

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. März 2002 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Grunderwerbsteuer mit 3,5 v. H. von € 172.631,16, sohin im Betrag von € 6.042,09 festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In dem am 4. Jänner 2002 abgeschlossenen "Kauf- und Schenkungsvertrag" wurde zunächst festgehalten, sämtliche Vertragsteile – H., dessen Tochter M und der Sohn A. (= Berufungswerber, Bw) – sind zu je ein Drittel Miteigentümer an der Liegenschaft in EZ1, zu der ua. die Gst 2658/5 (241 m²) und 2658/11 (914 m²), letztere mit darauf befindlichem Haus mit der Adresse St3, gehören. Laut Punkt II. schenkt H. seinen Drittanteil ob beiden Gst dem Bw; M verkauft dem Bw ihren Drittanteil um den Kaufpreis von S 1.600.000. Beide Gst waren bewertet unter EW-AZ1 zuletzt zum 1.1.1997 als "Mietwohngrundstück" (Vertragspunkt III.).

Ebenfalls am 4. Jänner 2002 haben selbige Vertragsparteien als Dritteigentümer der Liegenschaft EZ1 einen "Schenkungsvertrag" betr. das aus der zugehörigen Gst 2658/1 abgetrennte Gst 2658/12 (1.090 m²) abgeschlossen. Laut Punkt III. überlassen H. und der Bw ihre je ein Drittel Miteigentumsanteile ob dem neuen Gst 2658/12 an M; dieses ist abgetrennt von Gst 2658/1, das zuletzt zum 1.1.1996 als "landwirtschaftlicher Betrieb" unter EW-AZ2 bewertet wurde (Punkt IV.). In Vertragspunkt VII. heißt es: "Als Erwerberin der

gegenständlichen Anteile am unbebauten Baugrundstück erklärt die Schenkungsnehmerin gemäß § 11 Abs. 1 des Tiroler Grundverkehrsgesetzes 1996 durch den beabsichtigten Rechtserwerb keinen Freizeitwohnsitz zu schaffen". Bestandteil des Vertrages ist ein Lageplan, aus dem sämtliche Gst ersichtlich sind, insbesondere auch das abgetrennte Gst 2658/12 samt darauf bereits eingezzeichnetem Bauprojekt (Einfamilienhaus) der Schenkungsnehmerin.

Das Finanzamt hat daraufhin – neben der Vorschreibung an Schenkungssteuer betr. den Erwerb vom Vater – dem Bw mit Bescheid vom 5. März 2002, StrNr, hinsichtlich des Erwerbes von der Schwester die diesbezüglichen "wechselseitigen Übergaben der Liegenschaftsanteile" als Tausch qualifiziert und ausgehend von einer Gesamtgegenleistung/Tauschleistung von € 179.647,25 (= "Kaufpreis" S 1.600.000 + 1/3 Verkehrswert der hingegebenen Liegenschaft Gst 2658/12, geschätzt S 872.000) die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 6.287,65 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde unter Darlegung der zwei abgeschlossenen Verträge eingewendet, die Grunderwerbsteuer sei ausschließlich vom vereinbarten Kaufpreis, nicht jedoch zusätzlich vom gemeinen Wert S 872.000 zu erheben. Es liege einerseits hinsichtlich der anteiligen Gst 2658/5 und 2658/11 ein käuflicher Erwerb um den nicht unerheblichen Kaufpreis von S 1.600.000 von der Schwester vor und andererseits die Schenkung des Drittanteiles an Gst 2658/12 vom Bw an die Schwester, sodass von einer wechselseitigen Übergabe von Liegenschaften nicht gesprochen werden könne. Die Annahme eines Tausches unter Zugrundelegung der gemeinen Werte käme nach Lehre und Judikatur nur bei wechselseitigen Schenkungen in Betracht.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2004 wurde im Wesentlichen dahin begründet, dass die abgeschlossenen Verträge aufgrund ihres engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs rechtlich als Einheit zu betrachten seien. Der Erwerb seitens des Bw, der im Gegenzug den Kaufpreis und ein anteiliges Grundstück an die Schwester zu leisten habe, sei als Tausch mit Aufzahlung zu qualifizieren. Maßgebend für die Bewertung der Tauschleistung sei der gemeine Wert.

Mit Antrag vom 5. März 2004 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weitere Begründung begehrt.

Bei einer persönlichen Vorsprache am 7. März 2005 wurde seitens der steuerlichen Vertretung ergänzend eingewendet, es liege eine Realteilung iSd § 3 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz vor.

In Beantwortung eines Vorhaltes des UFS wurde im Hinblick auf die bisherige Einheitsbewertung mit mehreren wirtschaftlichen Einheiten mit Schreiben vom 1. April 2005 angekündigt, dass diesbezüglich, aufgrund der bislang fehlerhaften Bewertung, bei der

zuständigen Bewertungsstelle eine Abänderung beantragt werde, deren Ergebnis abzuwarten sei.

