



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., inW, W, vertreten durch Dr. Rose-Marie Rath, 1030 Wien, Weißgerberlande 40, vom 21. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. März 2007 ErfNr. xxx, StNr. yyy betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Gemäß § 7 Z. 3 iVm § 4 Abs. 3 GrEStG 1987 Tauschleistung:
 $65.271,25 \text{ Euro} \times 3,5\% = \mathbf{2.284,49 \text{ Euro}}$

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

"Im Fall eines Teilungstausches, bei welchem drei wirtschaftliche Einheiten zum Teil der Fläche nach geteilt, zum Teil jeweils in das Alleineigentum eines Tauschpartners übernommen werden, besteht die Tauschleistung und damit grunderwerbsteuerliche Gegenleistung in den aufgegebenen Miteigentumsanteilen des jeweiligen Tauschpartners, wobei die Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG auf die der Fläche nach geteilte wirtschaftliche Einheit anzuwenden ist. Da hinsichtlich letzterer Liegenschaft die Bw. einen massiv höheren Miteigentumsanteil aufgegeben als realer Anteil erhalten hat, ist nun strittig, ob in diesem Mehrbetrag eine grestpflichtige Tauschleistung für eine andere wirtschaftliche Einheit vorliegt, die nicht von der

Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG für die real geteilte wirtschaftliche Einheit konsumiert wird."

1. Verfahrensablauf

Am 21. Juli 2006 schlossen Bw., die Bw. und A einen Realteilungsvertrag ab.

Die Vertragsteile kamen überein, die Liegenschaft EZ 1976, Grundbuch B in natura derart real zu teilen, dass A die Grundstücke Nr. .359, Baufl. (Gebäude) Baufl. (begrünt) Gasse 17 und 432/7 Sonstige (Weg) im Ausmaß von 829 m², allein, sowie die Bw. die Grundstücke Nr. 434/2 Baufl. (begrünt) und 435/1 Baufl. (Gebäude) Baufl. (begrünt), im Ausmaß von 1.542 m², allein erhalten. (Punkt III. des Realteilungsvertrages). Auf Grund dieser Realteilung überträgt sohin A die ihm gehörigen 3/8 Anteile der Grundstücke Nr. 434/2 Baufl. (begrünt) und 435/1 Baufl. (Gebäude) Baufl. (begrünt) samt allem anteiligen Zubehör an die Bw. und die Bw. die ihr gehörigen 5/8 Anteile der Grundstücke Nr. 432/7 Sonstige (Weg) und .359 Baufl. (Gebäude) Baufl. (begrünt) Gasse 17, samt allem anteiligen Zubehör an A. (Punkt IV. des Realteilungsvertrages). Aufgrund dieser Realteilung sind nunmehr A Alleineigentümer der Grundstücke Nr. 432/7 Sonstige (Weg) und .359 Baufl. (Gebäude) Baufl. begrünt) Gasse 17, und die Bw. Alleineigentümerin der Grundstücke Nr. 434/2 Baufl. (begrünt) und 435/1 Baufl. (Gebäude) Baufl. (begrünt), jeweils samt Zubehör. (Punkt VI. des Realteilungsvertrages).

In Punkt X.b) des Realteilungsvertrages wurde festgestellt, dass es sich bei dem gegenständlichen Rechtsgeschäft um die Teilung von Grundstücken handelt, welche unter einem einheitlichen Einheitswert erfasst sind, sodass die Begünstigung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG in Anspruch genommen wird:

„Die Vertragsteile stellen auf Grund der veranlassten Verkehrswertfeststellung (Schätzungsgutachten des Sachverständigen Mag. Dr. C vom 7.3.2005) fest, dass der Miteigentümer Herr A wertmäßig mehr erhält, als seinem Bruchteil entspricht. Er ist sohin zur Zahlung der Grunderwerbsteuer auf den erhaltenen Mehrbetrag verpflichtet. Sonstige allfällige noch anfallende Gebühren und Abgaben werden anteilig getragen. (...Die Bw.... 5/8 und Herr A 3/8).“

Das Finanzamt ersuchte am 9.2.2007 den Verkehrswert der Liegenschaft vor der Teilung sowie die Verkehrswerte der Liegenschaft nach der Teilung inklusive Gebäudewert und das im Vertrag genannte Schätzungsgutachten in Kopie nachzureichen.

