



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.R., Adresse, vertreten durch Notar.X, vom 28. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. April 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Laut Grundbuchsauszug waren M.T. mit seiner Ehefrau N.T., H.Tr. und R.R. Miteigentümer der bebauten Liegenschaft in EZ X GB Y bestehend aus dem Gst 618/15 (berichtigte Grundstücksfläche 1.113 m<sup>2</sup>).

Deren Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum lauteten wie folgt:

Name	Miteigentumsanteile (verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung bzw. Autoabstellplatz)	Miteigentumsanteile gesamt
M.T.	147/1044 (W 1) + 14/1044 (AP 5)	161/1044
N.T.	147/1044 (W 1) + 14/1044 (AP 5)	161/1044
H.Tr.	114/522 (W 2) + 14/522 (AP 6)	128/522
R.R.	105/522 (W 3) + 69/522 (W 4) +	233/522

Mit Vermessungsurkunde vom 17. Juli 2007 wurde das in EZ X GB Y vorgetragene GSt 618/15 von bisher 1.113 m<sup>2</sup> geteilt in dieses von verbleibenden 665 m<sup>2</sup> und das neu gebildete GSt 618/37 von 448 m<sup>2</sup>. Mit einem Gutachten vom 7. Juli 2008 wurden die Nutzwerte für die drei Wohnungen, die beiden Garagen sowie die beiden Autoabstellplätze im Freien neu festgesetzt.

Unter Bezugnahme auf diese Vermessungsurkunde und das neue Nutzwertgutachten vereinbarten mit Realteilungs- und Wohnungseigentumsabänderungsvertrag vom 11. März 2009 M.T., N.T., H.Tr. und R.R. unter Punkt III. Realteilung auszugsweise Folgendes:

"Das mit Vermessungsurkunde (.....) neu gebildete GSt 618/37 war aufgrund des bisher an der Liegenschaft bestehenden Wohnungseigentums als Zubehör dem KFZ- Abstellplatz Top 7 zugeordnet. Die Vertragsteile vereinbaren, das Wohnungseigentum an dieser Zubehörsfläche aufzuheben und das neu gebildete GSt 618/37 in das Alleineigentum von R.R. zu übertragen.

Dieser Wille der Vertragsteile wurde in der nunmehrigen Änderung des Nutzwertgutachtens berücksichtigt und das Wohnungseigentum an dieser bisherigen Zubehörsfläche zu AP 7 aufgehoben und diese Fläche als Allgemeinfläche gewidmet.

Die Vertragsteile kommen daher überein, das bisherige GSt 618/15 derart real zu teilen, dass

- a) das durch die Teilung neu gebildete GSt 618/37 von 448 m<sup>2</sup> Frau R.R., geb. 1940, in ihr Alleineigentum übernimmt und
- b) das GSt 618/15 von sodann 665 m<sup>2</sup> Herr M.T., geb. 1966, und Frau N.T., geb. 1966, zu je 74 + 8/390 Anteilen, Frau H.Tr., geb. 1974, zu 106 + 16/390 Anteilen und Frau R.R., geb. 1940, zu 98 + 3 + 3/390 Anteilen in ihr Miteigentum übernehmen.

Es übergeben und überlassen sohin:

- a) Herr M.T., geb. 1966, und Frau N.T., geb. 1966, ihre je 161/1044 Anteile und Frau H.Tr., geb. 1974, ihre 128/522 Anteile an dem neu gebildeten GSt 618/37 an Frau R.R., geb. 1940, die diesen Anteil übernimmt und somit aufgrund ihres bereits bestehenden Miteigentums zu 233/522 Anteilen Alleineigentümerin des GSt 618/37 wird,
- b) Frau R.R., geb. 1940, je 11409/203580 Anteile an Herrn M.T. und Frau N.T. und 13764/203580 Anteile an Frau H.Tr. hinsichtlich der restlichen Liegenschaft in EZ X GB Y., bestehend aus GSt 618/15, sodass diese unter Berücksichtigung ihres jeweils bereits bestehenden Miteigentums sodann Miteigentümer am GSt 618/15 zu folgenden Anteilen sind:

Name	Anteile
aa) M.T.	zu 74 + 8/390 Anteilen
bb) N.T.	zu 74 + 8/390 Anteilen
cc) H.Tr.	zu 106 + 16/390 Anteilen
dd) R.R.	zu 98 + 3 + 3/390 Anteilen

Die Vertragsteile übernehmen im Sinne des vorstehenden Absatzes die jeweils an sie übertragenen Liegenschaftsanteile in ihr jeweiliges Eigentum.

