



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 4

GZ. RV/0915-I/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.K., Adresse, vertreten durch STB., vom 15. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 26. Jänner 2010 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert

Die Grunderwerbsteuer wird von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 8.284 € mit 289,94 € festgesetzt. Deren Ermittlung und Berechnung sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches

Entscheidungsgründe

E.K. war zu 311/524- Miteigentumsanteilen und R.K. zu 213/524- Miteigentumsanteilen Miteigentümer der Gst. Nr. 671/1 sowie .1007 in EZ X des GB Y. Am 30. September 2009 schlossen diese beiden Miteigentümer eine Schenkungsvereinbarung folgenden Inhaltes:

„Frau E.K. schenkt und übergibt hiermit ihre 311/524- Miteigentumsanteile an Gst- Nr. 671/1 in EZ X des GB Y an Herrn R.K., welcher diese Anteile in sein Eigentum übernimmt, sodass dieser Alleineigentümer der Gst- Nr. 671/1 wird. Hinsichtlich dieser Gst-Nr. 671/1 wird eine neue Einlagezahl eröffnet.

Herr R.K. schenkt und übergibt hiermit seine 213/524- Miteigentumsanteile an Gst- Nr. .1007 in EZ X des GB Y an Frau E.K., welche diese Anteile in ihr Eigentum übernimmt, sodass diese

Alleineigentümerin der Gst- Nr. .1007 in EZ X des GB Y wird.

Sodann schenkt und übergibt Herr R.K. die aus Gst- Nr. 671/1 herauszutrennende Teilfläche 1 im Ausmaß von 1001 m² gemäß Vermessungsurkunde des DI A vom 10.09.2009, GZ Z/09 an Frau E.K., welche diese Teilfläche in ihr Eigentum übernimmt. Diese Teilfläche 1 wird gemäß der Vermessungsurkunde des DI A vom 10.09.2009, GZ Z/09 mit der Gst-Nr. .1007 in EZ X des GB Y vereinigt, sodass Frau E.K. letztendlich Alleineigentümerin der Gst- Nr. .1007 in EZ X des GB Y, in Berücksichtigung eines ursprünglichen Berechnungsfehlers von 33 m², in einem Ausmaß von 1148 m² wird.

Herr R.K. ist Alleineigentümer der Gst- Nr 671/1 in der neu zu eröffnenden EZ des GB Y, in Berücksichtigung eines ursprünglichen Berechnungsfehlers von 64 m², im Ausmaß von 623 m²."

Gegenüber E.K. (im Folgenden: Bw) wurde für diesen Rechtsvorgang mit streitgegenständlichem Bescheid Grunderwerbsteuer von einer Tauschleistung in Höhe von 85.157 € mit 2.980,50 € festgesetzt mit der Begründung, gegenständlicher Erwerb stelle einen Tausch und keine Schenkung dar.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung bestreitet die Steuervorschreibung mit dem Argument, das gegenständliche Rechtsgeschäft betreffe die wertgleiche Realteilung des Grundstücks Nr. 671/1 und sei gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG zur Gänze grunderwerbsteuerfrei.

Mit abweisender („verbösernder“) Berufungsvorentscheidung wurde von einer Bemessungsgrundlage von 105.918,00 € die Grunderwerbsteuer mit 3.707,14 € vorgeschrieben. Dabei ging das Finanzamt von einer nicht wertgleichen Realteilung und zusätzlich von der Schenkung der Teilfläche 1 im Ausmaß von 1001 m² aus. Die Begründung lautete wie folgt:

„Der Erwerb von 1001 m² nach Teilung stellt eine Schenkung dar (bei einem Bodenwert von 6,5405 wird eine Bemessungsgrundlage von 26.515 errechnet). Nach § 3 (2) ist nur Steuerfreiheit zu gewähren soweit Gleichwertigkeit vorliegt. Bei einem Quadratmeterpreis von 85,50 ist der anteilige Wert für 311/524 an 1688 m² 85.658, für 213/524 an 180 m² 6.255. Die Differenz beträgt 79.403. Gegenleistung ist der hingegebene Anteil.“