Die Bw. übereichte am 16.2.2007 das im Vertrag genannte Schätzungsgutachten in Kopie.

Mit Bescheid vom 13. März 2007 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer für die Bw. in Höhe von 3.764,99 Euro (Bemessungsgrundlage 107.571,25x3,5%) mit folgender Begründung fest:

„Die Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG kann nicht gewährt werden, da die gegenständlichen Grundstücke nicht eine wirtschaftliche Einheit, sondern drei wirtschaftliche Einheiten bilden. Nach dieser Gesetzesstelle ist nur die Teilung einer wirtschaftlichen Einheit begünstigt. Was als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu beurteilen. Dabei ist die Abgabenbehörde an die im Bewertungsverfahren getroffenen Feststellungen des Lagefinanzamtes gebunden (FA Baden AZ a, AZ b und AZ c). Im gegenständlichen Fall liegt ein Tausch vor. Bemessungsgrundlage beim Tausch ist der Verkehrswert des hingegebenen Grundstückes. Verkehrswert von 5/8 am Grundstück 432/7 = 10.875 Euro + 5/8 Anteil am Grundstück .359 = 96.696,25,25 ergibt insgesamt 107.571,25 Euro.“

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Eingewendet wurde, dass das Finanzamt Baden zur AZ a festgestellt hatte, dass die Grundstücke Nr. .359 und 435/1 eine wirtschaftliche Einheit bilden, weswegen auf diesen Vorgang die Befreiung anzuwenden wäre. Diese beiden Grundstücke hätten nach dem Gutachten einen Gesamtverkehrswert von 217.600,00 Euro. Vor der Realteilung hätte der Bw. von dieser wirtschaftlichen Einheit ein Wert von 136.000,00 Euro gehört, dagegen hätte sie die Liegenschaft 435/1 erhalten, welche einen Wert von 112.800,00 laut Gutachten aufweise. Eine bloße Vermögensaufteilung, auf die die Steuerbefreiung nicht anzuwenden wäre, bestünde nur hinsichtlich der restlichen wirtschaftlichen Einheiten. Die Bw. habe 5/8 der Liegenschaft 432/7 übertragen und dafür 3/8 der Liegenschaft 434/2 erhalten. Da 5/8 des Grundstückes 432/7 laut Gutachten einen Wert von 10.875,00 aufweisen, sei davon die GrESt in Höhe von 3,5% = 380,63 Euro festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. April 2007 gab das Finanzamt teilweise statt und setzte die Grunderwerbsteuer mit 2.284,49 Euro von einer Bemessungsgrundlage von 65.271,25 Euro mit auszugsweise folgender Begründung fest:

„Die Begünstigung nach § 3 Abs. 2 GrEStG kommt für die Grundstücke .359 und 435/1, die unter dem Aktenzeichen a des Finanzamtes Baden eine wirtschaftliche Einheit bilden, in Betracht. Im gegenständlichen Realteilungsvertrag liegt unter Berücksichtigung des Austausches von Grundstücken, die sich in verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten befinden, ein Teilungstausch vor. Nach § 5 Abs. 1 Z.2 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. Die „Tauschleistung des anderen Vertragsteiles“ ist das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingegebene (vertauschte) Grundstück. Die Bw. gibt für den Erwerb von 3/8 Anteilen an dem Grundstück Nr. 434/2 den 5/8 Anteil am Grundstück Nr. 432/7 im Wert von 10.875,00 sowie von den Grundstücken .359 und 435/1 einen Mehrwert von 54.396,25 hin.“

