



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 30. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 28. Oktober 2009, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Herr A. (Bw.) war gemeinsam mit seinem Bruder B. je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ 1, Grundbuch H. bestehend aus den Grundstücken GST-Nr 20/5 und .28 mit einer Gesamtfläche von 1.619 m<sup>2</sup> und der Liegenschaft EZ 2, Grundbuch H. mit dem Grundstück GST-NR 20/38 mit einer Gesamtfläche von 1.082 m<sup>2</sup>.

Auf der erstgenannten Liegenschaft befindet sich ein Einfamilienhaus und ein Betriebsgebäude samt Werkstätten und Garagen auf der anderen Liegenschaft ein Einfamilienhaus.

Herr B. war weiters Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 3, Grundbuch H. mit den Grundstücken GST-NR 20/36, und 20/37 mit einer Gesamtfläche von 3.939m<sup>2</sup>,

Die Brüder schlossen am 14. Jänner 2008 einen Vertrag zur Realteilung von Liegenschaften mit nachstehendem auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

*„Mit Teilungsplan (...) vom 19.12.2005, GZ XXXX/05 wurden die Grundstücke 20/5, 20/36, 20/37 und 20/38 in folgender Weise geteilt und vereinigt, und zwar wurden*

*vom Grundstück 20/5 (EZ 1 ) das Trennstück 1 mit einer Fläche von 1 m<sup>2</sup> abgeteilt und mit dem Grundstück 20/36 (EZ 3 ) vereinigt,  
vom Grundstück 20/36 (EZ 3 ) das Trennstück 3 mit einer Fläche von 698 m<sup>2</sup> abgeteilt und mit dem Grundstück 20/5 (EZ 1 ) vereinigt, das Trennstück 4 mit einer Fläche von 145 m<sup>2</sup> abgeteilt und mit dem Grundstück 20/38 (EZ 2 ) vereinigt, und  
das Grundstück 20/37 (EZ 3 ) geteilt in das Trennstück 6 mit einer Fläche von 394 m<sup>2</sup>, das mit dem Grundstück 20/36 (EZ 3 ) vereinigt wurde, und das Trennstück 7 mit einer Fläche von 688 m<sup>2</sup>, das mit dem Grundstück 20/38 (EZ 2 ) vereinigt wurde.*

### *3. Vertragsabrede/Realteilung*

*Die Vertragsparteien (...) übertragen hiezu das Eigentumsrecht an allen von der Teilung betroffenen Teilflächen und Trennstücke entsprechend den bestehenden Miteigentumsanteilen an den vertragsgegenständlichen Liegenschaften. Die Übertragung erfolgt im Rahmen der Realteilung der Liegenschaften EZZ 1 und 2 laut nachfolgendem Punkt 3.2 wechselseitig unentgeltlich unter Mitübertragung bestehender bücherlicher und außerbücherlicher Lasten.*

#### *3.2 Realteilung:*

*Zum Zwecke der Teilung der im gemeinschaftlichen Eigentum der Liegenschaften EZ 1 und EZ 2 des Grundbuchs XXXXX H. übertragen und übernehmen die Vertragsparteien die ihnen gehörigen Liegenschaftsanteile wie folgt:*

*3.2.1 Herr A. überträgt den ihm gehörigen ½ Anteil B-LNr. 5 der Liegenschaft EZ 1 mit den Grundstücken 20/5 (neu) und .28 mit allen Rechten, Pflichten und Belastungen samt den auf dem Grundstück .28 bestehenden Gebäuden an Herrn B. , der die Übertragung annimmt und folglich Alleineigentümer dieser Liegenschaft wird.*

*3.2.2. Herr B. überträgt den ihm gehörigen ½ Anteil B-LNr. 2 der Liegenschaft EZ 2 mit dem Grundstück 20/38 (neu) mit allen Rechten, Pflichten und Belastungen samt den auf diesem Grundstück bestehenden Gebäuden an A. , der die Übertragung annimmt und folglich Alleineigentümer dieser Liegenschaft wird.*

