



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des bfadr, vertreten durch Greiter Pegger Kofler & Partner, Rechtsanwälte, 6020 Innsbruck, Maria-Theresien-Strasse 24, vom 12. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 11. April 2011 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

a und b waren Miteigentümer der in c eingetragenen GST-Nr d und e. Der Berufungsführer und sein Bruder haben diese Liegenschaften auf Grund des Schenkungsvertrages vom 4. Dezember 2000 von ihrem Vater erworben.

Das Finanzamt Feldkirch als Lagefinanzamt hat mit Einheitswertbescheiden vom 30. Mai 2001 die GST-NR d und e jeweils als eigene wirtschaftliche Einheiten behandelt. Das Finanzamt Feldkirch hat den Einheitswert des GST-NR d mit 120.000,00 S, den Einheitswert des GST-NR e mit 245.000,00 S festgestellt. Die Bescheide lauteten auf:

a und Mitbes

Mit Tausch-, Realteilungs- und Dienstbarkeitsvertrag vom 29. November 2010 haben a und b nach diversen Zu- und Abschreibungen von Teilflächen die GST-NR d und e geteilt, sodass a Alleineigentümer der GST-Nr d im Ausmaß von 1017 m² und b Alleineigentümer der aus GST-

Nr e gebildeten GST-Nr f im Ausmaß von 889 m² und g im Ausmaß von 1389 m² wurde. Für den Mehrerwerb verpflichtete sich b 100,00 € pro m² an a zu bezahlen.

Mit Bescheid vom 11. April 2011 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel dem Berufungsführer Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs 2 GrEStG wurde nicht gewährt, da die Teilung eines aus mehreren wirtschaftlichen Einheiten bestehenden Grundkomplexes nicht begünstigt sei.

In der Berufung vom 13. Mai 2011 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die beantragte Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 (Realteilung) mit der Begründung versagt, dass es sich vorliegend um eine nicht abgabenbegünstigte Teilung eines aus mehreren wirtschaftlichen Einheiten bestehenden Grundkomplexes handle und folglich die Grunderwerbsteuer unter Zugrundelegung eines Grundstücktausches (Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten; § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987) vorgeschrieben. Diese Ansicht ist jedoch insbesondere aus folgenden Gründen verfehlt und wird das Unterbleiben entsprechender Erhebungen/Ermittlungen durch die Erstbehörde, welche die im Folgenden aufgezeigten Beschwerdepunkte betreffen und diese auch belegt hätten, vorsorglich auch als relevanter Verfahrensfehler moniert:

1. Es ist zwar richtig, dass nach der bekannten Rechtsprechung des VwGH der sachliche Steuerbefreiungsgrund des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 (Realteilung) dann nicht angewendet werden kann, wenn sich beim Gegenstand der körperlichen Teilung (Real- oder Naturalteilung) um einen Grundkomplex handelt, der nach dem Bewertungsrecht in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, und zwar selbst dann, wenn diese mehreren/einzelnen wirtschaftlichen Einheiten räumlich in unmittelbarer Verbindung stehen (VwGH 18.11.1977, 2369/77; 30.11.1977, 2388/77; 11.04.1991, 90/16/0089 - 0092). Dennoch wurde hier rechtsirrig angenommen, dass es sich bei den Grundstücken Nr. d und e [...] um mehrere wirtschaftliche Einheiten handelt.

Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit ist im GrEStG 1987 selbst 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 GrEStG 1987 die gleiche Bedeutung wie im BewG.

Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, wird von den Lagefinanzämtern im Bewertungsverfahren bestimmt. Die Finanzämter für Gebühren und Verkehrsteuern sind an die Feststellungen der Lagefinanzämter im Bewertungsverfahren grundsätzlich - diese Einschränkung "grundsätzlich" ist zu machen, weil es keine ausnahmslose Bindungswirkung gibt (siehe dazu später noch mehr) - gebunden. Mehrere Grundstücke (im Sinne des bürgerlichen Rechts; § 293 ABGB) gelten im GrESt-Recht dann als ein (einziges) Grundstück (im Sinne des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987), wenn sie bei der Feststellung des Einheitswertes als wirtschaftliche Einheit bewertet wurden. Maßgebend sind die (im Bewertungsverfahren getroffenen) Feststellungen des Lagefinanzamtes im Zeitpunkt des Entstehens der GrESt-Steuerschuld.

