



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Y, Adresse, vertreten durch Notar.M, vom 2. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. Juni 2010 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Laut Grundbuchsatz vom 5. Mai 2010 waren die Geschwister X und Y je zur Hälfte Eigentümer der aus den Grundstücken GST- Nr. 197/3, 198/3, .206 und .237 bestehenden Liegenschaft EZ 1 Grundbuch 2. Zwei der Grundstücke sind je mit einem Gebäude bebaut (R27 und R29). X bewohnt das Einfamilienhaus mit der Adresse R27, Y das Einfamilienhaus R29.

Aufgrund der Vermessungsurkunde vom 4. Juni 2009 wurden Grundstücksteilungen bzw. – vereinigungen vorgenommen, wodurch sich die Grundstücke GST- Nr. 197/3 und 198/3 mit ihrem jeweiligen Endausmaß ergaben.

X und Y schlossen am 10. Juni 2010 einen Realteilungs- und Dienstbarkeitsvertrag mit nachstehendem auszugsweise wiedergegebenem Inhalt:

„III. Realteilung und Übergabe

1. X übergibt hiemit ihren Hälftenanteil am Gst 197/3 samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, wie alles liegt und steht, an ihre Schwester Y, die diesen Liegenschaftsanteil in ihr Alleineigentum übernimmt.

2. Y übergibt hiemit ihren Hälftenanteil am Gst 198/3 samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, wie alles liegt und steht, an ihre Schwester X, die diesen Liegenschaftsanteil in ihr Alleineigentum übernimmt.

#### IV: Bewertung

Die Vertragsteile stellen fest, dass unter Berücksichtigung der natürlichen Lage (steiles Gelände) und Beschaffenheit der Vertragsobjekte einschließlich der auf den Grundstücken erstellten Gebäude, die jeweils übertragenen bzw. übernommenen Teilflächen gleichwertig sind, sodass kein Vertragspartner dem anderen eine Aufzahlung zu leisten hat.

Die Vertragsteile stellen weiters fest, dass der Wert der übernommenen Teilfläche, welcher der jeweilige Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist.

Für diese Realteilung wird die Befreiung von der Grunderwerbsteuer gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 beantragt.

#### X. Einheitswerte

Laut Mitteilung des Finanzamtes Innsbruck wurden für die Liegenschaften in EZ 1 GB 2 folgende Einheitswerte festgesetzt:

zu AZ EW1 für Gst 197/3 u.a. ein Einheitswert von € 7.900,00;

zu AZ EW2 für Gst 237 ein Einheitswert von € 10.972,00."

Zufolge dieses Realteilungsvertrages erhielt somit X das Alleineigentum an der Liegenschaft EZ 1 GB 2 bestehend aus GST- Nr 198/3 (R27), Y das Alleineigentum an der Liegenschaft EZ 3 GB 2 bestehend aus GST- Nr. 197/3 (R29).

Das Finanzamt verneinte die Zuerkennung der beantragten Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG, ging von einem steuerpflichtigen Tauschvorgang aus und setzte mit dem streitgegenständlichen Bescheid gegenüber Y (im Folgenden: Bw.) gemäß § 7 Z 3 GrEStG 19897 von einer Tauschleistung in Höhe von 75.000 € die Grunderwerbsteuer mit 2.625,00 € fest. Begründend wurde ausgeführt, die beantragte Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 könne nicht gewährt werden, da die Teilung eines aus mehreren wirtschaftlichen Einheiten bestehenden Grundkomplexes nicht begünstigt sei. Beim Tauschvertrag sei die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert des (für das erworbene Grundstück) hingeggebenen Tauschgrundstückes zuzüglich einer allfällig geleisteten Aufzahlung zu berechnen.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung bekämpft die Rechtmäßigkeit der Grunderwerbsteuervorschreibung ausschließlich dem Grunde nach, während die betragsmäßige Höhe der angesetzten Tauschleistung (Bemessungsgrundlage) als solche unbestritten blieb. Die Berufung wurde wie folgt begründet:

„X und Y sind je zur ideellen Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft in EZ 1 GB 2, zu deren Gutsbestand die Gst 197/3, 198/3, .206 und .237 gehören. Mit Realteilungs- und Dienstbarkeitsvertrag

vom 10.6.2010 haben die Miteigentümer dieser Liegenschaft nach Durchführung von Grundstücksteilungen eine Aufteilung der Grundstücke dahingehend vorgenommen, dass künftig X Alleineigentümerin des Gst 198/3 und Y Alleineigentümerin des Gst 197/3 ist.

