



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H.Tr., Adresse, vertreten durch Notar.X, vom 28. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. April 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Laut Grundbuchsauszug waren M.T. mit seiner Ehefrau N.T., H.Tr und R.R. Miteigentümer der bebauten Liegenschaft in EZ X GB Y bestehend aus dem Gst 618/15 (berichtigte Grundstücksfläche 1.113 m<sup>2</sup>).

Deren Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum lauteten wie folgt:

Name	Miteigentumsanteile (verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung bzw. Autoabstellplatz)	Miteigentumsanteile gesamt
M.T.	147/1044 (W 1) + 14/1044 (AP 5)	161/1044
N.T.	147/1044 (W 1) + 14/1044 (AP 5)	161/1044

H.Tr	114/522 (W 2) + 14/522 (AP 6)	128/522
R.R.	105/522 (W 3) + 69/522 (W 4) + 57/522 (AP 7) + 2/522 (AP 8)	233/522

Mit Vermessungsurkunde vom 17. Juli 2007 wurde das in EZ X GB Y vorgetragene Gst 618/15 von bisher 1.113 m<sup>2</sup> geteilt in dieses von verbleibenden 665 m<sup>2</sup> und das neu gebildete Gst 618/37 von 448 m<sup>2</sup>. Mit einem Gutachten vom 7. Juli 2008 wurden die Nutzwerte für die drei Wohnungen, die beiden Garagen sowie die beiden Autoabstellplätze im Freien neu festgesetzt.

Unter Bezugnahme auf diese Vermessungsurkunde und das neue Nutzwertgutachten vereinbarten mit Realteilungs- und Wohnungseigentumsabänderungsvertrag vom 11. März 2009 M.T., N.T., H.Tr und R.R. unter Punkt III. Realteilung auszugsweise Folgendes:

"Das mit Vermessungsurkunde (.....) neu gebildete Gst 618/37 war aufgrund des bisher an der Liegenschaft bestehenden Wohnungseigentums als Zubehör dem KFZ- Abstellplatz Top 7 zugeordnet. Die Vertragsteile vereinbaren, das Wohnungseigentum an dieser Zubehörsfläche aufzuheben und das neu gebildete Gst 618/37 in das Alleineigentum von R.R. zu übertragen.

Dieser Wille der Vertragsteile wurde in der nunmehrigen Änderung des Nutzwertgutachtens berücksichtigt und das Wohnungseigentum an dieser bisherigen Zubehörsfläche zu AP 7 aufgehoben und diese Fläche als Allgemeinfläche gewidmet.

Die Vertragsteile kommen daher überein, das bisherige Gst 618/15 derart real zu teilen, dass

- a) das durch die Teilung neu gebildete Gst 618/37 von 448 m<sup>2</sup> Frau R.R., geb. 1940, in ihr Alleineigentum übernimmt und
- b) das Gst 618/15 von sodann 665 m<sup>2</sup> Herr M.T., geb. 1966, und Frau N.T., geb. 1966, zu je 74 + 8/390 Anteilen, Frau H.Tr, geb. 1974, zu 106 + 16/390 Anteilen und Frau R.R., geb. 1940, zu 98 + 3 + 3/390 Anteilen in ihr Miteigentum übernehmen.

Es übergeben und überlassen sohin:

- a) Herr M.T., geb. 1966, und Frau N.T., geb. 1966, ihre je 161/1044 Anteile und Frau H.Tr, geb. 1974, ihre 128/522 Anteile an dem neu gebildeten Gst 618/37 an Frau R.R., geb. 1940, die diesen Anteil übernimmt und somit aufgrund ihres bereits bestehenden Miteigentums zu 233/522 Anteilen Alleineigentümerin des Gst 618/37 wird,
- b) Frau R.R., geb. 1940, je 11409/203580 Anteile an Herrn M.T. und Frau N.T. und 13764/203580 Anteile an Frau H.Tr hinsichtlich der restlichen Liegenschaft in EZ X GB Y., bestehend aus Gst 618/15, sodass diese unter Berücksichtigung ihres jeweils bereits bestehenden Miteigentums sodann Miteigentümer am Gst 618/15 zu folgenden Anteilen sind:

- |          |                            |
|----------|----------------------------|
| aa) M.T. | zu 74 + 8/390 Anteilen     |
| bb) N.T. | zu 74 + 8/390 Anteilen     |
| cc) H.Tr | zu 106 + 16/390 Anteilen   |
| dd) R.R. | zu 98 + 3 + 3/390 Anteilen |

Die Vertragsteile übernehmen im Sinne des vorstehenden Absatzes die jeweils an sie übertragenen Liegenschaftsanteile in ihr jeweiliges Eigentum.