Im September 2005 wurden mehrere geänderte Einheitswertbescheide vorgelegt, wonach ua. zu den vom Bw erworbenen Gst 2658/5 und Gst 2658/11 aufgrund unterschiedlicher Eigentumsverhältnisse am Grund und Boden ("unbebautes Grundstück" im Dritteleigentum der Vertragsparteien, EW-AZ3) und am Gebäude ("Superädifikat" je im Hälfteeigentum des Bw und der Schwester, EW-AZ1) eine getrennte Zurechnung und damit Festsetzung der Einheitswerte ab 1.1.2000 erfolgte. Zum Gst .722 in EZ 136, bislang bewertet als Mietwohngrundstück, wurde eine Wertfortschreibung zum 1.1.2000 mit S Null beigebracht, wonach dieses Gebäude als Wohnungswert bei der Landwirtschaft EW-AZ2 zu erfassen war, diesbezüglich wiederum eine Wertfortschreibung bei der Landwirtschaft ab 1.1.2003 erfolgte. Nach dem Dafürhalten der steuerlichen Vertretung des Bw lägen sohin die Voraussetzungen für eine begünstigte Realteilung vor, da es sich wohl nur mehr um eine wirtschaftliche Einheit handle.

In einer telefonischen Besprechung am 25. Jänner 2006 wurde ua. eingeräumt, dass die Aufzahlung von S 1,6 Mio. als Abgeltung für die von der Schwester überlassene Wohnhaushälfte auf dem Gst 2658/11 erfolgt sei. Allerdings sei in diesem Betrag, was aus dem Vertrag so nicht hervorkomme, auch von der Schwester überlassenes Mobilier mit dem hälf tigen Wert von rund S 250.000 enthalten gewesen, das als nicht steuerpflichtig zu berücksichtigen sei.

Mit Schreiben vom 6. Feber 2006 wurde ein vormaliger Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Zum Mobilier wurde nochmals dargelegt, der Kaufpreis S 1,6 Mio. beinhalte für den Haushalteanteil Einrichtungskosten in Höhe von ca. S 250.000, um welche die Bemessungsgrundlage zu kürzen sei. In der dazu beigebrachten "Kostenaufstellung" wurde Folgendes als "Einrichtung" ausgewiesen:

"2x Küchengeräte Elin ATS 30.175

Beleuchtung Lampen ATS 27.008

Staubsauger ... ATS 14.490

2x Büroeinrichtung Büroschränke Arbeitsplatte ATS 53.000

Holzbau Wörgartner (Anbau) ATS 11.160

Kika Schlafzimmer (Manuela) ATS 18.160

Metro Waschmaschinen und Trockner ATS 26.326

Tropmöbel (2x Eckbank und Tisch) Couch ATS 41.755

2x Küchen Altholz ATS 105.000

Wohnung Alfred (Schlafzimmer, Staubsauger, Heizlüfter Bad) ATS 12.348

Schlafzimmer, Anbau ATS 220.000".

Des Weiteren sei die Liegenschaft 2658/12 als "Grünland-landwirtschaftlicher Grund" übertragen worden. Die Tauschleistung sei daher laut Bewertungsgesetz ausgehend vom landwirtschaftlichen Hektarsatz (VwGH 25.4.1968, 18141/67), also mit ca. 10-20 % vom Verkehrswert, zu bemessen. Bei einem Ansatz von 15 % des bisher angenommenen Verkehrswertes, das sind € 26,16 pro m², ergebe sich der Wert des getauschten Drittanteiles mit € 9.504,80.

Anhand der Einsichtnahme in den bezughabenden Bauakt betr. das Bauvorhaben der M ist hervorgekommen:

Laut Baugesuch vom 29. Jänner 2002 hat die Bauwerberin unter Pkt. 2. die "Widmung lt. derzeit gültigem Flächenwidmungsplan" mit "Wohngebiet unbebaut" bekannt gegeben. Der zugehörige Einreichplan datiert vom 17. Jänner 2002. Laut Vermessungsurkunde GZI. XY ist als Benützungsart des Gst 2658/12 "Baufläche (begrünt)" ausgewiesen; die Vermessung hatte am 20. September 2001 stattgefunden. Die Grundverkehrsbehörde, Bezirkshauptmannschaft K., erteilte am 18. Februar 2002 eine Bestätigung, wonach der Rechtserwerb von der Erklärungspflicht nach § 10 des Tiroler Grunderkehrsgesetzes ausgenommen ist. Die Baubewilligung nach Maßgabe der eingereichten Unterlagen wurde mit Bescheid vom 3. April 2002 erteilt. Nach dortiger Begründung ist das "Baugrundstück im Flächenwidmungsplan als Bauland-Wohngebiet gemäß § 38 Tiroler Raumordnungsgesetz 2001 ausgewiesen"; das Grundstück befindet sich im Randbereich einer dichten Besiedelung, die "verkehrsmäßige Erschließung, Versorgung und Entsorgung ist gewährleistet". Nach Baubeginn am 3. April 2002 wurde die bezugsfertige Fertigstellung des Bauvorhabens am 4. September 2002 angezeigt.

