

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., X., vertreten durch S.B., über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 13. Mai 2015, Erf.Nr. x/x, betreffend Grunderwerbsteuer erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 15. bzw. 23 Februar 2011 wurde die Liegenschaft EZ 1 KG Z. mit dem Grundstück Nr. 1/1 von der Bf., der Beschwerdeführerin, zu 559/931 Anteilen und von der Kf. zu 372/931 Anteilen erworben.

Mit dem gegenständlichen Vertrag vom 30. Oktober 2014, abgeschlossen zwischen der Kf. und der Beschwerdeführerin, wird das mit dem oben genannten Kaufvertrag erworbene Grundstück gemäß dem Teilungsplan der D.I. geteilt in das Grundstück mit der Nr. 1/1 mit 6397 m² und das Grundstück Nr. 1/2 mit 2291 m². Vereinbart wird die Aufhebung der Miteigentumsgemeinschaft und es wird von der Kf. das Grundstück Nr. 1/2 mit 2291 m² übernommen und von der Beschwerdeführerin das Grundstück Nr. 1/1 mit 6397 m². Bei der unter der Erf.Nr. x/x erfolgten Selbstberechnung wurde für diesen Vorgang als Teilung die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG angewendet.

In den Punkten V. und VII. dieses Vertrages vom 30. Oktober 2014 wurde festgehalten:

„V.

Die Vertragsparteien erklären, dass die vereinbarte Gegenleistung die beiderseits akzeptierte Geschäftsgrundlage für dieses Rechtsgeschäft bildet, und dieses von keiner Seite wegen Irrtums oder aus einem sonstigen Grund angefochten wird.

.....

VII.

Zum Zwecke der Steuerbemessung wird angegeben, dass der Wert des Teilgrundstücks, das jede Vertragspartei übernimmt, dem Bruchteil entspricht, mit dem der jeweilige Erwerber am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist. Von den Vertragsparteien wird die Steuerbefreiung gemäß § 3 (2) Grunderwerbsteuergesetz 1987 idG in Anspruch genommen.“

Nach einer abgabenrechtlichen Prüfung beim Selbstberechnungsberechner wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit dem Bescheid gemäß § 201 BAO vom 13. Mai 2015 der Beschwerdeführerin für die mit dem Vertrag vom 30. Oktober 2014 erfolgte Teilung die Grunderwerbsteuer mit € 9.891,00 vorgeschrieben. Dieser Bescheid enthält folgende Begründung:

„Die Festsetzung erfolgte auf Grund der unrichtigen Selbstberechnung.

Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) war der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) und Billigkeit zu geben.

Der Bemessung wurde das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung bei Dr. N. zugrunde gelegt.

Begründung und genaue Berechnung sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder dem Prüfbericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierten Bestandteil dieses Bescheides bildet.

Laut Niederschrift vom 30.04.2015 über die Schlussbesprechung bei Dr. N..

Die Begünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 hat nur die Realteilung, also die körperliche Teilung eines Grundstückes zum Gegenstand, wobei jeder Miteigentümer jenen Teil in sein Alleineigentum erhält, welcher seinem bisherigen Miteigentumsanteil entspricht.

Jeder Mehrerwerb gegenüber dem bisherigen Miteigentumsanteil ist steuerpflichtig.

Für die Berechnung der Grunderwerbsteuer ist die Teilung als Tauschgeschäft anzusehen und Bemessungsgrundlage der gemeine Wert des Teilgrundstückes.

Die daraus errechnete Grunderwerbsteuer wird um denjenigen Steuerbetrag gekürzt, der sich aus der Anwendung des Verhältnisses des Wertes des hingegebenen Grundstückes zu dem des Wertes des erhaltenen Grundstückes auf den errechneten Steuerbetrag ergibt.