Die Vertragsteile erklären einvernehmlich, dass die wechselseitig übergebenen Liegenschaftsanteile vollkommen gleichwertig sind und der Verkehrswert der von ihnen jeweils übernommenen Liegenschaftsanteile dem Verkehrswerte der übergebenen ideellen Miteigentumsanteile an der Gesamtliegenschaft vor erfolgter Teilung vollkommen entspricht. Von keinem der Vertragsteile ist daher eine Aufzahlung zu leisten.

Zur Einverleibung des Alleineigentums der Frau R.R. an GSt 618/37 wird dieses von EZ X GB Y.

abgeschrieben und das Wohnungseigentum hinsichtlich dieses Grundstückes einvernehmlich aufgehoben."

Nach Punkt IX des Realteilungs- und Wohnungseigentumsabänderungsvertrages ist eine allenfalls zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbsteuer unbeschadet der gesetzlich angeordneten Solidarhaftung sämtlicher Vertragsteile allein von Frau R.R. zu tragen.

Außerdem wird darin ausgeführt, dass die gegenständliche Übertragung der Liegenschaftsanteile zur Teilung der bisherigen Gesamtliegenschaftsfläche der Fläche nach dient, sodass die Parteien die Befreiung der gegenständlichen Rechtserwerbe von der Grunderwerbsteuer iSd § 3 Abs. 2 GrEStG beantragen.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 14. April 2009 für den Rechtsvorgang "Realteilungs- und Wohnungseigentumsabänderungsvertrag vom 11. März mit M.T." gegenüber R.R. (im Folgenden: Bw) von der Tauschleistung in Höhe von 37.208,84 € die Grunderwerbsteuer mit 1.302,30 € fest. Dies mit folgender Begründung:

"Da keine Teilung der Fläche nach vorliegt, sondern ein Austausch von Anteilen, konnte der § 3 Abs. 2 Grunderwerbersteuergesetz keine Anwendung finden.  
Gegenleistung: Verkehrswert Liegenschaft € 663.947 abgeleitet aus einem Anteilsverkauf, davon 11409/203580 Anteile."

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bekämpft die Steuervorschreibung ausschließlich dem Grunde nach im Wesentlichen mit der Begründung, dieser Rechtsvorgang sei gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG steuerbefreit, würden doch im gegenständlichen Fall die Anwendungsvoraussetzungen dieser Befreiungsbestimmung vorliegen, da aus einer wirtschaftlichen Einheit ein Grundstück real herausgeteilt werde, nämlich das Gst 618/37. Die wechselseitig übertragenen Liegenschaftsanteile seien nach der maßgeblichen Beurteilung der Vertragsteile gleichwertig. Der Verkehrswert der von ihnen nach erfolgter Teilung übernommenen Liegenschaft bzw. Liegenschaftsanteile entspreche jeweils dem Verkehrswert der ideellen Miteigentumsanteile an der Gesamtliegenschaft vor erfolgter Teilung. Eine Aufzählung sei daher nicht vereinbart worden. Der Rechtsvorgang verwirkliche sohin genau den Zweck, den der Gesetzgeber mit der Befreiungsbestimmung § 3 Abs. 2 GrEStG verfolge, wonach Grunderwerbsteuer nicht anfallen solle, wenn eine Liegenschaft lediglich der Fläche nach geteilt werde und sämtliche Beteiligten an dieser wirtschaftlichen Einheit vor Teilung, sowie nach erfolgter Teilung, wenngleich real geteilt, wertmäßig mit dem selben Ergebnis beteiligt seien.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2009 begründete das Finanzamt wie folgt:

"Der § 3 Abs. 2 GrEStG normiert, dass ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt werden muss, um die Steuerfreiheit zu erlangen.  
Im gegenständlichen Fall wird für einen Miteigentümer ein Grundstück in das Alleineigentum übertragen und bleibt der Miteigentümer weiterhin, wenn auch zu einem geringeren Anteil,

Miteigentümer der übrigen Liegenschaft. Somit ist die Voraussetzung, nämlich die Teilung des Grundstückes der Fläche nach, nicht erfüllt und kann die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG nicht greifen.