Vorliegend ist die GrESt-Steuerschuld am 29.11.2010, dem Tag des Abschlusses des (unbedingten) Tausch-, Realteilungs- und Dienstbarkeitsvertrages entstanden. Zu diesem Stichtag gab es keine separaten, nach den Grundstücken d und e getrennten rechtskräftigen Einheitswertbescheide. Vom Bestehen zweier verschiedener Einheitswert-Aktenzahlen haben der Berufungswerber und sein Bruder [...] erstmals durch die aus Anlass der gegenständlichen Abgabenanzeige erfolgten Feststellungsbescheide nach BewG des Finanzamtes Feldkirch

(Lagefinanzamt) vom 21.03.2011 und vom 28.03.2011 erfahren. Davor erhielten der Berufungswerber und sein Bruder keine "Trennungsbescheide", mit welchen der Einheitswert für die Grundstücke d und e "aufgespaltet" worden wäre. Damit solche "Trennungsbescheide" Rechtswirkungen (im Sinne von Bindungswirkung für das gegenständliche neue Vorschreibungsverfahren) sowie Rechtskraftwirkung überhaupt entfalten könnten, müssten sie ordnungsgemäß und rechtmäßig zugestellt worden sein. Eine solche Zustellung ist jedoch, zumindest nach den internen Erhebungen des Berufungswerbers und seines Bruder im Wege der Durchschau ihrer Finanzamtsunterlagen, nicht erfolgt.

Selbst wenn - entgegen den vorherigen Ausführungen - getrennte rechtskräftige Einheitswertbescheide für die Grundstücke d und e schon vor dem maßgeblichen Stichtag 29.11.2010 bestanden haben sollten und an der Rechtmäßigkeit der Zustellung der früheren "Trennungsbescheide" an die betroffenen Miteigentümer nicht zu zweifeln wäre, ist der angefochtene Bescheid immer noch verfehlt.

Die Bindungswirkung (Bindung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern an die Feststellungen des Lagefinanzamtes im Bewertungsverfahren) ist nämlich keine absolute und ausnahmslose. Zur Vermeidung mitunter gleichheitswidriger Ergebnisse muss es möglich und zulässig sein, im Einzelfall die Vorfrage, was "wirtschaftliche Einheit" ist und was nicht, autonom durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern zu klären bzw. klären zu lassen. Vorliegend sprechen insbesondere folgende Erwägungen für eine wirtschaftliche Einheit der Grundstücke d und e im Einzelfall:

Für eine wirtschaftliche Einheit spricht die Grundstückshistorie. Die Grundstücke d und e wurden früher unter einem Einheitswert zusammengefasst, nämlich dem h des Finanzamtes Feldkirch (Hektarsatz von ATS 10.093,00).

Im amtsbekannten Schenkungsvertrag vom 04.12.2000, mit welchem i seinerzeit die Grundstücke d und e seinen Söhnen a und b geschenkt hat und welcher Vorgang dem Finanzamt Feldkirch unter der Erfassungsnummer [...] angezeigt wurde, wurde auch ausdrücklich festgehalten, dass es sich bei diesen zwei Grundstücken um eine wirtschaftliche Einheit handelt (dortiger Vertragspunkt VIII. Abs. 6).

Die zwei Grundstücke grenzen nicht nur räumlich unmittelbar aneinander, sie sind auch unter einem Grundbuchskörper [...] erfasst.

Im (rechtskräftigen) Flächenwidmungsplan der Gemeinde j waren und sind die Grundstücke d und e einheitlich gewidmet, nämlich als "Baufläche-Wohngebiet". Der widmungsmäßige Zweck war/ist also ein einheitlicher. Auch die tatsächliche Nutzung dieser zwei Grundstücke war/ist eine einheitliche.

