



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der J, Adresse, vertreten durch RA.G., vom 11. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 3. Juli 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Grundbuchsauszug sind H zu 96/370 Anteilen und J zu insgesamt 274/370- Anteilen Miteigentümer der aus den Grundstücken Gst. Nr. 501, .273 und .885 bestehenden Liegenschaft EZ X Grundbuch Y mit einer Gesamtfläche von 332 m². Zwei der Grundstücke waren je mit einem Gebäude bebaut (A-gasse 14 und B-gasse 1). Mit den Miteigentumsanteilen des H war das Wohnungseigentum an der Wohnung W 1, mit jenen der J das Wohnungseigentum an den Wohnungen W 2, W 2a, W 3, W 3a, W 4/1 und W 4/2 verbunden.

H und J schlossen am 15. Mai 2007 einen Realteilungsvertrag mit nachstehendem auszugsweise wiedergegebenem Inhalt:

"I. Präambel

Die Vertragsparteien sind wie folgt grundbücherliche Miteigentümer ob der Liegenschaft in EZ X Grundbuch Y, wobei Wohnungseigentum begründet ist.

Vorab ist festzuhalten, dass es sich um 2 getrennte Häuser handelt. Wohnungseigentum wurde in der Art und Weise begründet, dass H die Anteile erhalten hat, die dem Haus B-gasse 1 entsprechen. J hat die Anteile erhalten, die dem Haus A-gasse 14 entsprechen, sodass de facto H Eigentümer des Hauses B-gasse 1 und J Eigentümerin des Hauses A-gasse 14 ist.

Es ist nunmehr beabsichtigt das Wohnungseigentum aufzulösen und für das Haus A-gasse 14 eine eigene EZ ...zu eröffnen. Weiters werden dann die dementsprechenden Anteile den jeweiligen Eigentümern zugeordnet, sodass H dann alleiniger Eigentümer des Hauses B-gasse 1 und J alleinige Eigentümerin des Hauses A-gasse 14 ist.

II. Aufhebung des Wohnungseigentums, Teilung

Die Vertragsparteien kommen ausdrücklich überein, dass das Wohnungseigentum aufzuheben ist und heben dieses hiermit ausdrücklich und rechtsverbindlich auf.

Die Vertragsteile kommen weiters dahingehend überein, dass die Liegenschaft ob EZ X so zu teilen ist, dass in deren Gutsbestand die Parzellen .885 und 501 (B-gasse 1 und Garten) verbleiben.

Die Parzelle .273 (A-gasse 14) ist aus dem Gutsbestand der EZ X abzuschreiben und hiefür eine neue EZ.... zu eröffnen, dies unter Beibehaltung der bestehenden Eigentumsrechte.

Durch diese Teilung stellen sich die Eigentumsverhältnisse (ideell) dar wie folgt:

EZ X (bestehend aus Gst .885 und 501) :	
96/370- Anteile	H
274/370- Anteile	J
EZ(bestehend aus Gst .273) :	
96/370- Anteile	H
274/370- Anteile	J

Nunmehr übergibt J, geb. 1955, ihre 274/370- Anteile ob der EZ X (bestehend aus Gst .885 und 501) und H, geb. 1952, übernimmt diese Anteile in sein Eigentum, sodass er alleiniger Eigentümer der EZ X (bestehend aus Gst .885 und 501) ist und

übergibt H, geb. 1952, seine 96/370- Anteile ob der EZ (bestehend aus Gst .273) und übernimmt J, geb. 1995, diese Anteile in ihr Eigentum, sodass sie alleinige Eigentümerin der EZ (bestehend aus Gst .273) ist.

Durch diese wechselseitige Übergabe ergeben sich folgender Grundbuchsstand bzw.

Eigentumsverhältnisse wie folgt:

EZ X (bestehend aus Gst .885 und 501):

Alleineigentümer H

EZ (bestehend aus Gst .273)

Alleineigentümer J

Übergabe und Übernahme geschehen mit der Unterfertigung dieses Vertrages.

