegriffes im Abgabenrecht ist eine Auslegung nach außersteuerlichen Regelungen - z.B. nach grundbuchsrechtlichen Bestimmungen - ausgeschlossen (vgl. UFS 28.11.2011, RV/0128-I/11 mwN und insbesondere auch den Verweis auf VwGH 19.09.2001, 2001/16/0402).

Wie im bisherigen Verfahren sowie auch in der obigen Sachverhaltsdarstellung bereits festgehalten wurde, hat das Lagefinanzamt im Rahmen einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abgesprochen, dass für die gegenständliche Liegenschaft mehrere wirtschaftliche Einheiten vorliegen. Gegenstand der laut Punkt II. der Vereinbarung vom 18.09.2019 als "Realteilung" bezeichneten Aufteilung war somit eine

Liegenschaft, bei der es sich nach den steuerlichen Bestimmungen nicht um eine einzige wirtschaftliche Einheit, sondern vielmehr mehrere wirtschaftliche Einheiten gehandelt hat. Damit kann die Begünstigungsbestimmung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG nicht zur Anwendung gelangen, da sich bereits nach dem Gesetzeswortlaut diese Begünstigung auf die Teilung eines (einzigen) Grundstückes bezieht und kommt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes diese Befreiungsbestimmung nur für Fälle in Betracht, in denen eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird.

Wird hingegen ein gemeinschaftliches Vermögen als ein Komplex mehrerer wirtschaftlicher Einheiten geteilt, so handelt es sich nicht um eine Sachteilung, sondern um einen Austausch einzelner Vermögensbestandteile (VwGH 20.08.1996, 96/16/0133). Im vorliegenden Sachverhalt wurde ein gemeinschaftliches Liegenschaftsvermögen aus mehreren wirtschaftlichen Einheiten in der Weise aufgeteilt, dass es bei den bisherigen Miteigentümern zu einem (Mehr)Erwerb von Anteilen an Grundstücken anderer wirtschaftlicher Einheiten bzw. (teilweise) zur Übertragung ins Alleineigentum kommt. Es liegt daher ein Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten vor, der als Grundstückstausch zu versteuern ist.

Des Weiteren ist festzuhalten, dass aufgrund der Tatsache, dass der VfGH in seinem Erkenntnis vom 10.03.1993 einen Sachverhalt zu beurteilen hatte, dem die Aufteilung einer (einzigen) wirtschaftlichen Einheit, bestehend aus einem (einzigen) Grundstück zugrunde lag, zweifelsohne nicht unterstellt werden kann, dass der VfGH bei der in diesem Erkenntnis getroffenen Aussage, die Begünstigung solle nicht versagt werden, „wenn die Auflösung der rechtlichen Einheit die Eigentumsverhältnisse bloß mit der bereits erfolgten wirtschaftlichen Trennung in Übereinstimmung bringt“, mehrere wirtschaftliche Einheiten vor Augen hatte. Im gegenständlichen Sachverhalt liegen mehrere wirtschaftliche Einheiten vor und können bereits aufgrund der unterschiedlichen Sachverhaltslage keine Schlüsse betreffend zitierter Aussage aus dem Erkenntnis des VfGH gezogen werden. Wie der UFS bereits in seiner Entscheidung vom 28.11.2011, RV/0128-I/11 zutreffend festgehalten hat, wurde vom VfGH in keiner Weise "festgestellt" und ausgesprochen, dass die Befreiungsbestimmung in § 3 Abs. 2 GrEStG jedenfalls auch auf den Fall der Aufteilung eines Grundbuchskörpers, der aus mehreren Parzellen besteht und der nach dem Bewertungsrecht in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, anzuwenden ist. Als verfassungsrechtlich unbedenklich beurteilte der VfGH hingegen die aus der VwGH-Rechtsprechung abgeleitete Rechtsansicht, dass "die körperliche Teilung eines Grundkomplexes, der nach dem Bewertungsrecht in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, nicht mehr nach § 7 Abs. 1 GrEStG begünstigt sein kann. Die für die Auseinandersetzung in Bezug auf mehrere Grundstücke entwickelte Rechtsprechung lässt sich jedenfalls auf die Teilung eines Grundbuchskörpers nicht übertragen, der aus einem einzigen Grundstück besteht." Die vom VfGH zum Ausdruck gebrachte Rechtsauffassung steht somit auch der VwGH-Rechtsprechung nicht entgegen. Dies zeigt schon der Leitsatz dieses VfGH-Erkenntnisses, der wie folgt lautet: "gleichheitswidrige Gesetzesauslegung durch Versagung der