Die Einsichtnahme in den bezughabenden Akt bei der zuständigen Grundverkehrsbehörde, Bezirkshauptmannschaft K., hat ergeben:

Die Anzeige gem. § 23 Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996 erfolgte am 28. Jänner 2002 betr. das Gst 2658/12 mit der Flächenwidmung "Wohngebiet, unbebaut". Laut inliegender Flächenwidmungsbestätigung des Stadtamtes K. vom 11. Dezember 2001 war das Grundstück zu diesem Zeitpunkt "zur Gänze als Bauland oder Vorbehaltfläche" gewidmet, konkret als "Wohngebiet unbebaut".

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

1.) "Einheitliches Rechtsgeschäft":

Die rechtliche Qualifikation eines Vertrages hängt nicht von der Bezeichnung ab, die die Parteien gewählt haben, sondern vom Inhalt der Vereinbarung, auf den die Parteialsicht gerichtet war (VwGH 14.12.1994, 94/16/0107).

Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltene) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098).

Verträge, die von mehreren Beteiligten abgeschlossen werden, sind als einheitlicher Vertrag anzusehen, wenn zwischen ihnen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 28.6.1995, 94/16/0159, 0160) und wenn sie in der Zusammenschau nach dem Willen der Parteien derart voneinander abhängen, dass sie miteinander "stehen oder fallen sollen".

Wenn also mit mehreren Rechtsvorgängen ein einheitlicher Zweck verfolgt wurde, dann ist im Einklang mit § 21 BAO (iSd wirtschaftlichen Betrachtungsweise) bei der Beurteilung des Sachverhaltes auf den Gesamtzweck abzustellen (VwGH 19.8.1997, 96/16/0148, 0149; vgl. zu vor auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rz 114-115 zu § 1 mit weiterer Judikatur).

Im Gegenstandsfall ist der zeitliche Zusammenhang ganz offenkundig gegeben, da die beiden Verträge, d.h. der "Kauf- und Schenkungsvertrag" mit dem Bw als Erwerber und der "Schenkungsvertrag" mit M als Erwerberin, nicht nur zeitlich nahe, sondern zeitgleich am 4. Jänner 2002 abgeschlossen wurden. Der sachliche Zusammenhang bzw. der von den Parteien verfolgte Gesamtzweck ist augenscheinlich darin zu erblicken, dass in Abänderung der Eigentumsverhältnisse (bisher je Dritteleigentum) letztlich beide Kinder, der Bw und seine Schwester, eine Liegenschaft jeweils ins Alleineigentum erwerben sollten, zu welchem Zweck einerseits H seine Drittanteile den beiden Kindern schenkungsweise überlassen hat und andererseits die Geschwister ihre Drittanteile wechselseitig ausgetauscht haben.

Ausgehend von dem beabsichtigten Gesamtzweck, von dem beide Erwerber in der genannten Weise profitieren sollten, sowie aufgrund des engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs sind daher die beiden Verträge, entgegen dem Dafürhalten des Bw, auch dann, wenn sie getrennt abgeschlossen wurden, steuerlich als einheitliches Rechtsgeschäft zu qualifizieren.

2.) Tausch:

Zu den anderen Rechtsgeschäften iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählt ua. der **Tauschvertrag**.

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

Bei einem Austausch von zwei Grundstücken liegen zwei grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge vor, da gem. § 4 Abs. 3 GrEStG bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet (= "reiner" Grundstücktausch), die Steuer sowohl vom Werte der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen ist (VwGH 30.5.1994, 87/16/0093). 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.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG stellt beim Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung die der Bemessung zugrundezulegende Gegenleistung dar. Die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" bildet das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingegebene (vertauschte) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem gemeinen Wert (§ 10 BewG) bzw. dem Verkehrswert - zuzüglich einer allfälligen Tauschaufgabe (Aufzahlung) - zu bewerten ist (VwGH 4.12.2003, 2003/16/0108).

Für die Wertermittlung ist anstelle des Einheitswertes vielmehr der gemeine Wert deshalb maßgebend, weil beim Grundstücktausch die Grunderwerbsteuer nicht vom Wert des den Gegenstand des Erwerbsvorganges bildenden Grundstückes, sondern vom Wert des als Gegenleistung hingegebenen Grundstückes zu berechnen ist (vgl. VwGH vom 29.1.1996, 94/16/0039 u.v.a.).