V. Aufsandung

Sohin erteilen die Vertragsparteien ihre ausdrückliche Einwilligung, dass über auch nur einseitiges Ansuchen im

Grundbuch Y

aufgrund dieses Vertrages nachstehende Eintragungen vorgenommen werden:

1. Ob EZ X

a) die Einverleibung der Löschung des Wohnungseigentums

b-c)

d) Die Abschreibung des Gst .273 aus dem Gutsbestand der EZ X und hiefür die Eröffnung einer neuen EZ,

dies unter Mitübertragung des bestehenden Eigentumsrechtes zu 96/370- Anteilen für H, geb. 1952, und zu 274/370- Anteilen für J, geb. 1955, und unter Mitübertragung des Vorkaufsrechtes CLNR 22 und des Fruchtgenussrechtes CLNR 27;

e) Auf den 274/370- Anteilen der J, geb. 16.08.1955, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für H, geb. 1952;

2. Ob EZ(bestehend aus Gst .273)

Auf den 96/370- Anteilen des H, geb. 1952, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für J, geb. 1955".

Dieser Rechtsvorgang wurde mit Abgabenerklärung vom 14. Juni 2007 dem Finanzamt angezeigt. Darin wurde die Gegenleistung mit Null Euro angegeben und unter Punkt 7 ein Antrag auf Grunderwerbsteuerbefreiung gestellt wegen *"Übernahme zufolge Aufhebung Wohnungseigentum und Realteilung- Eigentumsverhältnisse haben de facto so schon vorher bestanden!"*

Das Finanzamt verneinte die Zuerkennung der beantragten Steuerbefreiung, ging vielmehr von einem steuerpflichtigen Tauschvorgang aus und setzte mit dem streitgegenständlichen Bescheid gegenüber J (im Folgenden: Bw.) gemäß § 7 Z 3 GrEStG von einer Tauschleistung von 60.000,00 € die Grunderwerbsteuer mit 2.100,00 €. Dies mit folgender Begründung: *"Die beantragte Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 kann nicht gewährt werden, da die Teilung eines aus mehreren wirtschaftlichen Einheiten bestehenden Grundkomplexes nicht begünstigt ist. Beim Tauschvertrag ist die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert des (für das erworbene Grundstück) hingegebenen 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, und führte zur Begründung Folgendes aus:

"Beim gegenständlichen Vertrag handelt es sich um einen Realteilungsvertrag. Dieser hat nur die schon zu Zeiten des Wohnungseigentums befindlichen Eigentumsverhältnisse widergespiegelt und gemäß diesen Eigentumsverhältnissen die Liegenschaften geteilt. Wohnungseigentum wurde damals in der Art und Weise begründet, dass H die Anteile erhalten hat, die dem Haus B-gasse 1 entsprochen haben. J hat die Anteile erhalten, die dem Haus A-gasse 14 entsprochen haben. De facto war H Eigentümer des Hauses B-gasse 1 und J Eigentümerin des Hauses A-gasse 14. Dieses Wohnungseigentum wurde nunmehr aufgehoben und die Liegenschaft entsprechend den bereits bestehenden Eigentumsverhältnissen (!!) geteilt. Grundbuchstechnisch war dies jedoch nur so möglich, dass zunächst die Teilung der Liegenschaft unter Aufrechterhaltung der bestehenden (theoretischen) Eigentumsverhältnisse gemäß Anteilen wie im Wohnungseigentum war. Danach musste ein "Tausch" der jeweiligen Miteigentumsanteile stattfinden. Dies ist jedoch lediglich grundbuchstechnisch so notwendig. Im faktischen und rechtlichen Sinn hat es sich aber um keinen Tausch gehandelt, zumal wie angeführt die Eigentumsverhältnisse vorab schon so bestanden haben und dementsprechend das Wohnungseigentum so begründet worden ist. Dementsprechend hätte die Grunderwerbsteuer mit Euro 0 festgesetzt werden müssen. Ich stelle daher den Antrag den angefochtenen Bescheid dementsprechend abzuändern, dass die vorgeschriebene Grunderwerbsteuer mit Euro 0 festgesetzt wird."

Das Finanzamt begründete die abweisende Berufungsvorentscheidung mit dem Hinweis, die Liegenschaft EZ X KG Y würde aus zwei wirtschaftlichen Einheiten bestehen und daher stehe bei Auflösung des Wohnungseigentums keine Steuerbefreiung zu. Es handle sich im faktischen und rechtlichen Sinn um einen Tausch.

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 der Tauschvertrag (vgl. VwGH 30.4.1999, 99/1670111, 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.

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. 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).