Die Berufung war daher abzuweisen."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne auf die Begründungsausführungen der Berufungsvorentscheidung zu replizieren.

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

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag über ein inländisches Grundstück oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Zu den "anderen" Rechtsgeschäften zählt auch der Tauschvertrag, also ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird; er ist ein zweiseitig verbindlicher (entgeltlicher) formfreier Konsensualvertrag (OGH 27.8.1980, 1 Ob 630/80, EvBl. 1981/39; VwGH 29.1.1996, 95/16/0187,0188). Nach dem im § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG festgelegten Grundsatz wird somit die Steuerpflicht durch den Abschluss eines Rechtsgeschäftes (des Verpflichtungsgeschäftes) ausgelöst, welches den Anspruch auf Übereignung begründet (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 110 zu § 1 GrEStG 1987).

Unter Grundstücken im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes sind gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile eines Grundstückes, so werden diese Teile nach § 2 Abs. 3 zweiter Satz GrEStG als ein Grundstück behandelt. Die Veräußerung eines Miteigentumsanteiles an einer Liegenschaft stellt aus der Sicht des GrEStG jedenfalls die Veräußerung eines "Grundstückes" iSd § 2 Abs. 1 erster Satz GrEStG dar (VfGH 28.6.1996, B 1525/94). Übertragen die Vertragsteile wechselseitig die näher bezeichneten Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft, dann handelt es sich bei dieser Vereinbarung um einen Tauschvorgang, der als Grundstückstausch Grunderwerbsteuer auslöst. Beim Tausch liegen zwei Erwerbsvorgänge zwischen den jeweiligen Tauschpartnern vor. Bei der Teilung einer gemeinschaftlichen Sache nach § 841 ABGB (Realteilung) erhält jeder Teilhaber an Stelle seines Anteiles am Rechte einen Teil der bisher gemeinschaftlichen Sache zu alleinigem Rechte. Die Realteilung einer Liegenschaft kann aus grunderwerbsteuerlicher Sicht als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen angesehen werden (vgl. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403 und 4.12.2003, 2003/16/0108). Die Realteilung stellt damit einen Erwerbsvorgang iS des Grunderwerbsteuerrechts dar (VwGH 29.1.1996, 94/16/0108),

der unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 GrEStG steuerbefreit ist (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 197 zu § 1 GrEStG 1987 und Rz 115 zu § 3 GrEStG)

An Sachverhalt liegt dem Gegenstandsfall zugrunde, dass M.T. mit 161/1044 Anteilen, N.T. mit 161/1044 Anteilen, H.Tr. mit 128/522 Anteilen und R.R. mit 233/522 Anteilen jeweils Miteigentümer des in EZ X GB Y vorgetragenen GSt 618/15 von bisher 1.113 m<sup>2</sup> waren. Mit Vermessungsurkunde vom 17. Juli 2007 wurde dieses Grundstück geteilt in dieses von verbleibenden 665 m<sup>2</sup> und das neu gebildete GSt 618/37 von 448 m<sup>2</sup>. Auf Grund des als "Realteilungs- und Wohnungseigentumsabänderungsvertrag" bezeichneten Rechtsgeschäftes vom 11. März 2009 übertrugen M.T. und N.T. ihre je 161/1044 Anteile, und H.Tr. ihre 125/522- Anteile an dem neu gebildeten GSt 618/37 an R.R., die somit aufgrund ihres bereits bestehenden Miteigentums zu 233/522 Anteilen Alleineigentümerin des GSt 618/37 wurde. Gleichzeitig (uno actu) übertrug R.R. je 11409/203580 Anteile an M.T. und N.T. und 13764/203580 Anteile an H.Tr. hinsichtlich der restlichen Liegenschaft in EZ X GB Y bestehend aus GSt 618/15 (Fläche: 665 m<sup>2</sup>). Nach diesen wechselseitigen Übergaben der Liegenschaftsanteile war R.R. Alleineigentümerin der neu gebildeten Liegenschaft EZ Z GB Y vorgetragen das GSt 618/37 (448 m<sup>2</sup>) und M.T. und N.T. zu je 82 /390 Anteilen, H.Tr. zu 122/390 Anteilen und R.R. zu 104/390 Anteilen blieben Miteigentümer der Liegenschaft EZ X GB Y vorgetragen das GSt 618/15 (665 m<sup>2</sup>).