Die Vertragsteile erklären einvernehmlich, dass die wechselseitig übergebenen Liegenschaftsanteile vollkommen gleichwertig sind und der Verkehrswert der von ihnen jeweils übernommenen Liegenschaftsanteile dem Verkehrswerte der übergebenen ideellen Miteigentumsanteile an der Gesamtliegenschaft vor erfolgter Teilung vollkommen entsprechen. Von keinem der Vertragsteile ist daher eine Aufzahlung zu leisten.

Zur Einverleibung des Alleineigentums der Frau R.R. an GSt 618/37 wird dieses von EZ X GB Y. abgeschrieben und das Wohnungseigentum hinsichtlich dieses Grundstückes einvernehmlich aufgehoben."

Nach Punkt IX des Realteilungs- und Wohnungseigentumsabänderungsvertrages ist eine allenfalls zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbsteuer unbeschadet der gesetzlich angeordneten Solidarhaftung sämtlicher Vertragsteile allein von Frau R.R. zu tragen.

Außerdem wird darin ausgeführt, dass die gegenständliche Übertragung der Liegenschaftsanteile zur Teilung der bisherigen Gesamtliegenschaftsfläche der Fläche nach dient, sodass die Parteien die Befreiung der gegenständlichen Rechtserwerbe von der Grunderwerbsteuer iSd § 3 Abs. 2 GrEStG beantragen.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 14. April 2009 für den Rechtsvorgang "Realteilungs- und Wohnungseigentumsabänderungsvertrag vom 11. März mit R.R" gegenüber H.Tr. (im Folgenden: Bw) von der Tauschleistung in Höhe von 44.889,34 € die Grunderwerbsteuer mit 1.571,12 € fest. Dies mit folgender Begründung:

"Da keine Teilung der Fläche nach vorliegt, sondern ein Austausch von Anteilen, konnte der § 3 Abs. 2 Grunderwerbersteuergesetz keine Anwendung finden.

Gegenleistung: Verkehrswert Liegenschaft € 663.947,37, abgeleitet aus einem Anteilsverkauf, davon 13764/203580 Anteile."

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bekämpft die Steuervorschreibung ausschließlich dem Grunde nach im Wesentlichen mit der Begründung, dieser Rechtsvorgang sei gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG steuerbefreit, würden doch im gegenständlichen Fall die Anwendungsvoraussetzungen dieser Befreiungsbestimmung vorliegen, da aus einer wirtschaftlichen Einheit ein Grundstück real herausgeteilt werde, nämlich das GSt 618/37. Die wechselseitig übertragenen Liegenschaftsanteile seien nach der maßgeblichen Beurteilung der Vertragsteile gleichwertig. Der Verkehrswert der von ihnen nach erfolgter Teilung übernommenen Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile entspreche jeweils dem Verkehrswert der ideellen Miteigentumsanteile an der Gesamtliegenschaft vor erfolgter Teilung. Eine Aufzählung sei daher nicht vereinbart worden. Der Rechtsvorgang verwirkliche sohin genau den Zweck, den der Gesetzgeber mit der Befreiungsbestimmung § 3 Abs. 2 GrEStG verfolge, wonach Grunderwerbsteuer nicht anfallen solle, wenn eine Liegenschaft lediglich der Fläche nach geteilt werde und sämtliche Beteiligten an dieser wirtschaftlichen Einheit vor Teilung, sowie nach erfolgter Teilung, wenngleich real geteilt, wertmäßig mit dem selben Ergebnis beteiligt seien.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2009 begründete das Finanzamt wie folgt:

"Der § 3 Abs. 2 GrEStG normiert, dass ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt werden muss, um die Steuerfreiheit zu erlangen.