Für die Liegenschaft in EZ 1 GB 2 wurden vom Finanzamt Innsbruck zwei Einheitswerte festgesetzt. Für sämtliche Grundstücke gibt es nur einen Grundbuchskörper.

Nach der ehemaligen Rechtsprechung des VwGH sind bei einer körperlichen Teilung eines Grundkomplexes, der nach dem Bewertungsrecht in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, die Voraussetzung für eine Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 nicht gegeben. Vom VfGH wurde festgestellt, dass es hinsichtlich der Bezeichnung „Grundstück“ nicht auf die Existenz einer wirtschaftlichen Einheit ankommt, sondern dass unter Grundstück entweder ein Grundbuchskörper als Einheit des Liegenschaftsrechts oder das Grundstück (die Parzelle) im Sinne des Katasterrechtes als technische Einheit auch des Grundbuchsrechtes zu verstehen ist.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um einen Grundbuchskörper, der eine wirtschaftliche Einheit darstellt- auch wenn es zwei Einheitswerte für diese Liegenschaft gibt.

Nach Ansicht der Berufungswerberin liegen somit für den gegenständlichen Realteilungsvertrag die Voraussetzungen für die Anwendung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 vor.“

Das Finanzamt begründete die abweisende Berufungsvorentscheidung mit dem Hinweis, die vertragsgegenständliche Liegenschaft bestehe aus zwei wirtschaftlichen Einheiten (R27 und R29). Die Steuerbegünstigung beziehe sich nur auf die Teilung eines einzigen Grundstückes (VwGH 96/16/0133), weshalb der Berufung kein Erfolg zukommen könne.

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zu replizieren.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 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. VwGH 30.4.1999, 99/16/0111, 0112). Der Tausch ist nach § 1045 ABGB ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird.

Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt, so wird die Steuer gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 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.

Nach § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 ist bei einem Tausch Gegenleistung die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung.

Bei einer Realteilung iSd § 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 iS des Grunderwerbsteuergesetzes dar (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 197 zu § 1 GrEStG 1987 und die dort referierte VwGH-Rechtsprechung). Erfolgt die Aufteilung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten – auf das Vorliegen mehrerer wirtschaftlicher Einheiten wird im Folgenden noch eingegangen- 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, Rz 195 zu § 1 GrEStG 1987 bzw. Rz 120 zu § 3 GrEStG 1987 und Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Tz 184 zu § 3 GrEStG 1987 und die darin jeweils angeführte VwGH-Rechtsprechung).

Während die Bw. die Anwendung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 geltend macht, verneint das Finanzamt die Anwendbarkeit dieser Befreiungsbestimmung im Wesentlichen mit der Begründung, da die vertragsgegenständliche Liegenschaft aus zwei wirtschaftlichen Einheiten (R27 und R29) bestehe, könne bei dieser Realteilung die beantragte Befreiungsbestimmung nicht zum Tragen kommen. Im vorliegenden Berufungsfall besteht allein Streit darüber und entscheidet diesen, ob der zufolge Punkt III Z. 1 und 2 des Realteilungsvertrages durch den Austausch der jeweiligen Miteigentumsanteile vereinbarte Erwerb des Alleineigentums am Grundstück 197/3 (R29) nach der Bestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG steuerbefreit ist oder nicht.

Wie schon aus dem klaren Wortlaut des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 ersichtlich ist, bezieht sich die Begünstigung auf die Teilung eines einzigen Grundstückes (VwGH 20.8.1996, 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.

Der Begriff des Grundstückes ist im Steuerrecht abschließend geregelt. So bestimmt § 2 Abs. 3 GrEStG 1987 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 (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 63 zu § 2 GrEStG 1987 bzw. Rz 118 zu § 3 GrEStG 1987 und die jeweils dort wiedergegebene VwGH- Rechtsprechung). 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).