Es handelt sich um (untechnisch gesprochen) Wiesen, die von i (dem mittlerweile verstorbenen Vater von b und a) sowie von k (dem Bruder von b und a), welche Landwirte waren/sind, tatsächlich einheitlich genutzt (gemäht etc.) wurden.

Berücksichtigt man die örtliche Gewohnheit (in der Gemeinde j), die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der Grundstücke d und e, kommt man im Einzelfall zum Ergebnis, dass es sich nach den Anschauungen des Verkehrs um eine wirtschaftliche Einheit handelt, die seit dem Jahr 2000 (= Jahr des Erwerbes dieser Grundstücke durch die zwei Söhne von i) unverändert gleichgeblieben ist.

2. In Wahrheit liegen hier also nicht mehrere wirtschaftliche Einheiten vor und handelt es sich folglich auch um keine (nicht begünstigte) Vermögensteilung, sondern um eine (steuerbegünstigte) Sachteilung. Richtigerweise hätte daher nur der Mehrerwerb welchen b von seinem Bruder a bezogen hat, der Grunderwerbsteuer unterzogen werden dürfen.

Wie in einem Begleitschreiben vom 12.01.2011 zur FinanzOnline-Anzeige ausgeführt wurde, macht das einvernehmlich errechnete Flächenmehr auf Grund der Realteilung 200 m² aus. Bei

dem vertraglich vereinbarten Ausgleichspreis von 100,00 € pro m² ergibt dies eine Barabfindung von 20.000,00 €, sodass die 3,5%ige Grunderwerbsteuer richtigerweise nur 700,00 € ausmachen hätte dürfen.“

Mit Telefax vom 30. September 2013 übermittelte der UFS die Gemeinde j folgendes Amtshilfeersuchen:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

In einer ho Berufungssache ist strittig, ob a und b die Einheitswertbescheide vom 30. Mai 2001 zugestellt wurden. Ich ersuche Sie daher, unter Hinweis auf § 158 BAO, die Grundsteuerbescheide die in den Jahren 2001 bis heute an a und b betreffend die c KG j ergangen sind, sowie einen Auszug aus den betreffenden Grundsteuerkonten ebenfalls für den Zeitraum 2001 bis heute, dem UFS zu übermitteln.“

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 1. Oktober 2013 übermittelte die Gemeinde j die angeforderten Unterlagen. Die vorgelegten Grundsteuer-Jahressollmitteilungen 2004 bis 2011 haben folgendes Aussehen:

| | |
|---|---|
| <u>Absender:</u> Gemeinde j , [...] a und Mitbesitzer [Adresse] | Rechnungsnr.: [...] Datum: [...] EDV-Nummer [...] Der Betrag wird von Ihrem Konto [...] abgebucht |
| | Grundsteuer A Land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Grundstücke |
| | Grundsteuer B Haus- und sonstiger Grundbesitz |
| | LKU Landwirtschaftskammerumlage |

Grundsteuer – Jahressollmitteilung [Jahr]

| Objektbezeichnung Abgabenbezeichnung | Aktenzahl | Messbetrag | Hebesatz | Betrag inkl. USt | USt % |
|---|-------------------------|------------------------|-----------------|------------------|------------|
| Objekt Nr.: 3 Lt. Fa. Bescheid, [PLZ] j /unbeb. Grundstück | | | | | |
| Grundsteuer B/I e | AZI [...] steuerpfl. | MB: 31,98 MB: 31,98 | HS: 420 | 134,32 | 0 |
| Objekt Nr.: 4 Lt. Fa. Bescheid, [PLZ] j /unbeb. Grundstück | | | | | |
| Grundsteuer B/I d | AZI [...] steuerpfl. | MB: 13,81 MB: 13,81 | HS 420 | 58,00 | 0 |
| Vorschreibungsbetrag | | | | 192,32 | EUR |
| Netto | | 192,32 | USt-Betrag (0%) | 0,00 | |

Gemäß § 28 des Grundsteuergesetzes wird für die in der Gemeinde gelegenen Grundstücke der Jahresbetrag der Grundsteuer festgesetzt. Die Grundsteuer ist bis 75,00 Euro am 15. Mai jeden Jahres, sonst zu einem Viertel am 15.02., 15.05., 15.08. und 15.11. fällig.