*3.2.3 Die Vertragsparteien erachten die vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile als gleichwertig, sodass die Übertragung und die Übernahme des Eigentums an den jeweiligen Liegenschaftsanteilen im Einvernehmen der Vertragsparteien ohne Wertausgleich erfolgt."*

Mit Eingabe vom 18. Dezember 2008 teilte der steuerliche Vertreter der Vertragsparteien dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit, dass der o.a. Vertrag im Einvernehmen aufgelöst worden sei, weil der ursprüngliche, diesem Vertrag zugrunde liegende Teilungsplan nicht zeitgerecht habe verbüchert werden können und daher unwirksam geworden sei. Zwischenzeitig sei ein neuer, inhaltsgleicher Teilungsplan erstellt worden und die Grundeigentümer hätten am 31 Oktober 2008 auf der Grundlage dieses Teilungsplanes neuerlich einen Vertrag zur Realteilung der gegenständlichen Liegenschaften abgeschlossen, der inhaltlich dem Vertrag vom 14. Jänner 2008 entspreche. Auch dieser Vertrag sei im Wege der Selbstberechnung angezeigt worden.

Der Teilungsplan und der Vertrag vom 31. Oktober seien kürzlich im Grundbuch durchgeführt worden.

Dieser Eingabe wurde die Auflösungsvereinbarung sowie der Vertrag zur Realteilung von Liegenschaften, beide vom 3. Oktober 2008 beigelegt.

Inhalt der Auflösungsvereinbarung:

Da der Teilungsplan vom 19. Februar 2005 innerhalb der Frist des § 10 Abs. 6 NÖ BO nicht im Grundbuch durchgeführt worden sei, sei die angezeigte, zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Grenzänderung unwirksam geworden. Die Vertragsparteien würden den Vertrag hiermit im Einvernehmen auflösen.

Das Finanzamt verneinte die Zuerkennung der beantragten Steuerbefreiung gemäß 3 Abs. 2 GrEStG, ging von einem steuerpflichtigen Tauschvorgang aus und setzte mit dem streitgegenständlichen Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) vom 28. Oktober 2009 betreffend den Vertrag vom 14. Jänner 2008 gegenüber dem Bw. gemäß [§ 7 Z 3 GrEStG 1987](#) von einer Tauschleistung in Höhe von € 188.420,00 die Grunderwerbsteuer mit € 6.594,70 fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass keine steuerlich freie Realteilung, sondern ein Tausch vorliege, da es sich um mehrere wirtschaftliche Einheiten handle. Bemessungsgrundlage sei der Wert der hingegebenen Grundstücke.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung stellte der Bw. den Antrag, diesen Bescheid in der Weise abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer für den gegenständlichen Rechtsvorgang mit € 0,00 festgesetzt werde.

Bei dem gegenständlichen Rechtsvorgang handle es sich um eine Realteilung im Sinne des § 3 Abs. 2 GrEStG. Nach dieser gesetzlichen Sonderregelung werde die Grunderwerbsteuer bei Realteilung nicht erhoben, soweit Gleichwertigkeit vorliege, und zwar im Verhältnis zwischen der ursprünglichen Beteiligungsquote und dem vom Miteigentümer erworbenen Teilgrundstück. Diese Voraussetzungen seien im gegenständlichen Fall erfüllt.

Als Grundstück im Sinne des § 3 Abs. 2 GrEStG gelte nicht bloß eine bestimmte Grundstücksparzelle. Beziehe sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke (Grundbuchskörper), die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so würden sie als ein Grundstück behandelt (§ 2 Abs. 3 GrEStG). Auch eine Mehrheit von Grundbuchskörpern/Liegenschaften sei demnach als Grundstück im Sinne des § 3 Abs. 2 GrEStG zu verstehen, wenn diese eine wirtschaftliche Einheit bilden. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten habe, sei nach den Anforderungen des Verkehrs zu entscheiden. Die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG werde daher durch das Vorliegen unterschiedlicher Eigentumsverhältnisse an den Grundstücken nicht ausgeschlossen,

entscheidend sei, ob die Grundstücke nach den Anschauungen des Verkehrs als wirtschaftliche Einheit zu gelten haben (UFS vom 14.9.2004, GZ.RV/0188-S/04).