Aus Punkt X des Realteilungsvertrages selbst geht ebenso wie aus dem Berufungsschriftsatz und der unwidersprochen gebliebenen Sachverhaltsfeststellung in der Berufungsvorentscheidung hervor, dass ein Teil der mit zwei verschiedenen Gebäuden (R27 und R29) bebauten Gesamtliegenschaft EZ 1 GB 2 samt dazugehöriger Parzellen als Einfamilienhaus (R27) unter EW- AZ. EW1 und der andere Teil als Einfamilienhaus (R29) unter EW- AZ EW2 bewertet worden ist. Im Rahmen des Bewertungsverfahrens hat somit das Lagefinanzamt in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abgesprochen, dass zwei zu bewertende wirtschaftliche Einheiten vorliegen. Gegenstand des als „Realteilung“ bezeichneten Übereinkommens vom 10. Juni 2010 war somit eine Liegenschaft, bei der es sich nach den steuerlichen Bestimmungen nicht um eine einzige wirtschaftliche Einheit, sondern vielmehr um zwei solche gehandelt hat. Damit ist das Schicksal des Berufungsfalles bereits entschieden, bezieht sich nach dem Gesetzeswortlaut diese Begünstigung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG auf die Teilung eines (einzigsten) Grundstückes 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 – wie im vorliegenden Fall gegeben- ein gemeinschaftliches Liegenschaftsvermögen als ein Komplex von zwei wirtschaftlichen Einheiten in der Weise aufgeteilt, dass jede der bisherigen Miteigentümerinnen Alleineigentümerin einer wirtschaftlichen Einheit wird, so liegt ein Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten vor, der als Grundstückstausch zu versteuern ist. Unter Beachtung der Lehre und ständigen VwGH- Rechtsprechung hat somit das Finanzamt zu Recht die beantragte Begünstigungsvorschrift

des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 auf den gegenständlichen Erwerb nicht angewendet (siehe insbesondere VwGH 19.09.2001, 2001/16/0402; dieses Erkenntnis (Senat gebildet nach § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG) macht außerdem deutlich, dass es sich entgegen der Berufungsargumentation dabei keineswegs um die „ehemalige“ Rechtsprechung des VwGH handelt).

Soweit die Berufung mit dem (augenscheinlich angesprochenen) VfGH- Erkenntnis vom 10.3.1993, B 371/92 begründet wird, steht diesem Vorbringen Folgendes entgegen. Diesem Beschwerdefall lag an Sachverhalt die Aufteilung eines einzelnen Grundbuchskörpers, bestehend aus einer einzigen Parzelle zugrunde. 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 Verkehrsteuern, 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 „festgestellt“ und 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 Bw. 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 auf „VfGH“ lässt sich daher für den Fall der Aufteilung von zwei oder mehreren wirtschaftlichen Einheiten die Anwendbarkeit dieser Begünstigungsbestimmung nicht argumentieren. Wenn die Berufung einwendet, im gegenständlichen Fall handle es sich um einen Grundbuchskörper, der eine wirtschaftliche Einheit darstelle, auch wenn es zwei Einheitswerte für diese Liegenschaft gebe, dann lässt diese Vorbringen unberücksichtigt, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum einen die Begünstigung nach § 3 Abs. 2 GrEStG nur für solche Fälle in Betracht kommt, in denen eine einzige wirtschaftliche Einheit (iSd § 2 Abs. 1 BewG 1955) unter mehreren Miteigentümern der

Fläche nach geteilt wird und zum anderen über die wirtschaftlichen Einheiten die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abzusprechen haben. Unter Hinweis auf die im Realteilungsvertrag (Punkt X) angeführten hinsichtlich einzelner Parzellen der Gesamtliegenschaft EZ 1 GB 2 festgestellten beiden Einheitswerte (EW- AZ: EW1 und EW2) ist an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass es sich bei dem geteilten Liegenschaftskomplex nicht um eine einzige wirtschaftliche Einheit, sondern um zwei solche gehandelt hat. Demzufolge wurde vom Finanzamt zu Recht die Begünstigungsvorschrift des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 im gegenständlichen Realteilungsfall nicht angewendet (diesbezüglich wird nochmals auf das VwGH- Erkenntnis vom 19.09.2001, 2001/16/0402 verwiesen, mit dem über einen weitestgehend vergleichbarer Sachverhalt abgesprochen wurde).

Zusammenfassend war bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles davon auszugehen, dass durch den gegenständlichen Realteilungsvertrag die Aufteilung zweier wirtschaftlicher Einheiten in der Weise erfolgte, dass jede der beiden Miteigentümerinnen Alleineigentümerin einer wirtschaftlichen Einheit wurde. Darin liegt ein Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten, der als Grundstückstausch jeweils einen Erwerb vorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG darstellt. Da es sich bei der geteilten Liegenschaft nach den steuerrechtlichen Vorschriften nicht um eine einzige wirtschaftliche Einheit, sondern vielmehr um zwei solche gehandelt hat, kam die Anwendung der beantragten Begünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG auf diesen Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten nicht in Betracht. Zu Recht ist demzufolge das Finanzamt von einem steuerpflichtigen Erwerb (Grundstückstausch) ausgegangen und hat von einer betragsmäßig unbestritten gebliebenen Tauschleistung (§ 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG) die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Über die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. November 2011