Der Bürgermeister: [...]“

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 3 Abs 2 GrEStG lautet:

„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."

Es bleibt somit nach § 3 Abs 2 GrEStG 1987 nur jene Teilung frei, bei der entweder ein Teilungsgenosse ein seinem bisherigen Miteigentumsanteil entsprechendes Flächenstück in sein Alleineigentum oder mehrere Teilungsgenossen ein Flächenstück entsprechend ihrem bisherigen Anteil in ihr gemeinsames Miteigentum übertragen erhalten. Jeder Mehrerwerb gegenüber dem bisherigen Miteigentumsanteil ist steuerpflichtig.

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 vom 20. August 1996, 96/16/0133).

Die Begünstigung kommt nur für Fälle in Betracht, in denen eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird (vgl VwGH vom 19. Dezember 1966, 1178/66, vom 14. März 1968, 1420, 1421/67, vom 21. Mai 1976, 1753/74, vom 20. August 1996, 96/16/0133, vom 1. September 1999, 98/16/0232, 0233, 0234, vom 19. September 2001, 2001/16/0402, 0403, und vom 18. Juni 2002, 2001/16/0409).

Wenn dagegen mehrere wirtschaftliche Einheiten geteilt werden, kann nicht von einer Teilung des Grundstückes der Fläche nach, sondern nur von einer Vermögensauseinandersetzung schlechthin gesprochen werden (vgl VwGH vom 25. Juni 1964, Slg 3108/F, verstärkter Senat, und vom 10. Jänner 1974, 1583/72). § 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 (VwGH vom 18. November 1977, 2369/77, vom 30. November 1977, 2388/77, und vom 11. April 1991, 90/16/0089-0092).

Als Grundstück iSd § 3 Abs 2 GrEStG ist auch eine Mehrheit von Grundstücken zu verstehen, wenn diese eine wirtschaftliche Einheit bilden. Nach dem Sprachgebrauch des Rechtslebens kann von einer körperlichen Teilung einer Sache nur dann gesprochen werden, wenn nur eine Sache, das ist iSd § 3 Abs 2 GrEStG eine wirtschaftliche Einheit, geteilt wird und zwar auch dann, wenn sie aus mehreren Katasterparzellen oder Grundbuchskörpern besteht (VwGH vom 9. Juli 1992, 91/16/0119, 0120).

Wird also 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 vom 9. Juli 1992, 91/16/0119, 0120, vom 28. Jänner 1993, 91/16/0114, 0115, und vom 20. August 1996, 96/16/0133).

War von einem „Realteilungsvertrag“ eine Mehrheit von Grundstücken betroffen, so kam die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 2 GrEStG 1987 nicht zum Tragen (VwGH vom 1. September 1999, 98/16/0229, 0230, 0231, 0238).

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 Grunderwerbsteuergesetz die gleiche Bedeutung wie im Bewertungsgesetz (VwGH vom 9. Juli 1992, 91/16/0119, 0120, und vom 28. Jänner 1993, 91/16/0114, 0115).

Über die wirtschaftlichen Einheiten haben dabei die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke **bindenden** Weise abzusprechen (VwGH vom 25. Juni 1964, Slg 3108/F, vom 18. März 1971, 1599, 1600/70, vom 18. November 1977, 2369/77, vom 17. April 1980, 98/79, vom 11. April 1991, 90/16/0089-0092, vom 9. Juli 1992, 91/16/0119, 0120, vom 28. Jänner 1993, 91/16/0114, 0115, vom 20. August 1996, 96/16/0133, und vom 19. September 2001, 2001/16/0402, 0403). Dabei ist der Einheitswert zum letzten dem Erwerb vorangehenden Feststellungszeitpunkt maßgebend (VwGH vom 9. Juli 1992, 91/16/0119, 0120, und vom 28. Jänner 1993, 91/16/0114, 0115).