Berechnung der Grunderwerbsteuer:

Bf erhält:

$$6.397 \quad m^2a \quad 293,52 \text{ €} \quad = \quad 1.877.647 \text{ €}$$

Bf gibt hin:

$$5.216 \quad m^2a \quad 293,52 \text{ €} \quad = \quad 1.531.080 \text{ €}$$

Bemgrl

€	1.531.079,57 , davon 3,5% GreSt =	€ 53.587,78
Ab Kürzungsbetrag		€ 43.696,79
GreSt		€ 9.891,00

Der Kürzungsbetrag errechnet sich wie folgt:

Steuer für das hingegebene Grundstück mal hingegebenes Grundstück durch erhaltenes Grundstück =

53.587,78 mal 1.531.080 durch 1.877.647 = 43.697“

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. April 2015, auf die in dem Bescheid Bezug genommen wird, enthält den gemeinen Wert betreffend:

„Gemeiner Wert laut Gutachten EZ 1 KG Z.:

Summe € 3.787.922,24 für 12.905,24 m², d.s. 293,52 €/m²“

Bei dem hier genannten Gutachten handelt es sich um das Sachverständigengutachten des Herrn I.S. vom 11. November 2014. Mit diesem Gutachten wurden die beiden neu gebildeten Grundstücke Nr. 1/1 und 1/2 zum Stichtag 8. November 2014 bewertet. In diesem Gutachten ist auch ein Auszug aus dem Flächenwidmungsplan enthalten, nach welchem das neu gebildete Grundstück 1/1 in den Bauklassen II und III liegt und das neue Grundstück 1/2 in den Bauklassen III und IV. Die Bewertung der unbebauten Grundstücke erfolgte nach dem Vergleichswertverfahren. Für die Ermittlung des Bodenwertes wurde als Wertansatz, da es sich bei den Grundstücken um mehrgeschossig bebaubare Grundstücke im Stadtgebiet handelt, der Preis für einen Quadratmeter erzielbare Nutzfläche herangezogen. Unter Berücksichtigung eines Abschlages beim Grundstück Nr. 1/1 wegen der Größe der erzielbaren Nutzfläche wurden durch Multiplikation dieses Ansatzes mit der erzielbaren Nutzfläche die Verkehrswerte für das Grundstück Nr. 1/1 mit € 2.274.380,81 und für das Grundstück Nr. 1/2 mit € 1.513.541,43 errechnet.

In der gegen diesen Bescheid vom 13. Mai 2015 eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht:

„Der bekämpfte Bescheid verweist hinsichtlich der Begründung auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. April 2015. Punkt 4.17. der Niederschrift übernimmt als Basis den gemeinen Wert aus dem Sachverständigengutachten über die Ermittlung des Verkehrswertes der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft (Beilage ./1).

In der in der Niederschrift wiedergegebenen Berechnung wird jedoch der festgestellte Verkehrswert durch die Gesamtnutzfläche (erzielbare Wohnnutzfläche) iHv 12.905,24 m² dividiert und offensichtlich unrichtig mit der Grundfläche iHv 8.688 m² multipliziert, sodass sich ein im Ergebnis unrichtiger rechnerisch falscher Kürzungsbetrag ergibt.

Tatsächlich erfolgte die Realteilung auf Basis des vorliegenden Gutachtens des gerichtlich beeideten und zertifizierten Sachverständigen entsprechend der Bestimmung des § 3 Abs.

2 GrEStG wertäquivalent, wie es auch in Punkt VII. des Realteilungsvertrages vom 30. Oktober 2014 ausdrücklich festgehalten wurde.

Bei Anwendung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG ist nicht vom Ausmaß des Grundstücks, sondern vom Wert (vom gemeinen Wert nach § 10 BewG) auszugehen, uzw sowohl bei der Gegenüberstellung der Werte im Wege der Verhältnisrechnung als auch bei Berechnung des Steuerbetrages (vgl. nur Arnold/Bodis, Kommentar GrEStG 1987, 11. Lieferung September 2010, § 3 Rz. 196 sowie Fellner, Grunderwerbsteuer, 12. Lieferung August 2014 § 3 Rz. 124 jeweils mwN).

Die Bewertung des Grundstückes durch das Sachverständigengutachten erfolgte vollkommen lege arte unter Zugrundelegung der wesentlichen wertbestimmenden Faktoren der wirtschaftlichen Bebauungsmöglichkeit, wie sie insbesondere in der erzielbaren Wohnnutzfläche Ausdruck findet. Diesem Wert ist im Übrigen auch die Abgabenbehörde im Ansatz gefolgt und hat in der Folge offenbar irrtümlich die Flächenangaben des Gutachtens (= Wohnnutzfläche) mit der Grundfläche (!) verwechselt.