Im Vorlageantrag brachte die Bw. vor, dass die Abgabenbehörde bei der Berechnung unrichtig davon ausginge, dass sie mehr übertragen hätte als dem Anteil des Vertragspartners vor der Teilung entsprochen habe. Umgekehrt werde damit die Bw. zu einer Zahlung herangezogen, weil sie vor der Realteilung einen Wert der wirtschaftlichen Einheit von 167.194,25 ihr Eigentum genannte habe und ihr durch die Realteilung beträchtlich weniger, nämlich lediglich 112.800 an Wert zugegangen seien. § 3 Abs. 2 GrEStG besage jedoch genau das Gegenteil, weswegen nach ihrer Ansicht die GrESt lediglich mit 380,63 Euro festzusetzen sei.

2. Beweise und Sachverhalt

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in die Kopie des Gutachtens Mag.Dr. C zum 7.3.2005 und in die Einheitswertakten des Finanzamtes Baden EW-AZ a , EW-AZ b und EWAZ c .

Laut Gutachten sind A zu 3/8 und die Bw. zu 5/8 Miteigentümer der EZ 1976, Grundbuch B ,

Zusammenfassung der für vorliegende Berufungsentscheidung wesentlichen Daten des Gutachtens in Tabellenform:

GrSt-Nr. 432/7	Sonstige (Weg)		174 m2	Euro 17.400,00
GrSt-Nr. 434/2	Baufl. (begrünt)		838 m2	167.600,00
GrSt-Nr. 435/1	Baufl. (Gebäude)	46 m2		
	Baufl. (begrünt)	659 m2		
	GrSt Fläche gesamt		705 m2	112.800,00
GrSt-Nr. .359	Baufl. (Gebäude)	121 m2		
	Baufl. (begrünt)	534 m2		
	GrSt Fläche gesamt	Gasse 17	655 m2	154.714,00
Gesamtfläche			2.372 m2	
Gesamter Verkehrswert				Euro 452.514,00

Die Lage der Liegenschaft in einem aufgeschlossenen Wohngebiet wurde in Ansehung der Widmung des Hauses für reine Wohnzwecke als gut bezeichnet. Das Grundstück .359 (Gebäude) 121 m2 und Baufläche (begrünt) 534 m2 bilden eine zusammenhängende Grundfläche unregelmäßiger Figuration und ist die gesamte Baufläche durch den baulichen Bestand als gebundenes Grundstück zu betrachten. Grundwert inkl. Anschließungskosten sind 104.800 Euro plus Bauwert 49.914,00 wegen dringender rückständiger Reparatur- und Erhaltungsarbeiten.

Die drei Einheitswertakten des Finanzamtes Baden EW-AZ a , EW-AZ b und EWAZ c betreffend folgende Grundstücke aus EZ 1976, Grundbuch B .

Darstellung der durch die Einheitswertakten erfassten Grundstücke in Tabellenform:

EWAZ	Grundstück	m2
EW-AZ a (Mietwohngrundstück)	Grundstück 435/1 Grundstück .359	705 655
EW-AZ b (unbebautes Grundstück)	Grundstück 434/2	838

EW-AZ C (unbebautes Grundstück)	Grundstück 432/7	174
---------------------------------	------------------	-----

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt: Die Liegenschaft EZ 1976, Grundbuch B besteht aus drei wirtschaftlichen Einheiten, wobei die Grundstücke 435/1 und .359 und einem (1) Einheitswertaktenzeichen EW-AZ a (Mietwohngrundstück) erfasst sind und damit eine (1) wirtschaftliche Einheit bilden.

Über die Berufung wurde erwogen:

3. Der Tausch von Grundstücken ist ein Rechtsgeschäft, das der Grunderwerbsteuer unterliegt

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 der 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; er ist ein zweiseitig verbindlicher (entgeltlicher) formfreier Konsensualvertrag.

Vorliegender Vertrag wurde als Realteilungsvertrag bezeichnet. Aus dem Vertragsinhalt ergibt sich, dass nicht nur eine wirtschaftliche Einheit von den Miteigentümern real geteilt, sondern noch an zwei weiteren Grundstücken das Miteigentum aufgehoben und daran Alleineigentum jeweils eines früheren Miteigentümers begründet wurde. Entgegen dem ursprünglichen Vorbringen der Bw. wurde hier nicht nur eine wirtschaftliche Einheit zwischen zwei Miteigentümern real geteilt.