Anwendung des Befreiungstatbestandes des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 für die flächenmäßige Aufteilung einer wirtschaftlichen Einheit". Mit dem Hinweis auf den VfGH lässt sich daher für den Fall der Aufteilung mehrerer wirtschaftlichen Einheiten die Anwendbarkeit dieser Begünstigungsbestimmung nicht argumentieren (vgl. auch UFS 28.11.2011, RV/0128-I/11 mwN).“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

BF1 und ***Bf1***, ***BF2***, ***BF3***, ***BF4*** waren zu je einem Fünftel-Anteil Miteigentümer der Liegenschaft EZ ***EZ***, KG ***KG*** ***Ort*** mit einer Gesamtfläche von 195.161 m².

Für diese Liegenschaft wurden vom ***Finanzamt*** folgende wirtschaftliche Einheiten festgestellt worden:

- Mit Bescheid vom 14.7.2016 zu Einheitswert-Aktenzeichen (EWAZ) ***EWAZ*** Land- und Forstwirtschaft + Wohnungswert (Lageadresse: ***Adresse***)
- ***EWAZ*** Unbebautes Grundstück
- ***EWAZ*** Unbebautes Grundstück
- ***EWAZ*** Geschäftsgrundstück (Lageadresse: ***Adresse***)
- ***EWAZ*** Einfamilienhaus (Lageadresse: ***Adresse***)

Die Grundstücke der wirtschaftlichen Einheiten der EWAZ ***EWAZ***, ***EWAZ***, ***EWAZ***, ***EWAZ*** sowie der wirtschaftlichen Einheit „Wohnungswert“ mit der Lageadresse ***Adresse*** wurden zum Grundvermögen gezählt. Die der wirtschaftlichen Einheit „Land- und Forstwirtschaft“ zugeordneten Grundstücken der EWAZ ***EWAZ*** gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen.

Nach der von den Miteigentümern am 18.09.2019 geschlossenen Vereinbarung war die Aufteilung der Liegenschaft bereits Gegenstand gerichtlicher Auseinandersetzungen zwischen den Miteigentümern (insbesondere auch im Hinblick auf die Vermessung). Nunmehr sollten die vor Gericht getroffenen Vereinbarungen zur Aufteilung der Liegenschaft umgesetzt werden.

„Im Punkt II. „Realteilung“ der zwischen den Miteigentümern getroffenen Vereinbarung vom 18.09.2019 heißt es:

„1. Entsprechend der "Vermessungsurkunde Gesamt" (Beilage ./5) werden ob der Liegenschaft EZ ***EZ***, KG ***KG*** ***Ort***

*GST-Nr ***GST*** in die Teilflächen 10 und 14,
GST-Nr ***GST*** in dieses (Rest) und die Teilfläche 9,
GST-Nr ***GST*** in dieses (Rest) und in die Teilflächen 7 und 8,
GST-Nr ***GST*** in die Teilflächen 6, 13 und 15,
GST-Nr ***GST*** in dieses (Rest) und in die Teilfläche 5,
GST-Nr ***GST*** in dieses (Rest) und in die Teilfläche 1,
GST-Nr ***GST*** in dieses (Rest) und in die Teilflächen 2 und 3 sowie
GST-Nr .***GST*** in dieses (Rest) und in die Teilflächen 4, 11, 12, 16 und 17*

geteilt;

*Teilfläche 15 aus GST-Nr ***GST*** und Teilfläche 16 aus GST-Nr .***GST*** in GST-Nr ***GST*** der Liegenschaft EZ ***EZ*** KG ***KG*** ***Ort*** (**Gemeinde*** – Öffentliches Gut),*