Daneben zählen zur Gegenleistung vereinbarte zusätzliche Leistungen, die etwa in einem Barbetrag oder in der Übernahme einer Hypothekarschuld (Schuldübernahme) bestehen können (VwGH 20.6.1990, 89/16/0101; siehe zu vor: Fellner, aaO, Rz. 37 f. zu § 4, Rzn. 108 - 113 zu § 5).

Durch die gegenständlich im Rahmen des einheitlichen Rechtsgeschäftes vereinbarte wechselseitige Hingabe von Grundstücksanteilen, seitens des Bw samt der "Kaufpreiszahlung" als zusätzlicher Leistung, wurde zwischen dem Bw und der Schwester ein Tauschgeschäft verwirklicht. Die Tauschleistung des Bw besteht im hingegebenen Drittanteil an Gst 2658/12 (mit dem gemeinen Wert) sowie in dem so bezeichneten "Kaufpreis" als Tauschaufzahlung, die offensichtlich – auch nach eigenen Angaben - für den Erwerb des auf Gst 2658/11 befindlichen hälftigen Wohngebäudes geleistet wurde, wohingegen die Schwester lediglich das unbebaute Gst 2658/12 erworben hat.

3.) Realteilung:

Der Annahme eines Tauschgeschäftes wurde in Ergänzung des Berufungsvorbringens entgegen gehalten, es liege eine steuerlich begünstigte "Realteilung" iSd § 3 Abs. 2 GrEStG vor.

Wird **ein** Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt, so wird gem. § 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 **Realteilung** (§ 841 ABGB), das ist die flächenmäßige Teilung eines Grundstückes, das **eine einzige** wirtschaftliche Einheit bildet, ist ebenso als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen anzusehen (vgl. VwGH 26.11.1981, 81/16/0016, 0017). Da jeder der Teilhaber sein Anteilsrecht an jenen Sachteilen aufgibt, die dem anderen zugewiesen werden, ist die Teilung als Veräußerungsgeschäft anzusehen und ist daher der Teilungsvertrag rechtl. dem Tauschvertrag iSd § 1045 ABGB gleichzusetzen (VwGH 29.1.1996, 94/16/0039). Die Realteilung stellt damit einen Erwerbsvorgang iS des Grunderwerbsteuerrechtes dar, wobei der Grunderwerbsteuer als Verkehrssteuer jeder (einzelne) Grundstücksverkehr zu unterwerfen ist.

Bei der (echten) Realteilung werden zum Unterschied vom Tausch nicht Grundstücke verschiedener wirtschaftlicher Einheiten ausgetauscht, sondern vielmehr ein Miteigentumsanteil an einer (einzig) wirtschaftlichen Einheit gegen das Alleineigentum an einem Teil dieser Einheit. Nach § 3 Abs. 2 GrEStG ist die flächenmäßige Teilung eines (einigen) Grundstückes, sohin nur eine solche Realteilung, steuerlich begünstigt. Die Steuer wird dann, wenn ein mehreren Miteigentümern gehöriges Grundstück der Fläche nach geteilt wird, nicht erhoben, insoweit der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist.

Wie schon aus dem klaren Wortlaut des § 3 Abs. 2 GrEStG ersichtlich ist, bezieht sich die Begünstigung auf die Teilung eines einzigen Grundstückes bzw. kommt nur für Fälle in Betracht, in denen - wie dargelegt - nur eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach (real) geteilt wird, hingegen nicht bei der Aufteilung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten in der Weise, dass jeder Beteiligte Alleineigentümer an einer wirtschaftlichen Einheit wird, weil dann von einer **Vermögensauseinandersetzung** schlechthin zu sprechen ist (VwGH 20.8.1996, 96/16/0133; vom 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403 u. v. a.).

§ 3 Abs. 2 GrEStG kann also auf die körperliche Teilung eines Grundkomplexes, der nach dem **Bewertungsrecht** in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, nicht angewendet werden, und zwar auch dann nicht, wenn die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten räumlich in

unmittelbarer Verbindung stehen (vgl. VwGH 11.4.1991, 90/16/008-0092). Wird sohin ein gemeinschaftliches Vermögen als ein Komplex mehrerer wirtschaftlicher Einheiten geteilt, so handelt es sich nicht um eine Sachteilung, sondern um einen Austausch einzelner Vermögensbestandteile bzw. um einen Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen Einheiten, der als Grundstückstausch zu versteuern ist; die Befreiung nach § 3 Abs. 2 GrEStG kann nicht zum Tragen kommen (vgl. zB VwGH 28.1.1993, 91/16/0114, 0115; vom 1.9.1999, 98/16/0229, 0230, 0231, 0238; siehe zu vor auch: *Fellner*, aaO, Rz. 68 f. zu § 3 mit einer Vielzahl an Judikatur).

Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat ist iSd § 2 Abs. 1 Bewertungsgesetz nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit hat dabei im Grunderwerbsteuergesetz die gleiche Bedeutung wie im **Bewertungsgesetz**. Über die wirtschaftlichen Einheiten haben dabei die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke **bindenden** Weise abzusprechen (VwGH 9.7.1992, 91/16/0119, 0120; vom 20.8.1996, 96/16/0133). Dabei ist die Einheitsbewertung zum letzten dem Erwerb vorangegangenen Feststellungszeitpunkt maßgebend.

Dem Umstand, dass die mehreren Gst allenfalls im Grundbuch zu einem Grundbuchkörper gehören, kommt dagegen keinerlei steuerrechtliche Bedeutung zu, da laut VwGH "im Hinblick auf die endgültige Bestimmung des Begriffes des Grundstücks im Abgabenrecht jedenfalls eine Auslegung nach außersteuerrechtlichen Regelungen – etwa nach grundbuchsrechtlichen Bestimmungen – ausgeschlossen ist" (VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402).

Nach der gegebenen Sachlage steht zweifelsfrei fest, dass das zuständige Lagefinanzamt – auch nach zwischenzeitig vorgenommener Abänderung - auf den (nunmehr) zuletzt vorangegangenen Feststellungszeitpunkt 1.1.2000 für die im Grundbuchkörper EZ1 inliegenden mehreren Gst mehrere getrennte Einheitswerte, erkenntlich auch an den verschiedenen Einheitswert-Aktenzahlen, festgestellt hat. So wurde zu den vom Bw erworbenen Gst 2658/5 und Gst 2658/11 aufgrund unterschiedlicher Eigentumsverhältnisse der Grund und Boden als "unbebautes Grundstück" unter EW-AZ3 bewertet und den Vertragsparteien als Dritteleigentümer zugerechnet, hingegen das Gebäude auf Gst 2658/11 als "Superädifikat" dem Bw und der Schwester als Hälfteeigentümern unter EW-AZ1.

Abgesehen davon, dass das weitere Gst .722 (zuvor eigenständig bewertet als Mietwohngrundstück) zum 1.1.2000 mit S Null bewertet und im Rahmen einer Wertfortschreibung ohnehin erst ab 1.1.2003 bei der Landwirtschaft als Wohnungswert erfasst wurde, steht des Weiteren fest, dass für die Landwirtschaft Gst 2658/1, woraus das von der Schwester M erworbene Gst 2658/12 abgetrennt und neu gebildet wurde, ein eigener Einheitswert unter EW-AZ2 festgestellt worden war.

Entgegen dem Dafürhalten des Bw, es lägen aufgrund nur einer wirtschaftlichen Einheit sohin die Voraussetzungen für eine begünstigte Realteilung vor, ist aus Obigem eindeutig erkenntlich, dass das Lagefinanzamt die tauschgegenständlichen Liegenschaften nicht als eine wirtschaftliche Einheit angesehen, sondern als insgesamt drei getrennte eigenständige wirtschaftliche Einheiten iSd Bewertungsgesetzes beurteilt und für jede einen Einheitswertbescheid erlassen hat. Im Rahmen des gegenständlichen Grunderwerbsteuerverfahrens ist allein diese bewertungsrechtliche Beurteilung maßgebend, weshalb von mehreren wirtschaftlichen Einheiten auszugehen ist.

In Anbetracht obiger Ausführungen wird diesfalls keine Realteilung iSd § 3 Abs. 2 GrEStG verwirklicht. Bei der Aufteilung eines gemeinschaftlichen Vermögens – wie hier - als ein Komplex mehrerer wirtschaftlicher Einheiten handelt es sich vielmehr um den Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen Einheiten, der als Grundstückstausch zu versteuern ist.

Hinzu kommt, dass bei der (begünstigten) Realteilung nicht nur ein (einziges) Grundstück (= eine einzige wirtschaftliche Einheit) flächenmäßig zu teilen ist, sondern auch, dass **jeder** der bisherigen ideellen Miteigentümer nach Durchführung der Realteilung materielles Eigentum an einem Teilgrundstück erhält, das wertmäßig der bisherigen ideellen Beteiligung entspricht. Nachdem sich im Gegenstandsfalle der Vater durch Schenkungen zur Gänze seiner jeweiligen Drittanteile begibt und daher überhaupt nur zwei der drei bisherigen Miteigentümer materielles Eigentum erwerben, mangelt es für die Anerkennung einer begünstigten Realteilung auch an dieser wesentlichen Voraussetzung.