4. Bei einem Grundstückstausch liegen zwei Erwerbsvorgänge vor, da zwei Grundstücke „vertauscht“ werden.

Gemäß § 4 Abs. 3 GrEStG ist bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, die Steuer sowohl vom Werte der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen. Nach § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 ist bei einem Tausch Gegenleistung die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. Beim Grundstückstausch ist die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingeebene (vertauschte) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 109 zu § 5 GrEStG).

Grunderwerbsteuerlich sind auf den vorliegenden Realvertrag die Tauschgrundsätze anzuwenden, das heißt, jeder der beiden Vertragspartner unterliegt grundsätzlich mit dem Verkehrswert der hingegebenen Grundstücke/Miteigentumsanteile der Grunderwerbsteuer. Die Verkehrswerte wurden dem von der Bw. dem Finanzamt überreichten Gutachten entnommen und wurden weder von der Bw. noch vom Finanzamt in Frage gestellt. Strittig ist im vorliegenden Fall die Höhe der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung = Tauschleistung der Bw.

5. Auf die Realteilung iSd § 841 ABGB sind Grundstückstauschgrundsätze anzuwenden.

Wird gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 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.

Bei einer Realteilung iSd § 841 ABGB erhält jeder Teilhaber an Stelle seines Anteiles am Rechte einen Teil 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 (siehe *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 197 zu § 1 GrEStG und die dort wiedergegebene VwGH-Rechtsprechung). Bemessungsgrundlage ist der gemeine Wert des hingegebenen ideellen Miteigentumsanteils, den der jeweilige Miteigentümer hingibt.

Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, der Fläche nach geteilt, so dass das Miteigentum aufgehoben wird und die ehemaligen Miteigentümer reales Eigentum an den aufgeteilten Flächen erwerben, so liegt grunderwerbsteuerlich ein Grundstückstausch vor, bei welchem jeder Miteigentümer seinen ideellen Miteigentumsanteil hingibt und dafür den realen Anteil in das Alleineigentum erhält. § 3 Abs.2 GrEStG sieht für die Umwandlung von Miteigentum in Alleineigentum insoweit eine Befreiung vor, als aufgebener Miteigentumsanteil und erhaltener realer Anteil deckungsgleich sind. Bemessungsgrundlage ist der gemeine Wert des hingegebenen ideellen Miteigentumsanteils, der auch für die Berechnung der Befreiung herangezogen wird.

Im vorliegenden Fall bilden die Grundstücke 435/1 und .359 eine wirtschaftliche Einheit und wurden unter dem Einheitswertaktenzeichen EW-AZ a (Mietwohngrundstück) erfasst. Die Bw.

war vor der Teilung daran zu 5/8 und A daran zu 3/8 Miteigentümer. Die Verkehrswerte betragen GrSt 435/1 112.800,00 Euro und GrSt .359 154.714,00 Euro, macht zusammen 267.514,00 Euro, das heißt, auf die Bw. entfielen vom gesamten Verkehrswert 167.196,25, vom GrSt .359 96.696,25; auf A vom gesamten Verkehrswert 100.317,75 und von dem von ihm übernommenen Grundstück .359 58.017,75. Nach der Teilung stand im Alleineigentum der Bw. das GrSt 435/1 im Verkehrswert 112.800,00 Euro und im Alleineigentum des A das GrSt .359 im Verkehrswert von 154.714,00.

Das Finanzamt hatte im Bescheid angenommen, dass keine wirtschaftliche Einheit vorliegt und die Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG nicht gewährt. Im Berufungsverfahren konnte diese Frage vom Finanzamt geklärt werden und wurde bereits in der Berufungsvorentscheidung, die aber durch den Vorlageantrag nunmehr lediglich Vorhaltefunktion hat, die Befreiung gewährt. Die Einsicht in den Einheitswertakt EW-AZ a bestätigte den Berufungspunkt der Bw., dass diese wirtschaftliche Einheit der Fläche nach real geteilt wurde und die Befreiung daher anzuwenden ist. Insoweit war der Berufung der Bw. stattzugeben.