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 Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 197 zu § 1 GrEStG und die dort wiedergegebene VwGH-Rechtsprechung). Erfolgt die Aufteilung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten in der Weise, dass jeder der Beteiligten Alleineigentümer an einer wirtschaftlichen Einheit wird, so liegt ein Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten vor, der als Grundstückstausch nach § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG zu versteuern ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 195, 8. Absatz zu § 1 GrEStG und Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuerrecht, Tz 184 zu § 3 und die darin jeweils referierte VwGH-Rechtsprechung).

Unter Beachtung des Inhaltes des vorliegenden Realteilungsvertrages kann im Gegenstandsfall kein Zweifel darüber bestehen, dass in der von den beiden Miteigentümer vereinbarten wechselseitigen Übergabe ihrer jeweiligen Miteigentumsanteile der Austausch von Miteigentumsanteilen an zwei wirtschaftlichen Einheiten (auf das Vorliegen mehrerer wirtschaftlicher Einheiten wird im Folgenden noch eingegangen) in der Weise liegt, dass der Bw. H Alleineigentum an der Liegenschaft EZ X (bestehend aus Gst .885. und 501 bebaut mit dem Mietwohngrundstück Lageadresse B-gasse 1) und J Alleineigentum an der Liegenschaft EZ neu (bestehend aus Gst .273 bebaut mit dem Mietwohngrundstück Lageadresse A-gasse 14) erhalten haben. Dieser Austausch von ideellen Miteigentumsanteilen an den zwei verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten bildet nach der oben dargelegten Rechtslage als Grundstückstausch einen zu versteuernden Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG. Wenn die Berufung gegen die erfolgte Besteuerung im Wesentlichen einwendet, auf Grund des Wohnungseigentums seien de facto H bereits Eigentümer des Hauses B-gasse 1 und J Eigentümerin des Hauses A-gasse 14 gewesen, dieses Wohnungseigentum würde nunmehr aufgehoben und die Liegenschaft entsprechend den bereits bestehenden Eigentumsverhältnissen geteilt, im faktischen und rechtlichen Sinn handle es sich aber um keinen Tausch, dann ist diesem Vorbringen Folgendes entgegenzuhalten.

Nach § 2 Abs. 1 Wohnungseigentumsgesetz 2002 (WEG 2002) ist Wohnungseigentum das dem Miteigentümer einer Liegenschaft oder einer Eigentümerpartnerschaft eingeräumte dingliche Recht, ein Wohnungseigentumsobjekt ausschließlich zu nutzen und allein darüber zu verfügen. Gemäß § 2 Abs. 5 WEG 2002 ist Wohnungseigentümer ein Miteigentümer der Liegenschaft, dem Wohnungseigentum an einem darauf befindlichen Wohnungseigentumsobjekt zukommt.

Im § 1 GrEStG werden die entsprechenden, die Steuerpflicht begründenden Tatbestände nach dem Grundsatz der Grunderwerbsteuerlichen Relevanz des Verpflichtungsgeschäftes normiert. Der Erwerbsvorgang wird nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht. Nach dem im § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG festgelegten Grundsatz wird also die Steuerpflicht durch den Abschluss eines Rechtsgeschäftes ausgelöst, welches den Anspruch auf Übereignung begründet. Ein Übereignungsanspruch besteht dann, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klageweg, also unmittelbar, durchzusetzen vermag. An Sachverhalt ist unbedenklich davon auszugehen, dass nach der Teilung H zu 96/370 Anteilen an den Liegenschaften EZ X und EZ neu und J zu 274/370- Anteilen an diesen Liegenschaften beteiligt waren und dann durch die vereinbarte wechselseitige Übergabe der Liegenschaftsanteile H Alleineigentümer der Liegenschaft EZ X und J Alleineigentümerin der EZ neu wurden. Erfolgte somit mit dem gegenständlichen Realteilungsvertrag die Aufteilung