*Teilfläche 17 aus GST-Nr .***GST*** in GST-Nr ***GST***,
Teilfläche 2 aus GST-Nr ***GST*** in GST-Nr ***GST***,
Teilfläche 8 aus GST-Nr ***GST*** in GST-Nr ***GST***,
Teilfläche 11 aus GST-Nr .***GST*** in GST-Nr ***GST*** und
Teilfläche ***GST*** aus GST-Nr ***GST*** in GST-Nr ***GST****

einbezogen;

*Teilfläche 4 aus GST-Nr .***GST*** und Teilfläche 5 aus GST-Nr ***GST*** zum neuen GSTNr ***GST***,
Teilfläche 3 aus GST-Nr ***GST*** und Teilfläche 12 aus GST-Nr .***GST*** zum neuen GSTNr ***GST***, Teilfläche 9 aus GST-Nr ***GST*** und Teilfläche 10 aus GST-Nr ***GST*** zum neuen
GST-Nr ***GST*** sowie
Teilfläche 6 aus GST-Nr ***GST*** und Teilfläche 7 aus GST-Nr ***GST*** zum neuen GSTNr ***GST****

vereinigt und entsteht

*aus Teilfläche 13 aus GST-Nr ***GST*** das neue GST-Nr. ***GST*** sowie
aus Teilfläche 14 aus GST-Nr ***GST*** das neue GST-Nr. ***GST***,*

sodass nunmehr

GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 7.612 m²,
 GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 156 m²,
 GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 5.301 m²,
 GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 2.281 m²,
 GST-Nr ***GST***/2 ein Ausmaß von 2.041 m²,
 GST-Nr .***GST*** ein Ausmaß von 1.153 m²,
 GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 342 m²,
 GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 513 m²,
 GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 13.104 m²,
 GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 3.394 m²,
 GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 2.194 m²,
 GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 17.324 m²,
 GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 2.464 m² und
 GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 1.149 m²
 GST-Nr ***GST*** ein Ausmaß von 1.873 m²

aufweist und die GST-Nr ***GST*** und ***GST*** erlöschen.

Im Weiteren gelten die Bezeichnungen der Grundstücke in der neuen Form und im neuen Ausmaß.

2. Die Herren ***BF*** übertragen ihre je 1/5 Anteile an den Grundstücken Nr. .***GST***,
 .***GST***, .***GST***, ***GST***/**GST***, ***GST***, ***GST***,
 GST/**GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***,
 GST, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***,
 GST, ***GST***, ***GST***/**GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***,
 GST, ***GST*** und ***GST***

an Frau ***BF*** und übernimmt diese im Wege der Realteilung die je 1/5 Anteile der Herren
 BF an den vorangeführten Grundstücken in ihr Eigentum, sodass Frau ***BF***
 insgesamt Alleineigentümerin dieser Grundstücke ist.

3. Im Gegenzug dafür überträgt Frau ***BF*** ihre 1/5 Anteile an den Grundstücken
 .***GST***, .***GST***/**GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***,
 GST, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST*** und ***GST***

zu gleichen Teilen an die Herren ***BF*** und übernehmen diese im Wege der Realteilung
 sohin jeweils 1/20 Miteigentumsanteile von Frau ***BF*** an den vorangeführten

Grundstücken in ihr Eigentum, sodass die Herren ***BF*** insgesamt zu je 1/4 Anteilen Eigentümer dieser Grundstücke sind. Im Folgenden werden die Grundstücke .***GST***, .***GST***/****GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST***, ***GST*** und ***GST*** „betriebliche Grundstücke“ genannt. Für die Grundstücke gemäß diesem Vertragspunkt wird die Eröffnung einer neuen EZ in der KG ***KG*** ***Ort*** beantragt.

4. Die in den vorgenannten Punkten 2. und 3. angeführten Grundstücke werden im folgenden „Realteilungsobjekte“ genannt.

5. Die Übergabe und Übernahme der Realteilungsobjekte mit allen Rechten und Pflichten, wie sie die Veräußerer bisher besessen und benützt haben oder zu besitzen und benützen berechtigt waren, in den tatsächlichen Besitz und Genuss der jeweiligen Erwerber erfolgt mit Vertragsunterfertigung, sodass sie von diesem Zeitpunkt an auch Gefahr und Zufall sowie sämtliche von den erworbenen Realteilungsobjekten zu entrichtenden öffentlichen Abgaben und sonstigen Lasten zu tragen haben.