Tatsächlich entsprechen die im Sachverständigengutachten festgestellten Verkehrswerte der realgeteilten Grundflächen (Bauplatz 1 und 2) den Wertverhältnissen, sodass der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist (§ 3 Abs. 2 GrEStG).

Auf Grundlage der vorliegenden festgestellten Wertäquivalenz bleibt neben der gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG steuerfreien Realteilung für eine Steuererhebung für einen grunderwerbsteuerpflichtigen „Zuerwerb“ kein Platz. Der in der Niederschrift aufgrund der dargestellten Verwechslung unterstellte Mehrerwerb eines Realteilungspartners liegt tatsächlich nicht vor. Demnach wurde naturgemäß auch keine Ausgleichszahlung vereinbart. Die Realteilungspartner sind gesellschaftsrechtlich auch in keiner Weise verbunden.

Eine freigebige Zuwendung oder ein Verzicht zugunsten eines Realteilungspartners liegt nicht vor und widerspräche im Übrigen auch den strengen wohnungsgemeinnützigen Gebahrungsgrundsätzen, denen beide an der Realteilung beteiligten gemeinnützigen Bauvereinigungen unterliegen.“

Dieser Beschwerde angeschlossen war das Sachverständigengutachten. Diese Beschwerde wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. August 2015 als unbegründet abgewiesen und die Grunderwerbsteuer neu festgesetzt mit € 17.445,79. Dazu wurde in der Begründung ausgeführt:

Die Begünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 hat nur die Realteilung, also die körperliche Teilung eines Grundstückes zum Gegenstand, wobei jeder Miteigentümer jenen Teil in sein Alleineigentum erhält, welcher seinem bisherigen Miteigentumsanteil entspricht.

Jeder Mehrerwerb gegenüber dem bisherigen Miteigentumsanteil ist steuerpflichtig.

Für die Berechnung der Grunderwerbsteuer ist die Teilung als Tauschgeschäft anzusehen und Bemessungsgrundlage der gemeine Wert des Teilgrundstückes.

Die daraus errechnete Grunderwerbsteuer wird um denjenigen Steuerbetrag gekürzt, der sich aus der Anwendung des Verhältnisses des Wertes des hingegebenen Grundstückes zu dem des Wertes des erhaltenen Grundstückes auf den errechneten Steuerbetrag ergibt.

Die Grunderwerbsteuer wird wie folgt neu berechnet:

Der gemeine Wert des Grundstückes wurde, als Mittelwert auf Basis der Vergleichswerte aus dem Gutachten vom 11.11.2014 des S. (S. 21) und des Index-bereinigten Kaufpreises des Berufungswerbers, mit € 422,42 je Quadratmeter geschätzt.

	Grundwert bereinigt in €	Fläche GdSt in m ²	Wert in € je m ²
A-G..	846.848,00	1.834	461,75
B-G..	900.392,00	4.170	215,92
C-G..	509.174,00	1.147	443,92
D-G..	760.536,00	1.628	467,16
E-G..	4.546.712,37	8.688	523,33
		Summe	2.112,08
		Mittelwert	422,42

Der bereinigte Grundwert für die E-G.. stellt sich wie folgt dar:

Der Kaufpreis laut Kaufvertrag vom 17.02.2011 für den Erwerb der E-G.. durch Kf/Bf, in Höhe von € 3.923.300 wurde mit einer Indexanpassung von 15,89 % (wie im Gutachten S.) auf das Jahr 2014 hochgerechnet, sodass sich ein bereinigter Grundwert in Höhe von € 4.546.712,37 ergibt.