4.) Gemeiner Wert:

Wie bereits dargelegt, ist gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG Gegenleistung beim Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles, sohin das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingebene Grundstück, das als Gegenleistung mit dem gemeinen Wert nach § 10 BewG zu bewerten ist (vgl. VwGH 20.4.1977, 216/76), zuzüglich einer allfälligen Aufzahlung.

Wenn die Gegenleistung nicht genau ermittelt werden kann, so ist ihr Wert nach § 184 BAO zu schätzen (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/16/0101). Auch die Schätzung der Gegenleistung ist als eine Art ihrer "Ermittlung" zu verstehen (vgl. VwGH 26.3.1992, 90/16/0234).

Gemäß § 10 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG), BGBI. 1955/148 idgF, bestimmt sich der gemeine Wert grundlegend durch den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung – objektiv betrachtet - zu erzielen wäre. Unter der Beschaffenheit eines Wirtschaftsgutes sind hier wohl alle seine Eigenschaften zu verstehen, so bei einem Grundstück zB dessen Form und Lage und insbesondere auch die

Art des Grundstückes. Die Wertfeststellung ist dabei grundsätzlich im Hinblick auf einen bestimmten Zeitpunkt zu treffen, wobei aber auf die sämtlichen Verhältnisse rund um den Bewertungszeitpunkt abzustellen sein wird. Neben der Beschaffenheit, die den gemeinen Wert eines Wirtschaftsgutes bestimmt, sind auch alle äußereren Umstände zu berücksichtigen, die den gemeinen Wert beeinflussen. Vor allem ist hier die durch sachliche und rechtliche Momente erweiterte oder beschränkte Verwertungsmöglichkeit und Ausnutzbarkeit des Wirtschaftsgutes in Betracht zu ziehen, die zB bei einem Grundstück durch Maßnahmen zur Erschließung wesentlich erhöht wird.

Laut ergänztem Berufungsvorbringen sei die Tauschliegenschaft Gst 2658/12 als "Grünland-landwirtschaftlicher Grund" übertragen worden, weshalb als gemeiner Wert/Verkehrswert jener für landwirtschaftliche Grundstücke anstelle des bisherigen Ansatzes für Bauland, dh. hievon nur ca. 15 %, heranzuziehen sei.

Abgestellt auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges 4. Jänner 2002 steht einerseits fest, dass das Gst 2658/12 aus dem landwirtschaftlichen Gst 2658/1 abgetrennt und neu gebildet wurde. Gleichzeitig handelt es sich laut Vertragsinhalt Punkt VII. um ein "unbebautes Baugrundstück"; die Erwerberin erklärt gem. § 11 Abs. 1 des Tiroler Grundverkehrsgesetzes 1996 keinen Freizeitwohnsitz zu schaffen. Festzuhalten ist, dass im 3. Abschnitt, §§ 9 – 11, des Tiroler Grundverkehrsgesetzes 1996 die "Rechtserwerbe an Baugrundstücken" geregelt sind. Des Weiteren ist Vertragsbestandteil ein Lageplan, in dem das fertig ausgearbeitete Bauprojekt (Einfamilienhaus) bereits aufscheint. Nach den weiters vorgenommenen Erhebungen (siehe eingangs) hatte die diesbezügliche Vermessung schon mehrere Monate vorher im September 2001 stattgefunden, wobei auch auf der Vermessungsurkunde die Benützungsart des Grundstückes mit "Baufläche (begrünt)" angeführt ist. Zeitnah zum Vertragsabschluss wurde das Baugesuch am 29. Jänner 2002 samt Einreichplan, der mit 17. Jänner 2002 datiert, eingereicht und die "Widmung lt. derzeit gültigem Flächenwidmungsplan" von der Bauwerberin mit "Wohngebiet unbebaut" angegeben. Tatsächlich hatte bereits zum Zeitpunkt der Flächenwidmungsbestätigung der Gemeinde am 11. Dezember 2001 zur Gänze eine Widmung als Bauland bzw. Vorbehaltfläche bestanden.

Im Übrigen ist das Grundstück laut Baubewilligungsbescheid vom 3. April 2002 als "Baugrundstück" ausgewiesen und befindet sich unmittelbar anschließend am Rand einer dichten Besiedelung. Die volle Erschließung (verkehrsmäßig sowie Versorgung und Entsorgung) ist gewährleistet.

Es steht damit zweifelsfrei fest, dass das Grundstück bereits vor dem Erwerbszeitpunkt zur Gänze von Freiland in Bauland bzw. in eine diesbezügliche Vorbehaltfläche umgewidmet worden war. Selbst bei einer zu diesem Zeitpunkt noch nicht vorgelegenen Umwidmung wäre

aufgrund der gegebenen Umstände eindeutig darauf zu schließen gewesen, dass die Umwidmung zugesichert war und unmittelbar bevor gestanden hat, andernfalls die Monate vorher getätigten Vorarbeiten (Vermessung, Projektierung) sowie der bei Vertragsabschluss offensichtlich fertig vorliegende Bauplan nicht nachvollziehbar und auch realitätsfremd gewesen wären.