Da das Finanzamt Feldkirch als Lagefinanzamt mit Einheitswertbescheiden vom 30. Mai 2001 festgestellt hat, dass es sich bei den GST-NR d und e um zwei verschiedene wirtschaftliche Einheiten handelt, besteht hinsichtlich des Vorliegens einer oder mehrerer wirtschaftlicher Einheiten und sohin ob die Voraussetzungen für die Anwendung des § 3 Abs 2 GrEStG gegeben sind, eine Bindungswirkung an die Einheitswertbescheide. Die Tatsache, dass die Einheitswertbescheide materiellrechtlich möglicherweise falsch sind, hat auf die Bindungswirkung keinen Einfluss. Einheitswertbescheide als Feststellungsbescheide gemäß § 186 Abs 1 BAO sind gemäß § 192 BAO für Abgabenbescheide bindend (VwGH 22. 10. 1992, 91/16/0044, ÖStZB 1993, 430). Die in der Berufung getroffenen Einwendungen, dass in Wahrheit nur eine wirtschaftliche Einheit vorliege, hätten in einer Berufung gegen die Einheitswertbescheide vorgebracht werden müssen. Diese Einwendungen können nicht in der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid nachgeholt werden.

Das Vorbringen des Berufungsführers, dass eine Zustellung der Einheitswertbescheide, zumindest nach den internen Erhebungen des Berufungsführers und seines Bruders im Wege der Durchschau ihrer Finanzamtsunterlagen, nicht erfolgt sei und dass der Berufungsführer und sein Bruder erstmals im Grunderwerbsteuerverfahren erfahren hätten, dass das Finanzamt Feldkirch die GST-NR d und e als zwei wirtschaftliche Einheiten festgestellt habe wird vom UFS aus folgenden Gründen als bloße Schutzbehauptung gewertet. Die Einheitswertbescheide an a und Mitbesitzer wurden gemeinsam mit den Einheitswertbescheiden an die Gemeinde j versendet. Die Gemeinde j hat jährlich oben

angeführte Grundsteuer-Jahressollmitteilungen an a und Mitbesitzer versendet, aus denen klar hervorgeht, dass es sich bei den GST-NR d und e um zwei wirtschaftliche Einheiten handelt. Weiters sind in den Grundsteuer-Jahressollmitteilungen auch die Aktenzeichen der Einheitswertbescheide ersichtlich. Zudem sind die Einheitswertbescheide die Grundlage für die Erlassung von Grundsteuerbescheiden. Der UFS geht daher auch davon aus, dass der Berufungsführer auch gegen die Grundsteuerbescheide berufen hätte, wenn ihm die Einheitswertbescheide nicht zugestellt worden wären; bzw die Zustellung der Einheitswertbescheide beantragt hätte. Da dies aber nicht der Fall war und die Grundsteuer jeweils zu den Fälligkeitstagen pünktlich entrichtet wurde, geht der UFS davon aus, dass a die Einheitswertbescheide zugestellt wurden.

Auf Grund der Zustellfiktion des § 101 Abs 3 BAO gilt die Zustellung der Einheitswertbescheide vom 30. Mai 2001 mit der Zustellung an a auch an den Berufungsführer als vollzogen.

Nach § 5 Abs. 1 Z. 2 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. In ständiger Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingeggebene (vertauschte) Grundstück ist, das als Gegenleistung nach dem Verkehrswert zu bemessen ist (zuletzt hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1992, ZI. 91/16/0112, m.w.N.).

Die Ermittlung der Gegenleistung wurde seitens des Berufungsführers nicht bekämpft. Der Ansatz von 100,00 € pro m² Bauland in j stellt die absolute Untergrenze des

Verkehrswertes dar. Durch diesen Ansatz ist der Berufungsführer keinesfalls beschwert.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 10. Oktober 2013