Bf erhält:

$$6.397 \quad m^2 a \quad 422,42 \text{ €} \quad = \quad 2.702.196 \text{ €}$$

Bf gibt hin:

$$5.217 \quad m^2 a \quad 422,42 \text{ €} \quad = \quad 2.702.196 \text{ €}$$

Bemessungsgrundlage

$$\text{€ } 2.702.196 \quad , \text{ davon } 3,5\% \text{ GreSt} = \quad 94.576,86 \text{ €}$$

$$\text{Ab Kürzungsbetrag} \quad 77.131,08 \text{ €}$$

$$\text{Grunderwerbsteuer} \quad 17.445,79 \text{ €}$$

Der Kürzungsbetrag errechnet sich wie folgt:

Steuer für das hingegebene Grundstück mal hingegebenes Grundstück durch erhaltenes Grundstück =

94.576,86 mal 2.203.745 durch

2.702.196 = 77.131,08“

Gegen diese Erledigung wurde ein Vorlageantrag eingebracht. In diesem wird in der Begründung ausgeführt (ohne Hervorhebungen):

„Die Beschwerdevorentscheidung unterlässt jede Auseinandersetzung mit dem Beschwerdevorbringen zur gutachterlich festgestellten Wertäquivalenz und ersetzt die bereits im bekämpften Erstbescheid unrichtige Berechnung durch eine gegen die Regeln einer ordnungsgemäßen Wertermittlung verstößende neuerlich unrichtige „lineare“ Berechnung. Es verstößt damit gegen die Grundsätze eines ordnungsgemäßen Verfahrens, nach der die Abgabenbehörde (erster Instanz) von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln hat, die für die Erhebung der Abgaben wesentlich sind und dabei die Angaben des Abgabenpflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen hat (§ 115 Abs. 1 und 3 BAO).

Auch die neue Berechnung geht dem Grunde nach von den im Sachverständigengutachten über die Ermittlung des Verkehrswertes der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft (Beilage ./1) dargestellten Vergleichswerten aus, vollzieht jedoch eine Umrechnung der im Gutachten dargestellten Vergleichswerte von EUR/m² Nutzfläche auf EUR/m² Grundfläche um anschließend entgegen den tatsächlichen Verhältnissen eine lineare Umlegung auf Grundflächen vorzunehmen.

Die belangte Behörde verkennt dabei neuerlich, dass durch eine derartige Vorgangsweise nicht die tatsächlichen Wertverhältnisse festgestellt werden können, da für die realgeteilten Bauplätze aufgrund der unterschiedlichen Bebauungsmöglichkeit mit unterschiedlich erzielbaren Nutzflächen auch unterschiedliche gemeine Werte resultieren.

Die Unhaltbarkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen linearen Aufteilung soll an folgendem Beispiel veranschaulicht werden:

Drei Brüder (A, B und C) besitzen je 1/3 eines Grundstücks im Ausmaß von 3.000 m² mit einem gemeinen Wert von 3 Mio. EUR. Das Grundstück wird realgeteilt, wobei

- > A ein Grundstück mit 1.000 m² erhält, das als Bauland gewidmet ist und eine viergeschossige Bebauung ermöglicht;*
- > B ein Grundstück mit 1.000 m² erhält, das eine auf eine Teilfläche eingeschränkte bloß eingeschossige Bebauung zulässt;*
- > C ebenfalls ein Grundstück mit 1.000 m² erhält, das aufgrund der Widmung und besonderen Verhältnisse eine Bebauung nicht zulässt.*

Um Streit in der Familie zu vermeiden wird ein gerichtlich beeideter Immobiliensachverständiger mit der objektiven Wertfeststellung der neuen Grundstücksflächen beauftragt. Er kommt aufgrund der unterschiedlichen Wertverhältnisse

- vollkommen *lege artis* - zum Ergebnis, dass A einen Wert von 1,8 Mio. EUR, B einen Wert von 0,9 Mio. EUR und C einen Wert von nur 0,3 Mio. EUR erhält.

Nach der von der belangten Behörde vorgenommenen linearen Umrechnung läge eine wertäquivalente grunderwerbsteuerbefreite (!) Realteilung vor. Es ist jedoch klar erkennbar, dass hier „der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält“, gerade nicht „dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt war“, wie es von § 3 Abs. 2 GrEStG gefordert wird.