Alle hier gegenständlichen Grundstücke würden eine räumliche Einheit bilden, sie seien früher im Alleineigentum des im Oktober 1986 verstorbenen Vaters der nunmehrigen Vertragsparteien gestanden und seien zu Lebzeiten des Voreigentümers/Vaters als auch in den vergangenen mehr als 20 Jahren bei aufrechtem Miteigentum nach Einantwortung des Nachlasses durch das BG XY am 22. Dezember 1987 immer als Einheit angesehen, genutzt und bewirtschaftet worden.

Von diesen Erwägungen abgesehen sei darauf hinzuweisen, dass der Vertrag (Realteilung) vom 14. Jänner 2008 durch Vereinbarung der Parteien am 31. Oktober 2008 aufgelöst worden sei.

Es werde der Antrag gestellt, das Finanzamt möge auch unter diesem Aspekt die Festsetzung der Grunderwerbsteuer auf € 0,00 abändern (§ 17 GrEStG).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Dezember 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass § 3 Abs. 2 GrEStG eine Steuerbefreiung vorsehe, wenn ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt und der erhaltene Anteil jedes Einzelnen wertmäßig dem bisherigen Anteil entspricht.

Die Befreiung setze allerdings das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit voraus. Da der Begriff im Grunderwerbsteuergesetz nicht geregelt sei, sei gemäß § 2 Abs. 1 BewG nach der Anschauung des Verkehrs zu entscheiden, was als wirtschaftliche Einheit zu gelten habe. Hierbei sei die Abgabenbehörde an die im Bewertungsverfahren getroffenen Feststellungen des Lagefinanzamtes, die zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld gültig seien, gebunden (UFS vom 13.2.2006, GZ. RV/0002-S/06).

Im gegenständlichen Fall lägen drei Einheiten vor:

Die EZ 1 sei zu EW-AZ 111-2-1111 als gemischt genutztes Grundstück bewertet worden, die EZ 2 zu 222-2-2222 als Einfamilienhaus und die EZ 3 zu 333-2-3333 als sonstig bebautes Grundstück.

Somit läge ein grunderwerbsteuerpflichtiger Austausch von Miteigentumsanteilen vor.

Da die vorgelegte Auflösungsvereinbarung außer dem abgelaufenen Teilungsplan inhaltlich den Vertrag nicht abändere, sei die Steuerschuld im Zeitpunkt der Willensübereinstimmung entstanden. § 17 GrESTG könne daher nicht angewendet werden.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne sein bisheriges Berufungsvorbringen zu ergänzen.

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

*Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit es sich auf ein inländisches Grundstück bezieht. Zu den anderen Rechtsgeschäften im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG](#) gehört auch ein Tauschvertrag (vgl. VwGH 30.4.1999, [99/16/0111](#), 0112). Der Tausch ist nach [§ 1045 ABGB](#) ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird.*

*Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt, so wird die Steuer gemäß [§ 3 Abs. 2 GrEStG 1987](#) nicht erhoben, soweit der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist.*