6. Die Vertragsparteien sind in Kenntnis der Realteilungsobjekte. Sie verzichten daher wechselseitig auf sämtliche Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche. Die Vertragsparteien sind in Kenntnis der grundbücherlichen Lasten und übernehmen diese in ihre jeweilige Duldungsverpflichtung. Weiters sind die Vertragsparteien in Kenntnis des außerbücherlichen Fruchtgenussrechts der ***BF*** KG zu Lasten der in weiterer Folge im Miteigentum der Herren ***BF*** stehenden Grundstücke. Dieses außerbücherliche Fruchtgenussrecht bezieht sich nicht auf die in weiterer Folge im Alleineigentum von Frau ***BF*** stehende EZ ***EZ*** KG ***KG*** ***Ort***.

7. Festgehalten wird, dass die Anteile an der Agrargemeinschaft ***Ort*** auf die Herren ***BF*** übergehen. Die gemäß Punkt 3 neu zu eröffnende EZ wird Stammsitzliegenschaft an der Agrargemeinschaft ***Ort***. Frau ***BF*** verpflichtet sich alle zur Änderung der Stammsitzliegenschaft bzw. der Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft ***Ort*** notwendigen Erklärungen - auch mehrmals - abzugeben.“

Aus der Datenbank des Grundbesitzinformationssystems geht laut der belangten Behörde hervor, dass bei der Übertragung der Grundstücke zwischen den Miteigentümern mit Vereinbarung vom 18.09.2019 nicht nur Grundstücke einer wirtschaftlichen Einheit übertragen worden sind, sondern Grundstücke mehrerer wirtschaftlicher Einheiten.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

Strittig ist, ob es im gegenständlichen Fall auf Grund einer Realteilung zu einer Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG) kommt.

Bei einer realen Teilung einer gemeinschaftlichen Sache erhält nach § 841 ABGB jeder Teilhaber an Stelle seines Anteiles am Recht einen Teil der bisher gemeinschaftlichen Sache zu alleinigem Recht (vgl. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403; 4.12.2003, 2003/16/0108).

Die Realteilung einer Liegenschaft kann als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen angesehen werden (vgl. VwGH 20.11.1956, 2639/54; 26.6.1963, 562/61; 26.3.1981, 15/3502/78; 4.12.2003, 2003/16/0108).

Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt, so wird gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG die Steuer nicht erhoben, soweit der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist.

Die Begünstigung setzt eine flächenmäßige Aufteilung von Grundstücken voraus und ist nur in jenem Umfang zu gewähren, in dem der Teilungspartner ein seinem bisherigen Miteigentumsanteil entsprechendes Flächenstück in sein Alleineigentum übertragen erhält. Jeder Mehrerwerb gegenüber dem bisherigen Miteigentumsanteil ist steuerpflichtig.

Die Steuerbefreiung kommt nur für Fälle in Betracht, in denen eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird (*Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 73 zu § 3 und die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH). Werden mehrere wirtschaftliche Einheiten geteilt, so kann nicht mehr von einer Teilung des Grundstückes der Fläche nach gesprochen werden, sondern ist von einer nicht mehr steuerbefreiten Vermögensauseinandersetzung auszugehen. Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG ist somit nur anzuwenden, wenn eine wirtschaftliche Einheit der Fläche nach geteilt wird (Realteilung). Als Grundstück im Sinne des § 3 Abs. 2 GrEStG gilt nicht bloß die einzelne Grundstücksparzelle, das ist der im Grundkataster mit einer besonderen Nummer bezeichnete Teil der Erdoberfläche, sondern die Liegenschaft, das sind alle in einem Grundbuchkörper zusammengefassten Parzellen. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke (Grundbuchkörper), die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so werden sie als ein Grundstück angesehen (§ 2 Abs. 3 GrEStG). Als Grundstücke im Sinne des § 3 Abs. 2 GrEStG ist daher auch eine Mehrheit von Grundbuchkörpern zu verstehen, wenn diese eine wirtschaftliche Einheit bilden. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist gemäß § 2 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG wird daher durch das