Rechnerisch stellt sich die Situation für die Bw. folgendermaßen dar: Sie gibt einen Miteigentumsanteil von 167.196,25 Euro hin und erhält dafür einen realen Anteil von 112.800,00 Euro. Da der erhaltene reale Anteil geringer ist als der hingegebene Miteigentumsanteil, ist für die Bw. dieser Erwerbsvorgang „Tausch des Miteigentumsanteiles gegen realen Anteil“ an ein und derselben wirtschaftlichen Einheit gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG befreit. Vorerst wird festgehalten, dass die Bw. um 54.396,25 Euro weniger erhält (= 167.196,25 Euro minus 112.800,00 Euro), als sie hingegeben hat.

6. Beim Teilungstausch wird an einer wirtschaftlichen Einheit Alleineigentum begründet, eine andere Einheit wird flächenmäßig geteilt.

Liegt, wie im gegenständlichen Fall, ein Teilungstausch vor, ist dieser nicht als eigener Vorgang im GrEStG geregelt, sondern es kommen die Tauschgrundsätze zur Anwendung und auf die wirtschaftliche Einheit, die real geteilt wird, wird die Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG angewendet. Beim Teilungstausch ist allerdings zu klären, was für was getauscht wird.

Arnold/Bodis in *Arnold/Arnold*, GrEStG, § 3, Tz204 kommentiert den Fall des so genannten Teilungstausches, bei welchem durch die Auseinandersetzung an einer wirtschaftlichen Einheit Alleineigentum geschaffen und die andere Einheit flächenmäßig geteilt wird (VwGH 17.4.1969, 905/67; VwGH 18.3.1971, 1599/1600/70). Als zahlenmäßiges Beispiel eines Teilungstausches wird angeführt:

„A und B sind je zur Hälfte Miteigentümer der Grundstücke I und II, jedes Grundstück bildet für sich eine wirtschaftliche Einheit. Das Grundstück I hat einen Wert von EUR 40.000, das Grundstück II einen Wert von EUR 80.000. Durch die Aufteilung erhält A am Grundstück I

Alleineigentum. Das Grundstück II wird flächenmäßig so geteilt, dass A eine Teilfläche im Werte von EUR 20.000, B eine Teilfläche im Werte von EUR 60.000 erhält.“

Das Rechtsgeschäft ist steuerlich zum Teil als Tausch, zum Teil als Teilung zu behandeln. Würde man den Vertrag als reinen Tausch versteuern, so wäre sowohl die Gegenleistung des A (Wert der Hälfte von I und II) als auch die Gegenleistung des B (ebenfalls Wert der Hälfte von I und II) der GrESt zu unterziehen, da jeder Tauschpartner von seinen Miteigentumsanteilen an beiden Grundstücken gegen das Alleineigentum an Teilflächen soviel hingibt, als auch der andere Vertragsteil erwirbt. Hinsichtlich des Grundstückes, das flächenmäßig aufgeteilt wird, würde aber hierdurch der Vorschrift des § 3 Abs. 2 GrEStG nicht entsprochen werden. Daher ist hinsichtlich der Begünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG jedes Grundstück für sich zu betrachten, also hinsichtlich der flächenmäßigen Aufteilung als steuerfrei zu behandeln. Steuerpflichtig bleibt aber im Beispielsfall der Austausch einer Hälfte des Grundstücks I (Wert EUR 20.000) gegen ein Viertel ($\frac{3}{4}$ minus $\frac{1}{2}$) des Grundstücks II (Wert EUR 20.000). Die GrESt ist daher von je EUR 20.000 zu erheben. (*Arnold/Bodis* in *Arnold/Arnold*, GrEStG, § 3, Tz 205).