Tatsächlich erfolgte die verfahrensgegenständliche Realteilung auf Basis des vorliegenden Gutachtens eines gerichtlich beeideten und zertifizierten Sachverständigen entsprechend der Bestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG wertäquivalent, wie es bereits in Punkt VII. des Realteilungsvertrages vom 30. Oktober 2014 ausdrücklich festgehalten wurde.

Bei Anwendung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG ist nicht vom Ausmaß des Grundstücks, sondern vom Wert (vom gemeinen Wert nach § 10 BewG) auszugehen, uzw sowohl bei der Gegenüberstellung der Werte im Wege der Verhältnisrechnung als auch bei Berechnung des Steuerbetrages (vgl. nur Arnold/Bodis, Kommentar GrEStG 1987, 11. Lieferung September 2010, § 3 Rz. 196 sowie Fellner Grunderwerbsteuer, 12. Lieferung August 2014 § 3 Rz. 124 jeweils mwN).

Die Bewertung des Grundstückes durch das Sachverständigengutachten erfolgte vollkommen *lege artis* unter Zugrundelegung der wesentlichen wertbestimmenden Faktoren der wirtschaftlichen Bebauungsmöglichkeit, wie sie insbesondere in der erzielbaren Wohnnutzfläche Ausdruck findet.

Tatsächlich entsprechen die im Sachverständigengutachten festgestellten Verkehrswerte der realgeteilten Grundflächen (Bauplatz 1 und 2) den Wertverhältnissen, sodass der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist (§ 3 Abs. 2 GrEStG).

Auf Grundlage der vorliegenden festgestellten Wertäquivalenz bleibt neben der gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG steuerfreien Realteilung für eine Steuererhebung für einen grunderwerbsteuerpflichtigen „Zuerwerb“ kein Platz. Der in der Niederschrift aufgrund der dargestellten Verwechslung unterstellte Mehrerwerb eines Realteilungspartners liegt tatsächlich nicht vor. Demnach wurde naturgemäß auch keine Ausgleichszahlung vereinbart. Die Realteilungspartner sind gesellschaftsrechtlich auch in keiner Weise verbunden.

Eine freigiebige Zuwendung oder ein Verzicht zugunsten eines Realteilungspartners liegt nicht vor und widerspräche im Übrigen auch den strengen wohnungsgemeinnützigen Gebarungsgrundsätzen, denen beide an der Realteilung beteiligten gemeinnützigen Bauvereinigungen unterliegen.“

In der Beschwerdevorlage (Vorlagebericht) wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel folgende Stellungnahme abgegeben:

„Die Beschwerdeführerin hat mit Kaufvertrag vom 15.2/23.2.2011 559/931 Anteile an der Liegenschaft EZ 1 KG z. erworben. Der dafür zu leistende Kaufpreis wurde im Kaufvertrag mit € 2.353.980,00 vereinbart. In diesem Kaufvertrag erklären die Käufer, dass sie sich über den Kaufgegenstand an Ort und Stelle genau informiert haben und sich auch alle zweckdienlichen Unterlagen und Informationen über die baurechtliche Verwend- und Verwertbarkeit dieser Liegenschaft verschafft haben.“

Es ist daher davon auszugehen, dass der vereinbarte Kaufpreis die Bebauungsmöglichkeiten der Liegenschaft bereits berücksichtigt. Stellt man den seinerzeit vereinbarten Kaufpreis der Liegenschaft den im Gutachten festgestellten Verkehrswerten der Bauplätze 1 und 2 gegenüber, würde sich für die Gesamtliegenschaft nach der Teilung ein Minderwert ergeben.

Gesamtkaufpreis laut Kaufvertrag € 3.923.300,-,

Verkehrswert Bauplatz 1 laut Gutachten € 2.274.380,81

Verkehrswert Bauplatz B laut Gutachten € 1.513.541,43

Daraus ergibt sich ein Gesamtverkehrswert für beide Bauplätze in Höhe von € 3.787.922,24, somit ein Minus von € 135.377,76. Bei diesen Werten hätte sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Miteigentümerin (Kf) einen Mindererwerb.

Dass der Wert der Liegenschaft seit dem Ankauf im Jahre 2011 an Wert verloren hätte, ist wohl nicht anzunehmen.