Die Berufung bestreitet die Rechtmäßigkeit der mit dem bekämpften Bescheid erfolgten Grunderwerbsteuervorschreibung ausschließlich dem Grunde nach mit der Begründung, der gegenständliche Rechtsvorgang sei infolge Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG steuerbefreit, würde doch aus einer wirtschaftlichen Einheit ein Grundstück real herausgeteilt, nämlich das GSt 618/37. Unstrittig blieb hingegen, dass mit dem Realteilungs- und Wohnungseigentumsabänderungsvertrag vom 11. März 2009 die jeweiligen Vertragspartner gegenseitig ihre Miteigentumsanteile, also Grundstücke im Sinne des § 2 GrEStG, gegen Übertragung der anderen Miteigentumsanteile überlassen, somit ausgetauscht haben und dass in diesem Verpflichtungsgeschäft, das einen jeweiligen Übereignungsanspruch zwischen den einzelnen Übergebern und Übernehmern begründete, ein Tauschvertrag liegt, der als "anderes" Rechtsgeschäft jeweils zwei Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG verwirklicht. Den vorliegen Berufungsfall entscheidet somit, ob die (wovon die Berufung ausgeht) Tatbestandsvoraussetzungen der eingewendeten Befreiungsbestimmung im Gegenstandsfall vorliegen und damit der mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid versteuerte Rechtsvorgang gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG steuerbefreit ist.

Im § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 ist die Teilung eines Grundstückes begünstigt. Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt, so wird nach dieser Befreiungsbestimmung 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.

Die Begünstigung nach dieser Rechtsvorschrift setzt nach dem klaren Gesetzeswortlaut (...**der Fläche nach**...) eine flächenmäßige Aufteilung (körperliche Teilung, Realteilung) von Grundstücken (eines einzigen Grundstückes bzw. einer einzigen wirtschaftlichen Einheit, siehe VwGH 20.08.1996, 96/16/0133) voraus. Die Teilung des Grundstückes seiner Fläche nach führt also zu dem Ergebnis, dass jeder bisherige Miteigentümer jenen körperlich geteilten Teil des Grundstückes in sein Alleineigentum erhält, welcher seinem bisherigen Miteigentumsanteil entspricht. Zu einer körperlichen Teilung kommt es nicht wenn lediglich ideelle Miteigentumsanteile übertragen werden; auch die Tatsache, dass dabei ein Beteiligter Alleineigentümer einer Liegenschaft wurde, kann nicht einer Teilung der Fläche nach gleichgesetzt werden (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 114-116 zu § 3 GrEStG 1987 und die dort referierte hg. Rechtsprechung).

Zu einer solchen flächenmäßigen (körperlichen) Teilung iSd § 3 Abs. 2 GrEStG ist es aber im Berufungsfall nicht gekommen, weil lediglich, und dies ergibt sich aus den in Punkt III lit. a) und b) des Realteilungs- und Wohnungseigentumsabänderungsvertrages vom 11. März 2009 festgelegten Übergaben und Überlassungen mit aller Deutlichkeit, ideelle Miteigentumsanteile an einer wirtschaftlichen Einheit bestehend aus dem Gst 618/15 (665 m<sup>2</sup>) und dem durch Teilung neu gebildeten Gst 618/37 (448 m<sup>2</sup>) übertragen wurden und auch die Tatsache, dass dabei R.R. Alleineigentümerin des Gst 618/37 wurde, nicht einer Teilung **der Fläche nach** des den vier Miteigentümern (Vertragsparteien) gehörenden Grundstückes 618/15 (bisherige Fläche 1.113 m<sup>2</sup>), EZ X GB Y gleichkommt. Steht nämlich diese Liegenschaft weiterhin, aber nunmehr zu veränderten Anteilen, im ideellen Miteigentum von M.T. (82/390 Anteile), N.T. (82/390 Anteile), H.Tr. (122/390 Anteile) und R.R. (104/390 Anteile), dann ist an Sachverhalt schlichtweg auszuschließen, dass durch diese vertraglich vereinbarte "Realteilung" eine im Miteigentum der vier Vertragsparteien stehende Liegenschaft zwischen diesen flächenmäßig (körperlich) aufgeteilt worden wäre. Diese Tatbestandsvoraussetzung gemäß § 3 Abs. 2 GrStG liegt demzufolge im Streitfall nicht vor.