Nachdem bei der Bestimmung des gemeinen Wertes sämtliche Verhältnisse zu und um den Bewertungszeitpunkt dahingehend zu berücksichtigen sind, welcher Preis demnach im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen gewesen wäre, und hiebei insbesondere auf die gegebene Verwertungsmöglichkeit abzustellen ist, so kann unter Bedachtnahme auf alle oben aufgezeigten Umstände definitiv nicht mehr davon ausgegangen werden, dass – nach dem Dafürhalten des Bw – lediglich ein "landwirtschaftliches Freiland" übertragen wurde. Das Grundstück ist vielmehr im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges nach seiner Beschaffenheit im Rahmen der Bestimmung des gemeinen Wertes als Baugrundstück zu betrachten.

Wenn daher das Finanzamt im Wege der Schätzung der Grunderwerbsteuerbemessung den m²-Preis für Bauland in Höhe von ATS 2.400 zugrunde gelegt hat, so kann dem nicht entgegengetreten werden. Gegen den Bewertungsmaßstab an sich wurde auch kein Einwand erhoben, sondern nur dagegen, dass es sich anstelle von Bauland um übertragenes Freiland gehandelt habe, wobei seitens des Bw selbst bei der Wertermittlung für Freiland von dem vom Finanzamt herangezogenen Baulandpreis (davon 15 %) ausgegangen wurde.

5.) Mobiliar:

Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb **des Grundstückes** gewährt oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt und ist sohin die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (siehe dazu: *Fellner, aaO, Rzn. 4 – 6 zu § 5 GrEStG*).

Wird für den Erwerb von unbeweglichen Sachen einerseits und von beweglichen Sachen andererseits ein einheitliches Gesamtentgelt vereinbart, so gehören die Teile des "Kaufpreises" zu der der Steuer unterliegenden Gegenleistung, die für den Erwerb des Grundstückes und für das **Zugehör** zu demselben bezahlt werden, sofern die betreffenden Gegenstände Zugehör gemäß § 2 Abs. 1 zweiter Satz GrEStG sind (vgl. VwGH 8.1.1958, Slg 1751/F; vom 17.12.1992, 91/16/0053).

Angaben und Vereinbarungen der Vertragsparteien über die Bewertung jeweils der unbeweglichen und beweglichen Sachen sind für die Abgabenbehörde **nicht bindend**; die Aufteilung des Gesamtentgeltes ist nicht allein dem Gutdünken des Steuerpflichtigen

überlassen und kann die Abgabenbehörde von den Parteiangaben abgehen (VwGH 27.9.1995, 93/16/0047).

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich ebenfalls nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Nach den §§ 294 bis 297 ABGB sind unter Zugehör unter anderem Nebensachen zu verstehen, ohne die die Hauptsache nicht gebraucht werden kann oder die das Gesetz oder der Eigentümer zum fortlaufenden Gebrauch der Hauptsache bestimmt hat.

An sich bewegliche Sachen gelten als unbeweglich, wenn sie Zugehör einer unbeweglichen Sache sind (§ 293 ABGB). Nach § 294 ABGB versteht man unter Zugehör dasjenige, was mit einer Sache in fortlaufende Verbindung gesetzt wird. Dahin gehören nicht nur der Zuwachs einer Sache, sondern auch die Nebensachen, ohne welche die Hauptsache nicht gebraucht werden kann, oder die das Gesetz oder der Eigentümer zum fortlaufenden Gebrauch der Hauptsache bestimmt hat. Das ABGB nennt anstelle des „Zubehörs“ den altertümlichen Begriff des „Zugehörs“, worunter es die Bestandteile und die Nebensachen versteht.

Ist die Verbindung eines Teiles mit der Hauptsache so eng, dass er von dieser tatsächlich nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnte, so spricht man von einem unselbständigen Bestandteil, der stets dem sachenrechtlichen Schicksal der Hauptsache folgt (zB Gebäude). Selbständige Bestandteile, die tatsächlich und wirtschaftlich von der Hauptsache getrennt werden können, teilen dagegen nicht notwendig das sachenrechtliche Schicksal der Hauptsache (Beispiel: die Reifen eines Fahrzeugs).

Zubehör ist eine Nebensache, die zwar nicht Teil der Hauptsache, aber dieser zugeordnet ist und ihrem Gebrauch dient. Im Einzelnen werden für diese Zubehöreigenschaft gefordert:

1. Eigentümergeleichheit sowohl an der Hauptsache als auch an der Nebensache (in der Lehre strittig);
2. Der Eigentümer muss die Nebensache Zwecken der Hauptsache **widmen**;
3. Die Widmung muss zum **fortdauernden Gebrauch** erfolgen, und
4. zwischen Haupt- und Nebensache muss ein gewisses Naheverhältnis bestehen, das den wirtschaftlichen Bedürfnissen angemessen ist.