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

Bei einer Realteilung iSd [§ 841 ABGB](#) erhält jeder Teilhaber an Stelle seines Anteiles am Rechte einen Anteil der bisherigen gemeinschaftlichen Sache zu alleinigem Recht. Da jeder der Teilhaber sein Anteilsrecht an jenen Sachteilen aufgibt, die dem anderen zugewiesen werden, ist die Teilung als Veräußerungsgeschäft anzusehen. Der Teilungsvertrag ist daher rechtlich dem Tauschvertrag iSd [§ 1045 ABGB](#) gleichzusetzen. Die Realteilung einer Liegenschaft kann aus grunderwerbsteuerlicher Sicht als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen angesehen werden. Die Realteilung stellt damit einen Erwerbsvorgang iS des Grunderwerbsteuergesetzes dar (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 197 zu [§ 1 GrEStG 1987](#) und die dort referierte VwGH-Rechtsprechung). Erfolgt die Aufteilung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten - auf das Vorliegen mehrerer wirtschaftlicher Einheiten wird im Folgenden noch eingegangen - in der Weise, dass jeder der Beteiligten Alleineigentümer an einer wirtschaftlichen Einheit wird, so liegt ein Austausch von Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten vor, der als Grundstückstausch nach [§ 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG](#) zu versteuern ist (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 195 zu [§ 1 GrEStG 1987](#) bzw. Rz 120 zu [§ 3 GrEStG 1987](#) und Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Tz 184 zu [§ 3 GrEStG 1987](#) und die darin jeweils angeführte VwGH-Rechtsprechung).

Der Bw. macht im vorliegenden Fall die Anwendung des [§ 3 Abs. 2 GrEStG](#) geltend.

Wie schon aus dem klaren Wortlaut des [§ 3 Abs. 2 GrEStG 1987](#) ersichtlich ist, bezieht sich die Begünstigung auf die Teilung eines einzigen Grundstückes (VwGH 20.8.1996, [96/16/0133](#)).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt diese

Befreiungsbestimmung nur für solche Fälle in Betracht, in denen eine einzige wirtschaftliche Einheit (iSd [§ 2 Abs. 1 BewG 1955](#)) unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird.

Der Begriff des Grundstückes ist im Steuerrecht abschließend geregelt. So bestimmt [§ 2 Abs. 3 GrEStG 1987](#) im ersten Satz, dass für den Fall, als sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke bezieht, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, diese Grundstücke als ein Grundstück behandelt werden. Der im § 2 Abs. 3 GrEStG gebrauchte Begriff der "wirtschaftlichen Einheit" ist ein solcher des Bewertungsgesetzes. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit hat dabei im Grunderwerbsteuergesetz die gleiche Bedeutung wie im Bewertungsgesetz (VwGH 09.07.1992, [91/16/0119](#), 0120, VwGH 28.01.1993, [91/16/0114](#), 0115, VwGH 19.09.2001, [2001/16/0402](#)). Es sind daher auch mehrere Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes abgabenrechtlich als nur ein Grundstück anzusehen, sofern sie bei der Einheitswertfeststellung als eine wirtschaftliche Einheit bewertet wurden. Über die wirtschaftlichen Einheiten haben dabei die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abzusprechen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 63 zu [§ 2 GrEStG 1987](#) bzw. Rz 118 zu [§ 3 GrEStG 1987](#) und die jeweils dort wiedergegebene VwGH- Rechtsprechung). Im Hinblick auf die endgültige Bestimmung des Grundstücksbegriffes im Abgabenrecht ist eine Auslegung nach außersteuerlichen Regelungen - z.B. nach grundbuchsrechtlichen Bestimmungen - ausgeschlossen (siehe VwGH 19.09.2001, [2001/16/0402](#)).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung unter festgestellt, dass es sich bei dem geteilten Liegenschaftskomplex nicht um eine wirtschaftliche Einheit gehandelt hat.

Die EZ 1 , auf der sich ein Einfamilienhaus und ein Betriebsgebäude befindet, wurde als gemischt genutztes Grundstück bewertet, die EZ 2 , auf der sich ein (weiteres) Gebäude befindet, als Einfamilienhaus. Während diese beiden genannten Grundstücke im Miteigentum der Brüder standen, stand die EZ 3 , die als sonstig bebautes Grundstück bewertet wurde, im Alleineigentum des B. .