Soweit die Berufung aus dem VwGH- Erkenntnis vom 11.4.1991, 90/16/0089-0092 ableitet, nur bei einem Anteilstausch an mehreren Liegenschaften könne die steuerliche Begünstigung für die Realteilung nicht zur Anwendung gelangen, bleibt noch darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof darin unter Zitierung der Gesetzesbestimmung

ganz allgemein die Rechtsansicht vertritt, die Begünstigungsvorschrift des § 7 Abs. 1 GrEStG 1955 setze eine flächenmäßige Aufteilung (körperliche Teilung) von Grundstücken voraus. Da es im Beschwerdefall nicht zu einer solchen körperlichen Teilung gekommen sei, ist schon "*auf Grund vorstehender Ausführungen das Schicksal der Beschwerde entschieden*". Nur "der Vollständigkeit halber" wurde vom VwGH gleichsam obiter dictum Folgendes bemerkt:

*"Entgegen der von den Beschwerdeführern vertretenen Auffassung kann die Begünstigungsvorschrift des § 7 Abs. 1 GrEStG selbst auf die körperliche Teilung eines Grundkomplexes, der – wie in den vorliegenden Beschwerdefällen- nach dem Bewertungsrecht in zwei oder mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, nicht angewendet werden, und zwar auch dann nicht, wenn die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten räumlich in unmittelbarer Verbindung stünden. Über die Frage, ob ein Grundstück eine einzige wirtschaftliche Einheit darstellt oder nicht, ist vom jeweiligen Lagefinanzamt in einer auch für Zwecke der Erhebung der Grunderwerbsteuer bindenden Weise nach den Vorschriften des BewG abzusprechen".*

Mit diesen Ausführungen brachte der Verwaltungsgerichtshof letztlich zum Ausdruck, dass die Begünstigung die flächenmäßige Aufteilung (körperliche Teilung) und als weiteres Tatbestandsmerkmal die körperliche Teilung eines einzigen Grundstückes (einer wirtschaftlichen Einheit im Sinne des BewG, siehe nochmals VwGH 20.08.1996, 96/16/0133) voraussetzt, wobei im Beschwerdefall es bereits an der geforderten flächenmäßigen Aufteilung mangelte, weshalb schon aus diesem Grund das Schicksal der Beschwerde entschieden war. Der Aussage betreffend Erfordernis einer flächenmäßigen Aufteilung (körperlichen Teilung) kommt jedenfalls im gegenständlichen Berufungsfall Relevanz zu.

Bei der Entscheidung des Berufungsfalles ist unter Beachtung der oben dargestellten Sach- und Rechtslage davon auszugehen, dass es entgegen der Meinung der Bw. durch die vereinbarte Realteilung einer Liegenschaft (einer wirtschaftlichen Einheit) zu keiner flächenmäßigen (körperlichen) Aufteilung eines Grundstückes gekommen ist. Mangels Tatbestandsverwirklichung ist der im Betreff bezeichnete Rechtsvorgang nicht gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 grunderwerbsteuerbefreit, sondern unterliegt als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen der Grunderwerbsteuer. Zu Recht wurde folglich vom Finanzamt mit dem bekämpften Bescheid von der unstrittigen Bemessungsgrundlage Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Über die Berufung war folglich spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 31. Mai 2010