Im gegenständlichen Fall wird für einen Miteigentümer ein Grundstück in das Alleineigentum übertragen und bleibt der Miteigentümer weiterhin, wenn auch zu einem geringeren Anteil, Miteigentümer der übrigen Liegenschaft. Somit ist die Voraussetzung, nämlich die Teilung des Grundstückes der Fläche nach, nicht erfüllt und kann die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG nicht greifen.

Die Berufung war daher abzuweisen."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat außer in den Fällen des Abs. 1 die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Aus den Bestimmungen der §§ 279 Abs. 1 und 115 BAO ergibt sich aber nicht nur eine solche weite Entscheidungsbefugnis, sondern (überdies aus Gründen der Beachtung der materiellen Richtigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung) auch die Verpflichtung der Berufungsbehörde, aus einer erkannten Unrichtigkeit im Tatsachenbereich oder im Bereich der rechtlichen Beurteilung die entsprechenden Folgerungen zu ziehen und die Abänderung des von ihr als rechtswidrig erachteten Bescheides im Spruch ihrer Berufungsentscheidung in allen Belangen, somit auch in den unangefochtenen Punkten, vorzunehmen (Stoll, BAO. Kommentar, Band 3, Seite 2797f). Die Abänderungsbefugnis ("nach jeder Richtung") ist allerdings durch die Sache begrenzt. Daher darf eine Berufungsentscheidung nicht erstmals eine Abgabe vorschreiben (VwGH 25.11.1994, 92/17/0030, vom 13.3.1997, 96/15/0118) oder eine Person erstmals in die Schuldnerposition verweisen (z. B VwGH 25.11.1994, 92/17/0030, VwGH 28.2.2002, 2000/16/0317, VwGH 27.1.2005, 2004/16/0140).

Die Realteilung einer Liegenschaft kann aus grunderwerbsteuerlicher Sicht als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen angesehen werden (VwGH 19.9.2991, 2001/16/0402, 0403 und 4.12.2003, 2003/16/0108). Beim Tausch liegen zwei Erwerbsvorgänge zwischen den jeweiligen Tauschpartnern vor (VwGH 20.8.1996, 96/16/0133, vom 30.4.1999, 99/16/0111,0112). Die Realteilung stellt damit einen Erwerbsvorgang iS des GrEStG dar, der allerdings unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 GrEStG steuerbefreit ist.

Gemäß § 9 Z 4 GrEStG 1987 sind Steuerschuldner "bei allen übrigen Erwerbsvorgängen" (und damit auch beim Tausch) die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen. Diese mehreren Personen sind daher unmittelbar kraft dieser gesetzlichen Bestimmung Gesamtschuldner der

Grunderwerbsteuer. Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses in Abgabensachen steht der Abgabenbehörde (dem Gläubiger) die Wahl zu, ob sie alle Gesamtschuldner oder nur einzelne, im letzteren Fall welchen der Gesamtschuldner, die dieselbe Abgabe schulden, sie zur Leistung heranziehen will. Die Auswahl der zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldner, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einen Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und der Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner liegt im Ermessen der Behörde (VwGH 4.3.1999, 96/16/0221,0222). Das Gesetz räumt der Abgabenbehörde sohin einen Ermessensspielraum ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen hat. Solche Ermessensentscheidungen sind zu begründen (VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099). Es ist rechtswidrig, wenn die Gründe für die Heranziehung als Abgabenschuldner im Abgabenbescheid nicht genannt werden (VwGH 10.5.1984, 84/16/0061). Die Begründung hat die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Umstände und Erwägungen so weit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist. Haften wie im Streitfall gemäß § 9 Z 4 GrEStG gegeben für die Grunderwerbsteuer die beiden am jeweiligen Tauschvorgang beteiligten Personen als Gesamtschuldner, so darf sich die Abgabenbehörde im Rahmen ihres Ermessens nicht ohne sachgerechten Grund an jene Vertragspartei halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte (VwGH vom 23.6.1983, 16/3023/80, vom 27.10.1983, 82/16/0163, vom 23.2.1984, 82/16/0140, vom 24.5.1991, 90/16/0011, vom 24.11.1994, 89/16/0050 und vom 3.10.1996, 95/16/0068). Nur wenn Umstände vorliegen, die eine Gefährdung der Einbringlichkeit erkennen lassen, wird dies eine Vorschreibung an den Gesamtschuldner, der nach dem Innenverhältnis die Abgabe nicht tragen sollte, nahe legen (VwGH vom 24.5.1991, 90/16/0011, vom 31.10.1991, 90/16/0150 und vom 2.7.1992, 91/16/0071-0073 und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 20-23 zu § 9 GrEStG 1987).