Nicht nachvollziehbar ist das im Vorlageantrag angeführte Beispiel. Bei diesem Beispiel ergibt sich für „A“ ein Mehrerwerb von 0,8 Milo. Euro und würde sich unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG sehr wohl eine Steuerbelastung ergeben. Die Berechnung der Grunderwerbsteuer erfolgte den Bestimmungen des § 3 Abs. 2 GrEStG entsprechend.“

Dazu wurde von der Beschwerdeführerin in dem Schriftsatz vom 18. April 2017 ergänzend vorgebracht:

„Auch die in der Stellungnahme von der belangten Behörde angeführten weiteren Argumente ändern nichts an der Rechtswidrigkeit der verfahrensgegenständlichen Abgabenvorschreibung:

a. Der Hinweis auf den historischen Kaufpreis des Grundstücks übersieht, dass es für die Frage der Wertäquivalenz ausschließlich auf die festgestellten Wertverhältnisse zum Zeitpunkt der verfahrensgegenständlichen Realteilung ankommt.

Die belangte Behörde entfernt sich in ihrer ergänzend vorgebrachten Wertvermutung von den entscheidungsrelevanten tatsächlichen Verhältnissen. Der ursprüngliche Kaufpreis bildet die zum Zeitpunkt des Erwerbs von den Käufern erfahrungsgemäß zu erwartenden Bebauungsmöglichkeiten ab.

Es liegt in der Natur der Sache, dass später eintretende Abweichungen aufgrund der tatsächlich erzielbaren Nutzflächen auch zu einer Änderung des Grundstückswertes

führen. Das ändert aber nichts daran, dass die ursprüngliche Kaufpreisbildung aus der gebotenen „ex ante“ Sicht vollkommen marktkonform aufgrund der zu diesem Zeitpunkt erwarteten Bebauungsmöglichkeit erfolgt ist.

Ebenso erfolgte die Bewertung zum Zeitpunkt der Realteilung durch den gerichtlichen Sachverständigen aufgrund der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Bebauungsmöglichkeit vollkommen *lege artis*.

Es entspricht der Lebensrealität, dass Grundstückskäufe bei Entwicklungsprojekten bereits vor Vorliegen der tatsächlich erzielbaren Bebauungsmöglichkeiten erfolgen und Preise damit naturgemäß nur die zum Kaufzeitpunkt maßgebliche Einschätzung abbilden können. Das damit zusammenhängende Unsicherheitsmoment wird von den Marktteilnehmern regelmäßig in Kauf genommen. Ein späteres Abweichen des Wertes aufgrund der tatsächlichen Bebauungsmöglichkeit nach oben oder unten liegt innerhalb der bei vergleichbaren Projekten üblichen Bandbreite des Bewertungskalküls und führt naturgemäß bei verschiedenen Bewertungsstichtagen zu regelmäßig innerhalb der Bewertungsbandbreite schwankenden Grundstückswerten.

Die Annahme der belangten Behörde entfernt sich damit von den tatsächlichen Verhältnissen und geht offenbar davon aus, dass Grundstückspreise nicht schwanken bzw. nur steigen. Derartige Erfahrungssätze oder Bewertungsregeln bestehen jedoch nicht. Eine rückwirkende Bewertung aufgrund von „ex post“ eintretenden Entwicklungen entspricht jedoch nicht den Regeln einer korrekten Wertermittlung. Würde bei geplanten Immobilienentwicklungen mit den dafür notwendigen Grundstückskäufen stets zugewartet, bis sämtliche kaufpreisrelevanten Entwicklungen abgeschlossen sind, würden diese Grundstücke regelmäßig bereits von anderen Mitbewerbern erworben und nicht mehr für den gemeinnützigen Wohnungsbau zur Verfügung stehen.

b. Die belangte Behörde schließt zwar zutreffend aus dem im Vorlageantrag angeführten Beispiel, dass A im Beispiel einen grunderwerbsteuerpflichtigen Zuerwerb iHv 0,8 Mio. EUR zu versteuern hätte. Sie übersieht jedoch offenbar, dass dies mathematisch zwingend darauf zurückzuführen ist, dass der relevante Wert von Grundstück A pro m² eben nicht linear 1.000 EUR (3.000.000 EUR dividiert durch die Grundfläche von 3.000 m²), sondern korrekt 1.800 EUR (1.800.000 EUR dividiert durch die Grundfläche von 1.000 m²) beträgt. Im Ergebnis ergeben sich für A, B und C somit zwingend unterschiedliche Werte pro m² Grundfläche (A = 1.800 EUR/m², B = 900 EUR/m² und C = 300 EUR/m²). Zwar ergibt sich daraus ein linearer Durchschnittspreis für das Gesamtgrundstück von 1.000 EUR/m², der aber natürlich nicht dem Durchschnittspreis des Bauplatzes entsprechen kann.