Vorliegen unterschiedlicher Eigentumsverhältnisse an den Grundstücken nicht ausgeschlossen, da entscheidend ist, ob die Grundstücke nach den Anschauungen des Verkehrs als wirtschaftliche Einheit zu gelten haben (vgl. VwGH 9.7.1992, 91/16/0119, 0120). Umgekehrt kann ein Grundbuchskörper wie im gegenständlichen Fall aus mehreren wirtschaftlichen Einheiten bestehen. Im Hinblick auf die endgültige Bestimmung des Grundstücksbegriffes im Abgabenrecht ist eine Auslegung nach außersteuerlichen Regelungen - z.B. nach grundbuchsrechtlichen Bestimmungen - ausgeschlossen (siehe VwGH 19.09.2001, 2001/16/0402).

Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit ist im Grunderwerbsteuergesetz nicht geregelt. Nach § 2 Abs. 1 BewG ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden, was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit hat dabei im Grunderwerbsteuerrecht die gleiche Bedeutung wie im Bewertungsgesetz. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, wird vom Lagefinanzamt im Bewertungsverfahren bestimmt. Das für die Erhebung der Grunderwerbsteuer zuständige Finanzamt ist an die Feststellungen des Lagefinanzamtes gebunden, wobei maßgebend der Einheitswert zum letzten dem Erwerb vorangehenden Feststellungszeitpunkt ist (VwGH 9.7.1992, 91/16/0119). Soweit die Beschwerde mit dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) vom 10.3.1993, B 371/92 begründet wird, ist zu bedenken, dass diesem Beschwerdefall ein anderer Sachverhalt zu Grunde lag. Hier ging es um die Aufteilung eines einzelnen Grundbuchskörpers, bestehend aus einer einzigen Parzelle. Bezogen auf diese Sachlage hat der VfGH eine Unanwendbarkeit der Befreiungsbestimmung bei der Realteilung eines Grundbuchskörpers, der aus einem einzigen Grundstück besteht, abgelehnt, wobei von ihm ausdrücklich offen gelassen wurde, ob es auf die Parzelle oder - wenigstens im Regelfall - auf den Grundbuchskörper ankommt (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 118 zu § 3 GrEStG 1987). Als verfassungsrechtlich unbedenklich beurteilte der VfGH hingegen die aus der VwGH- Rechtsprechung abgeleitete Rechtsansicht, dass *"die körperliche Teilung eines Grundkomplexes, der nach dem Bewertungsrecht in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, nicht mehr nach § 7 Abs. 1 GrEStG begünstigt sein kann. (.....). Die für die Auseinandersetzung in Bezug auf mehrere Grundstücke entwickelte Rechtsprechung lässt sich jedenfalls auf die Teilung eines Grundbuchskörpers nicht übertragen, der aus einem einzigen Grundstück besteht."* Vom VfGH wurde demzufolge in keiner Weise ausgesprochen, dass diese Befreiungsbestimmung jedenfalls auch auf den Fall der Aufteilung eines Grundbuchskörpers, der aus mehreren Parzellen besteht und der nach dem Bewertungsrecht in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, anzuwenden ist. Die vom VfGH zum Ausdruck gebrachte Rechtsauffassung steht somit der VwGH- Rechtsprechung nicht entgegen und vermag die davon abgeleitete Argumentation der beschwerdeführenden Partei nicht begründet zu stützen. Dies zeigt schon der "Leitsatz" dieses VfGH- Erkenntnisses, der wie folgt lautet: *"gleichheitswidrige Gesetzesauslegung durch Versagung der Anwendung des Befreiungstatbestandes des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 für die flächenmäßige Aufteilung einer*

wirtschaftlichen Einheit". Mit dem erfolgten Hinweis die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes lässt sich daher für den Fall der Aufteilung von zwei oder mehreren wirtschaftlichen Einheiten die Anwendbarkeit dieser Begünstigungsbestimmung nicht argumentieren (vgl. UFS 28.11.2011, RV/0128-I/11).

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zur Zulässigkeit der 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 Entscheidung orientiert sich an der zitierten Rechtsprechung der Höchstgerichte, sodass keine Rechtsfrage zu lösen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Linz, am 6. Juni 2023