der zwei wirtschaftlichen Einheiten in der Weise, dass jeder der Beteiligten Alleineigentümer an einer wirtschaftlichen Einheit wurde, so liegt in diesem Realteilungsvertrag das Verpflichtungsgeschäft für den damit vereinbarten Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten, der als Grundstückstausch (nämlich als "anderes Rechtsgeschäft") einen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG darstellt. Das Vorbringen, auf Grund des mit den bisherigen Liegenschaftsanteilen verbundenen Wohnungseigentums wären de facto H Eigentümer des Hauses B-gasse 1 und J Eigentümerin des Hauses A-gasse 14 gewesen, steht letztlich auf Grund der Begriffsbestimmung des Wohnungseigentümers als Miteigentümer der Liegenschaft nicht dem Tatumstand entgegen, dass es zivilrechtlich erst durch die vereinbarte wechselseitige Übertragung der (ideellen) Liegenschaftsanteile zum Austausch der Miteigentumsanteile und zum jeweiligen Alleineigentum an einer wirtschaftlichen Einheit gekommen ist. Entgegen dem Berufungsvorbringen begründete der im Realteilungsvertrag vereinbarte Austausch von Miteigentumsanteilen zwecks Erlangung von jeweiligem Alleineigentum an einer wirtschaftlichen Einheit als Grundstückstausch (Verpflichtungsgeschäft) den Übereignungsanspruch für die Übergabe und Übernahme der wechselseitig ausgetauschten Miteigentumsanteile an den beiden Liegenschaften und stellt somit einen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar. Am Vorliegen dieses Verpflichtungsgeschäftes vermag folglich der Einwand nichts zu ändern, mit den Miteigentumsanteilen wäre (nunmehr aufgelöstes) Wohnungseigentum verbunden gewesen, sodass auf Grund des Wohnungseigentums de facto die Bw. bereits Eigentümerin des Hauses A-gasse 14 sei. Dabei ist zu bedenken, dass Miteigentum an einer Liegenschaft verbunden mit Wohnungseigentum an einem Wohnungseigentumsobjekt keineswegs faktisch und rechtlich dem Alleineigentum an einer (bebauten) Liegenschaft gleichzusetzen ist.

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. Über die wirtschaftlichen Einheiten haben dabei die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abzusprechen (nochmals VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403).

An Sachverhalt blieb unbestritten, dass nach den im Bewertungsverfahren getroffenen Feststellungen die Liegenschaft EZ X KG Y zwei wirtschaftliche Einheiten umfasst. So ist die Parzelle 885 unter EW- AZ. Z1 als Mietwohngrundstück (Lageadresse B-gasse 1) mit einem (erhöhten) Einheitswert von 7.339,96 € bewertet worden. Das Grundstück 273 ua ist unter EW- AZ Z2 als Mietwohngrundstück (Lageadresse A-gasse 14) mit einem (erhöhten) Einheitswert von 23.836,69 € bewertet worden. Hat somit das Lagefinanzamt in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise ausgesprochen, dass zwei wirtschaftliche Einheiten vorliegen, dann ist das Schicksal des Berufungsfalles bereits entschieden, kommt doch die Begünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG nur für solche Fälle in Betracht kommt, in denen eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird. Im Gegenstandsfall dagegen werden mehrere wirtschaftliche Einheiten geteilt, weshalb nicht von der Teilung des Grundstückes der Fläche nach, sondern von einer Vermögensauseinandersetzung schlechthin gesprochen werden kann (VwGH 25.6.1964, Slg. 3108/F, verstärkter Senat, und vom 10.1.1974, 1583/72). Im Übrigen hat die Berufung selbst nicht dezidiert eingewendet und behauptet, dass die Begünstigungsbestimmung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG im Streitfall zum Tragen komme.

Zusammenfassend war daher bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles davon auszugehen, dass durch den gegenständlichen Realteilungsvertrag die Aufteilung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten in der Weise erfolgte, dass jeder der Miteigentümer Alleineigentümer an einer wirtschaftlichen Einheit wurde. Darin liegt ein Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten, der als Grundstückstausch einen Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG darstellt. Die Begünstigungsbestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG konnte nicht in Betracht kommen, wurde doch im vorliegenden Fall nicht eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt, sondern es liegt ein Austausch von Miteigentumsanteilen an zwei bewerteten wirtschaftlichen Einheiten vor. Dieser Grundstückstausch war somit gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG zu versteuern. blieb aber von der Bw. die angesetzte Tauschleistung in Höhe von 60.000 € als solche betragsmäßig unbestritten, dann durfte die Abgabenbehörde zweiter Instanz in freier Beweiswürdigung schlüssig und unbedenklich davon ausgehen, dass diese Tauschleistung dem Verkehrswert der hingegebenen Grundstücksanteile entspricht. Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer im festgesetzten Ausmaß erweist sich als rechters, während dem Berufsbegehren gerichtet auf Steuerfestsetzung mit Null € auf Grund der angeführten Sach- und Rechtslage keine Berechtigung zukommt. Wie im Spruch ausgeführt war somit die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 20. August 2008