Das angeführte Beispiel sollte nochmals veranschaulichen, dass die von der belangten Behörde vorgenommene lineare Umlegung eines durchschnittlichen Grundstückswertes der Gesamtliegenschaft bei den verfahrensgegenständlich vorliegenden unterschiedlichen Wertverhältnissen pro m² Grundfläche der realgeteilten Bauplätze nicht nachvollziehbar ist.

Im Übrigen darf auf das in unserem Vorlageantrag wiederholte Beschwerdevorbringen sowie das vorliegende Bewertungsgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen verwiesen werden.“

Mit Eingabe vom 18. Mai 2017 wurden die Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Erwägungen

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.

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 hingegebene (vertauschte) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 109 zu § 5 GrEStG).

Grunderwerbsteuerlich sind auf den vorliegenden Realteilungsvertrag die Tauschgrundsätze anzuwenden, das heißt, jeder der beiden Vertragspartner unterliegt grundsätzlich mit dem Verkehrswert der hingegebenen Grundstücke/Miteigentumsanteile der Grunderwerbsteuer.

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.

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 (vgl. VwGH 22. 10. 2015, Ro 2014/16/0021 und die dort zitierte Rechtsprechung). 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 aufgegebener 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.

Nach § 3 Abs. 2 GrEStG wird die Steuer insoweit nicht erhoben, als der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist.

Dass es sich beim ursprünglichen Grundstück Nr. 1/1 um eine wirtschaftliche Einheit handelt, steht fest. Strittig ist im gegenständlichen Fall, welche Werte für die neu gebildeten Grundstücke Nr. 1/1 und 1/2 anzusetzen sind.

Ist die Grunderwerbsteuer nach § 4 Abs. 3 GrEStG vom Wert der Tauschgrundstücke zu berechnen, dann hat sich die Wertermittlung nach den Bestimmungen des Ersten Teiles (Allgemeine Bewertungsvorschriften) des Bewertungsgesetzes 1955 zu richten, die nach § 1 dieses Gesetzes, soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem Zweiten Teile dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesgesetzlich geregelten Abgaben gelten. Nach § 10 des Bewertungsgesetzes ist aber bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgesehen ist, der gemeine Wert zu Grunde zu legen.

Nach § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Verfahren wurde zum Nachweis des gemeinen Wertes der Grundstücke ein Sachverständigengutachten vorgelegt. Da es sich hier um unbebaute Grundstücke handelt wurde für die Bewertung das Vergleichswertverfahren herangezogen. Der Bodenwert ergibt sich bei Grundstücken, welche mehrgeschossig im Stadtgebiet bebaubar sind, aus jenem Wertansatz, welchen ein Bauträger bereit ist als Grundkostenanteil für einen m² erzielbare Nutzfläche zu bezahlen. Diesen Ansatz

multipliziert mit der gesamten erzielbaren Nutzfläche ergibt den Freigrundwert der Liegenschaft. Ausgehend von der erzielbaren Nutzfläche wurde die unterschiedliche Bebauungsmöglichkeit der Grundstücke berücksichtigt.

Bei der Berechnung im Bescheid ging das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel von der Summe der Verkehrswerte der beiden Grundstücke laut diesem Sachverständigengutachten aus. Hier wurde jedoch der Gesamtwert durch die Summe der Quadratmeter dividiert und der daraus resultierende Wert mit den Flächen der Grundstücke multipliziert. Dieses führte dazu, dass die Werte nach der Realteilung nicht den Werten vor der Teilung entsprachen, was bei der Beschwerdeführerin zu einem Mehrerwerb führte. Bei dieser Berechnung wird jedoch die unterschiedliche Bebauungsmöglichkeit der Grundstücke, die unterschiedliche Wertansätze zur Folge hat, nicht berücksichtigt. Aus diesem Grunde sind die sich so ergebenden Werte der Grundstücke nicht dazu geeignet, für die Berechnung der Grunderwerbsteuer herangezogen zu werden.