Der vorliegende Fall ist analog zu diesem Beispiel im genannten Grunderwerbsteuerkommentar zu sehen. Hinsichtlich dreier wirtschaftlicher Einheiten wird durch die Auseinandersetzung an zwei wirtschaftlichen Einheiten Alleineigentum geschaffen, die dritte Einheit wird flächenmäßig geteilt.

Gegenüberstellung vor und nach der Teilung in Tabellenform:

EW-AZ	Grundstück	m2	Verkehrswert	Vor der Teilung	Nach der Teilung
EW-AZ a (Mietwohngrundstück)	Grundstück 435/1 Grundstück .359	705 655	112.800,00 154.714,00 zusammen: 267.514,00	Bw.: 5/8 (VW gesamt: 167.196,25, VW GrSt.359: 96.696,25) A : 3/8 (VW gesamt: 100.317,75 (VW GrSt.359: 58.017,75)	Alleineigentum Bw. GrSt. 435/1 (755 m2) VW:112.800,00 Alleineigentum A GrSt. .359 (655 m2) VW:154.714,00
EW-AZ b (unbebautes Grundstück)	Grundstück 434/2	838	167.600,00	Bw.: 5/8 (VW: 104.750,00) A : 3/8, (VW: 62.850,00)	Alleineigentum Bw. GrSt. 434/2 (838 m2), VW: 167.600
EW-AZ c (unbebautes Grundstück)	Grundstück 432/7	174	17.400,00	Bw.: 5/8 (VW: 10.875,00) A : 3/8 (VW: 6.525,00)	Alleineigentum A GrSt. 432/7 (174 m2) VW: 17.400

Die Bw. hat vor der Teilung 5/8 der gesamten Verkehrswerte an den Grundstücken 435/1 und .359, das sind 167.196,25 Euro. Nach der Teilung erhält sie das Alleineigentum an GrSt 435/1

im Verkehrswert von 112.800. Für die Bw. ist der Vorgang gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG zwar von der GrESt befreit, weil das erhaltene reale Grundstück kleiner ist als der hingegebene Miteigentumsanteil. Die Bw. hat aber die Differenz zwischen 167.196,25 Euro und 112.800, d.s. 54.396,25 für den Erhalt des Alleineigentums an Grundstück 434/2 an A hingegeben. Weiters gibt sie ebenfalls hin 5/8 des Grundstückes 432/7, das sind 10.875,00, um das Alleineigentum am Grundstück 434/2 zu erhalten.

Die Bw. gibt hin

- + ihren Miteigentumsanteil 5/8 an GrSt 435/1 und .359, d.s. 167.196,26
 - davon gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG befreit sind –112.800
 - verbleiben 54.396,25
 - + ihren Miteigentumsanteil 5/8 an GrSt 432/7, d.s. 10.875,00
- sind zusammen 65.271,25 Euro, das ist die zu versteuernde Tauschleistung der Bw.

Die Bw. bringt vor, dass ein Vermögensaustausch nicht vorliege, da es wertmäßig zu keinen Vermögensverschiebungen, sondern vielmehr zu einem Austausch von Flächen gekommen ist, die bereits zuvor von den jeweiligen Vertragspartnern entsprechend genutzt worden seien und bot als Beweis an a) die Vernehmung der Bw., b) die Vernehmung des Einschreiters, c) den vorliegenden Realteilungsvertrag und d) das og. Gutachten.

Da der Unabhängige Finanzsenat hinsichtlich der Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG für die eine wirtschaftliche Einheit GrSt 435/1 und .359 dem Begehren der Bw. folgt und andererseits ebenfalls der Rechtsansicht ist, dass es lediglich zu einem Austausch von Flächen gekommen ist, wird von einer Vernehmung der Bw. und der Einschreiterin abgesehen.

Im Vorlageantrag modifizierte die Bw. ihr Vorbringen, dass die Grunderwerbsteuer nur vom hingegebenen Grundstück 432/7 im Verkehrswert von 10.875,00 Euro zu bemessen wäre, da die „Mehrleistung von 54.396,25“ durch die Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG konsumiert wäre.