Da es sich bei dem Vertragsobjekt somit nach den steuerlichen Bestimmungen nicht um eine einzige wirtschaftliche Einheit handelt, hat das Finanzamt die Begünstigungsvorschrift des § 3 Abs, 2 GrEStG 1987 zu Recht nicht angewendet.

Der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist der Bw. nicht entgegengetreten, weshalb diese daher nicht streitgegenständlich ist.

Der Bw. hat jedoch im Zuge des Grunderwerbsteuerverfahrens einen Antrag gemäß § 17 GrEStG gestellt.

Bei der Beurteilung der Sach- und Rechtslage ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der Vertrag zur Realteilung von Liegenschaften vom 14. Jänner 2008 wurde durch Vereinbarung der Parteien am 31. Oktober 2008 mit der Begründung aufgelöst, dass der Teilungsplan vom 19. Dezember 2005 nicht innerhalb der Frist des § 10 Abs. 6 NÖ Bauordnung im Grundbuch durchgeführt worden sei, weshalb die vereinbarte Grenzänderung unwirksam geworden sei. Am selben Tag wurde neuerlich ein Vertrag zur Realteilung von Liegenschaften abgeschlossen, der inhaltlich dem Vertrag vom 14. Jänner 2008 entspricht, der jedoch auf dem zwischenzeitlich neuen, inhaltsgleichen Teilungsplan vom 19. Februar 2008 basiert.

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von 3 Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufrechtes rückgängig gemacht wird.

Nach Z 3 leg. cit wird die Steuer nicht festgesetzt, wenn das Rechtsgeschäft ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäftes beseitigt wird.

Bei einvernehmlicher Auflösung des Vertrages liegen die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Z 3 GrEStG nicht vor.

Die Vertragsparteien gingen auch nicht von einer Ungültigkeit des Rechtsgeschäftes aus, da sie den Weg der Vertragsauflösung gewählt haben.

Der Vertrag vom 14. Jänner 2008 war weder vom Eintritt einer Bedingung noch von einer Genehmigung abhängig.

Die privatrechtliche Vertragsfreiheit des Schuldrechtes erlaubt zwar eine formelle Aufhebung eines Realteilungsvertrages, diese ist jedoch für die Anwendung des § 17 GrEStG nicht unbedingt bindend (UFS vom 30.3.2012, GZ. RV/0076-L/11).

Grundsätzlich entsteht die Steuerschuld mit Abschluss des obligatorischen Vertrages, durch den der Erwerber den Anspruch auf Übereignung erwirbt. Gegenstand der Steuer ist also das Verpflichtungsgeschäft, nicht das Erfüllungsgeschäft.

Eine Rückgängigmachung liegt nicht vor, wenn ein Vertrag zwar formell, aber nur zu dem Zweck aufgehoben wird, gleichzeitig einen neuen inhaltsgleichen Vertrag auf Basis eines neuen, jedoch ebenfalls inhaltsgleichen Teilungsplanes abzuschließen, da der Parteiwille in Wahrheit unverändert blieb. Dass die streitgegenständliche Vertragsurkunde, die sich auf einen unwirksam gewordenen Teilungsplan bezog, zur grundbücherlichen Durchführung nicht

ausreichend war, ist nicht von Bedeutung, da die für die Verbücherung notwendigen formellen Erfordernisse nur Voraussetzung für die Verbücherung des Eigentumsrechtes ist, dagegen nicht für die Gültigkeit der obligatorischen Verpflichtung aus dem zugrundeliegenden Rechtsgeschäft.

§ 17 GrEStG konnte daher nicht zur Anwendung kommen.

Der Vollständigkeit halber wird auf § 1 Abs. 4 GrEStG verwiesen, wonach ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang der Steuer auch dann unterliegt, wenn ihm einer der in den Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Die Steuer wird jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsgeschäft die Steuer berechnet worden ist.

Daraus folgt, dass der Bw. durch die Nichtanwendung des § 17 GrEStG auf Grund des § 1 Abs. 4 GrEStG keinen Nachteil erleiden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. März 2013