Bei der Berechnung laut Beschwerdevorentscheidung wurden vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Wertansätze laut Schätzungsgutachten für die Berechnung herangezogen. Der gemeine Wert wurde hier als Mittelwert auf Basis der Vergleichswerte aus dem Gutachten mit € 422,42 je Quadratmeter geschätzt. Auch hier wurde die unterschiedliche Bebauungsmöglichkeit bei der Wertermittlung der Grundstücke nicht berücksichtigt, weswegen die so ermittelten Werte der Grundstücke für die Berechnung der Grunderwerbsteuer ebenfalls nicht herangezogen werden können.

Die Argumentation, dass der Verkehrswert laut dem Schätzungsgutachten unter dem Kaufpreis liegt, kann nicht zu einem Erfolg führen. Der Kaufpreis für das Grundstück betrug € 3,923.300,00 und die Summe der Verkehrswerte laut dem Schätzungsgutachten beträgt € 3.787.922,24. Diese Wertdifferenz liegt im niedrigen einstelligen Prozentbereich. Außerdem würde sich bei dem Ansatz von € 422,42 pro Quadratmeter laut Beschwerdevorentscheidung ein Verkehrswert für die gegenständlichen Grundstücke von € 3.669.984,96 ergeben. Dieser Wert liegt wiederum unter dem Verkehrswert des Schätzungsgutachtens. Es besteht daher kein Anlass, die Werte laut dem Schätzungsgutachten nicht für die Berechnung der Grunderwerbsteuer heranzuziehen, besonders deswegen, weil in diesem Gutachten die unterschiedlichen Bebauungsmöglichkeiten, welche den Wert der Grundstücke beeinflussen, berücksichtigt wurden.

Das Sachverständigengutachten steht nicht mit den Denkgesetzen oder den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch. Es ist nachvollziehbar und schlüssig und entspricht dem Gebot redlicher und zweifelsfreier Wertermittlung.

Rechnerisch stellt sich die Situation bei der Beschwerdeführerin folgendermaßen dar: Ihre Miteigentumsanteile vor der Teilung haben einen Wert von € 2.274.381,81 (559/931 Anteile von € 3.787.922,24) und das von ihr übernommene neu gebildete Grundstück Nr. 1/1 hat ebenfalls einen Verkehrswert von € 2.274.381,81. Der Wert des Grundstückes,

das von der Beschwerdeführerin anlässlich der Realteilung übernommen wurde entspricht dem Bruchteil, mit dem sie am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt war. Nach § 3 Abs. 2 GrEStG ist für den gegenständlichen Erwerb eine Grunderwerbsteuer nicht zu erheben.

Für die Gleichwertigkeit der Grundstücke vor und nach der Teilung spricht auch der Punkt VII. des Vertrages vom 30. Oktober 2014, in dem festgehalten wird, dass der Wert des Teilgrundstückes, das jede Vertragspartei übernimmt, dem Bruchteil entspricht, mit dem der jeweilige Erwerber am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist. Weiter auch, dass keine Ausgleichszahlung geleistet wurde. Wie in der Beschwerde nicht zu Unrecht ausgeführt wurde, widersprüche eine freigebige Zuwendung oder ein Verzicht zugunsten eines Realteilungspartners den strengen wohnungsgemeinnützigen Gebarungsgrundsätzen, denen beide an der Realteilung beteiligten gemeinnützigen Bauvereinigungen unterliegen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Zur Frage der Voraussetzungen für eine begünstigte Realteilung liegt die in obiger Begründung angeführte langjährige und einhellige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Auf diese gestützt hat das Bundesfinanzgericht seine Entscheidung getroffen. Aus diesem Grund war gegenständlich keine "Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung" zu behandeln. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 19. Mai 2017