Der UFS gibt der Bw. insoweit Recht, als sie nach dem Gesetzeswortlaut des § 3 Abs. 2 GrEStG lediglich für den Fall, dass sie mehr erhalten hätte, als sie wertmäßig vorher hatte, für den übersteigenden Wert Grunderwerbsteuer abzuführen hätte. Jedoch übersieht die Bw. in ihrer Argumentation, dass die Befreiung lediglich für den Rechtsvorgang Teilung des Grundstückes der Fläche nach gewährt wird und im gegenständlichen Fall das Austauschverhältnis nicht allein zwischen aufgegebenem Miteigentumsanteil von 167.194,25 und erhaltenem realen Anteil von 112.800,00 stattfand, sondern dass der „Mehrwert“ auch für die fehlenden 3/8 zum Alleineigentum an der anderen wirtschaftlichen Einheit 434/2 hingegeben wurde. Die Übergabe eines Bruchteiles des Miteigentumsanteiles an einer

wirtschaftlichen Einheit gegen die Übergabe eines realen Anteiles an einer anderen wirtschaftlichen Einheit ist aber nicht von der Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG erfasst.

Im Rahmen der Beurteilung der Steuerpflicht bleibt noch festzuhalten, dass das Finanzamt zu Recht auf diesen Erwerbsvorgang nicht die Bestimmung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 angewandt hat. 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). Diese Begünstigung kommt demzufolge nach ständiger Rechtsprechung (z. B. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403 und vom 18.6.2002, 2001/16/0409) und Lehre (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 73 zu § 3 GrEStG) 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 (UFS 20.8.2008, RV/568-I/07).

7. Zusammenfassung

Im Fall eines Teilungstausches, bei welchem drei wirtschaftliche Einheiten zum Teil der Fläche nach geteilt, zum Teil jeweils in das Alleineigentum eines Tauschpartners übernommen wurden, besteht die Tauschleistung und damit grunderwerbsteuerliche Gegenleistung in den aufgegebenen Miteigentumsanteilen des jeweiligen Tauschpartners. Wird eine der wirtschaftlichen Einheiten real der Fläche nach geteilt, so ist allein auf diesen Vorgang die Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG insoweit anzuwenden, als aufgebener Miteigentumsanteil und erhaltener realer Anteil deckungsgleich sind. Die Bw. gibt einen um 54.396,25 Euro höheren Miteigentumsanteil hin, als sie realen Anteil erhält. Die Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 wurde der Bw. bis zur Höhe des erhaltenen realen Anteiles gewährt. Dieser nach der von der Grunderwerbsteuer befreiten Realteilung verbleibende „Mehrbetrag“ stellt eine Gegenleistung für die Begründung des Alleineigentums der Bw. durch den Erwerb von 3/8 an der anderen wirtschaftlichen Einheit dar und ist der Grunderwerbsteuer zu unterziehen, da der Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten nicht befreit ist. Bei Realteilungsverträgen kann es durch natürliche Gegebenheiten zu Wertedifferenzen zwischen ideellem Miteigentumsanteil und erhaltenem realen Anteil kommen. Eine Wertedifferenz von 54.396,25 Euro ist doch in einer Größenordnung, die, wäre lediglich diese eine wirtschaftliche Einheit der Fläche nach geteilt worden, durch eine Aufzahlung ausgeglichen worden wäre. Angesichts der Situation, dass im vorliegenden Fall ja nicht nur die eine wirtschaftliche Einheit real geteilt wurde, sondern in einem Vorgang Miteigentumsanteile an anderen wirtschaftlichen Einheiten erworben wurden, ist der „Mehrbetrag“ eine grunderwerbsteuerpflichtige Tauschleistung für eine „andere Liegenschaft“

und wird nicht von der Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG für die real geteilte wirtschaftliche Einheit konsumiert.

Aus all diesen Gründen war der Berufung teilweise Folge zu geben und der Bescheid im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 26. April 2007 abzuändern.

Wien, am 21. Juli 2010