Die – oftmals schwierige – Abgrenzung zwischen selbständigem Bestandteil oder Zubehör ist für die rechtliche Lage nicht entscheidend, weil beide im Zweifel dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgen und daher sowohl die Bestandteile einer unbeweglichen Sache als auch deren Zubehör unbeweglich sind (siehe zu vor auch: *Koziol-Welser*, Grundriß des bürgerlichen Rechts¹⁰, Band II, S. 12 f. mit Verweisen auf OGH-Judikatur) bzw. Zubehör und selbständiger

Bestandteil in der Regel dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgen (siehe *Dittrich-Tades*, ABGB, Manz¹⁸, im Kommentar zu § 294; VwGH 3.12.1981, 81/16/0005).

Ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zubehör der Liegenschaft anzusehen sind, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (VwGH 6.12.1990, 90/16/0155), insofern der Beschaffenheit der Möbel und deren Entfernbarkeit Bedeutung beizumessen ist.

Maßangefertigte Möbelstücke (**Einbaumöbel, Einbauküche**), die an sich ohne wirtschaftliche Beeinträchtigung entfernt werden könnten, stellen zwar keine unselbständigen Bestandteile der Hauptsache (Liegenschaft) dar, sind jedoch als selbständige Bestandteile oder - bei Vorliegen der obigen Voraussetzungen – als Zubehör zu qualifizieren (vgl. OGH 8.11.1984, 7 Ob 667/84, SZ 57/166).

Im Urteil vom 21.2.1968, 3 Ob 12/68, hat der OGH die Zubehöreigenschaft einer Einbauküche bejaht, weil die Einrichtungsgegenstände größtmäßig auf die räumlichen Verhältnisse genau abgestimmt und von ihrem ursprünglichen Eigentümer, der zugleich Eigentümer der Liegenschaft war, dazu gewidmet wurden, über seine persönlichen Bedürfnisse hinaus der Benützung der Küche schlechthin und somit den Bedürfnissen des jeweiligen Liegenschaftseigentümers zu dienen.

Im Erkenntnis vom 28.8.1992, 3 Ob 79/91, hat der OGH dargelegt, dass Badezimmer-, Toiletten- sowie **Kücheneinrichtungen** und **dergleichen** offensichtlich und damit grundsätzlich nicht nur den individuellen Bedürfnissen des Eigentümers, sondern der fortdauernden Benützung der Wohnung an sich dienen. Damit liege eine **objektivierte Zweckwidmung** vor.

Entgegen dem Dafürhalten des Bw, es handle sich bei den in der vorgelegten Kostenaufstellung als "Einrichtung" ausgewiesenen Gegenständen sämtlich um aus der Grunderwerbsteuerbemessung auszuschiedende bewegliche Sachen, sind aber nach der oben dargelegten Judikatur jedenfalls die gesamte Kücheneinrichtung samt eingebauten Geräten sowie alle sonstigen Einbauten bzw. Anbauten zivilrechtlich aufgrund der objektivierten Zweckwidmung als "Zubehör" der erworbenen Liegenschaft zu qualifizieren. Dies umso mehr, als es sich bei einer Einbauküche und bei Einbauschränken um eine nach den vorgegebenen räumlichen Kriterien maßgenau eingepaßte Einrichtung mit Möbeln und Geräten handelt.

Diese Gegenstände sind daher als Zubehör iSd § 294 ABGB bzw. § 2 Abs. 1 GrEStG zu beurteilen, die dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgen und damit der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Als Einrichtung ist daher anzuerkennen: Beleuchtung Lampen ATS 27.008, Staubsauger ... ATS 14.490, 2x Büroeinrichtung Büroschränke Arbeitsplatte ATS 53.000, Kika Schlafzimmer (Manuela) ATS 18.160, Metro Waschmaschinen und Trockner ATS 26.326, Tropmöbel (2x

Eckbank und Tisch) Couch ATS 41.755, Wohnung Alfred (Schlafzimmer, Staubsauger, Heizlüfter Bad) ATS 12.348, sohin insgesamt ein Betrag von ATS 193.087 bzw. hälftig ATS 96.543,50, um welchen Betrag die Bemessungsgrundlage zu kürzen ist.

Die Grunderwerbsteuer ist demnach von einer Tauschleistung in Höhe von gesamt ATS 2.375.456,50 = € 172.631,16 (= Aufzahlung S 1.600.000 abzüglich S 96.543,50 + gemeiner Wert Gst-Anteil S 872.000) zu bemessen und mit 3,5 %, sohin im Betrag von € 6.042,09, festzusetzen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Februar 2006