Im Gegenstandsfall haben die Vertragsparteien in Punkt IX des Realteilungs- und Wohnungseigentumsabänderungsvertrages vom 11. März 2009 die ausdrückliche Vereinbarung getroffen, dass "*eine allenfalls zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbsteuer- unbeschadet der gesetzlich angeordneten Solidarhaftung sämtlicher Vertragsteile- Frau R.R. allein zu tragen hat*". Unter Beachtung der oben dargestellten Rechtslage kam dieser vertraglichen Festlegung im Rahmen der Ermessensentscheidung bei der Auswahl des Gesamtschuldners und damit bei der rechtlichen Beurteilung, welchem der potentiellen Gesamtschuldner die Steuer vorgeschrieben wird, entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Im bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid hat das Finanzamt die bei der

Auswahl des Gesamtschuldners getroffene Ermessensentscheidung in keiner Weise begründet, insbesondere wurden keine Gründe angeführt, die ein Abgehen von der im Innenverhältnis bestehenden vertraglichen Vereinbarung bedingt und damit die erfolgte Vorschreibung an H.Tr. als jener Gesamtschuldnerin, die eine allfällige Grunderwerbsteuer gerade nicht entrichten sollte, sachlich gerechtfertigt hätten. Auch für den Unabhängigen Finanzsenat ergeben sich keine Anhaltspunkte die dafür sprechen würden, dass die Einbringlichkeit der Abgaben bei R.R. gefährdet und nur mit Schwierigkeiten hereingebracht werden könnten. Diesbezüglich kann überdies ins Treffen geführt werden, dass R.R. die Alleineigentümerin der unbelasteten bzw. verwertbaren Liegenschaft EZ Z GB Y bestehend aus dem Gst 618/37 ist.

Bei der Entscheidung des Berufungsfalles war an Sachverhalt rechtlich zu würdigen, dass das Finanzamt im Rahmen der zu treffenden Ermessensentscheidung ohne erkennbaren und nachvollziehbaren Grund vom vertraglichen Innenverhältnis abgewichen und mit dem gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid der H.Tr. als jener Gesamtschuldnerin die Steuer vorgeschrieben hat, die nach Punkt IX des Realteilungs- und Wohnungseigentumsabänderungsvertrages die allfällige Grunderwerbsteuer gerade nicht tragen sollte. Durch die Heranziehung der Bw. als Steuerschuldnerin wurde das Ermessen nicht im Sinne des Gesetzes ausgeübt. Darin liegt eine gemäß § 289 Abs. 2 BAO zur Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides führende Rechtswidrigkeit, hielt sich doch das Finanzamt bei der vorgenommenen Steuerfestsetzung ohne dargelegten sachgerechten Grund an jene Gesamtschuldnerin, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerschuld nicht entrichten soll. Damit ist jedenfalls das Schicksal der Berufung bereits entschieden, darf doch durch eine Berufungsentscheidung nicht erstmals eine Abgabe vorgeschrieben bzw. eine andere Person in die Schuldnerposition verwiesen werden. Deshalb erübrigte sich eine rechtliche Auseinandersetzung mit dem alleinigen Berufungsvorbringen, der Rechtsvorgang sei gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG steuerbefreit; obiter dictum wird aber diesbezüglich auf die ho. Berufungsentscheidung vom 26. Mai 2010, RV/0023-I/10 verwiesen.

Aus den dargelegten Gründen war über die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. Mai 2010