Die Bw. brachte daraufhin einen Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Darin wird im Wesentlichen eingewendet, für den gegenständlichen Rechtsvorgang stehe zur Gänze die Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG zu. Dieses Rechtsgeschäft betreffe die wertgleiche Realteilung des Grundstücks Nr. 671/1. Entgegen der Begründung der Berufungsvorentscheidung liege in diesem Rechtsvorgang in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Schenkung vor, auch wenn im Vertrag die Realteilung des Grundstückes 671/1 aus welchem Grunde auch immer als aufeinanderfolgende, gegenseitige Schenkung mit unterschiedlichen Werten dargestellt bzw. bezeichnet wurde. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise handle es sich hierbei um eine Realteilung der Liegenschaft in der Einlagenzahl X mit dem Ziele, dass R.K. schlussendlich 687 m² und E.K. 1181 m² erhalten solle. E.K. habe durch die Realteilung eine um 73 m² größere

Fläche zugesprochen erhalten, dies als Kompensation für die wesentlich stärkere Belastung durch Dienstbarkeiten der ihr sodann als Alleineigentümerin gehörenden Liegenschaft mit Grundstücksnummer .1007. Das vorliegende Vertragswerk lasse erkennen, dass zwischen R.K. und E.K. keinerlei Bereicherungswille bestanden habe, somit könne auch keine Schenkung vorliegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag über ein inländisches Grundstück oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Zu den „anderen“ Rechtsgeschäften zählt der Tauschvertrag, also ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird. Eine Grundstücksschenkung stellt ebenfalls ein solches „anderes“ Rechtsgeschäft dar, wobei Grundstücksschenkungen ab 1. August 2008 grunderwerbsteuerpflichtig sind.

Übertragen die Vertragsteile wechselseitig die näher bezeichneten Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft, dann handelt es sich bei dieser Vereinbarung um einen Tauschvorgang, der als Grundstücktausch Grunderwerbsteuer auslöst. Beim Tausch liegen zwei Erwerbsvorgänge zwischen den 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 (VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403 und VwGH 4.12.2003, 2003/16/0108). Die Realteilung stellt somit 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 Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rz 197 zu § 1 GrEStG 1987 und Rz 115-116 zu § 3 GrEStG 1987).

Im gegenständlichen Berufungsfall besteht zwischen dem Finanzamt und der Bw. kein Streit darüber, dass es sich bei den vereinbarten gegenseitigen Schenkungen der Miteigentumsanteile um einen wechselseitigen Tausch der ideellen Miteigentumsanteile zur Realteilung der Liegenschaft handelte. Die Begründung der Berufungsvorentscheidung lässt allerdings schlüssig erkennen, dass das Finanzamt letztendlich die Ansicht vertrat, mit den Schenkungen der Miteigentumsanteile und der Schenkung der Teilfläche 1 sei keine einheitliche Regelung getroffen worden. Es liege bei den geschenkten Miteigentumsanteilen keine wertgleiche Realteilung vor, weshalb die „Differenz“ von 79.403 € grunderwerbsteuerpflichtig sei. Der nach der Teilung erfolgte Erwerb der Teilfläche 1 im Ausmaß von 1001 m² aus der Gst.-Nr. 671/1 stelle eine Schenkung dar und unterliege als

„anderes Rechtsgeschäft“ mit der errechneten Bemessungsgrundlage von 26.515 € (= 1001 m² x 6,5404 = 6.546,94 x 135 % x 3-fache) der Grunderwerbsbesteuerung.

Besteht zwischen den (wechselseitigen) Übergaben von Grundstücken ein enger sachlicher Zusammenhang, ist die Auffassung als Einheit gerechtfertigt. Wenn nämlich mit mehreren Rechtsvorgängen ein einheitlicher Zweck verfolgt wird, so besteht im Einklang mit § 21 BAO die Notwendigkeit, bei Beurteilung der Tatfrage auf den Gesamtzweck abzustellen (VwGH 19.5.1988, 87/16/0085, 0086 und VwGH 19.8.1997, 96/16/0148, 0149). Getrennt abgeschlossene Verträge sind somit dann als Einheit aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 22.5.1980, 714/79, VwGH 9.10.1991, 89/13/0098 und VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126).

Bei vorliegender Sach- und Vertragslage kann kein Zweifel daran bestehen, dass die „sodann“ erfolgte „Schenkung“ der Teilfläche 1 im Ausmaß von 1001 m² aus Gst- Nr. 671/1 im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit den wechselseitigen „Schenkungen“ der Miteigentumsanteile stand. Alle vereinbarten „Schenkungen“ dienten nach dem Willen der Vertragsparteien dem einheitlichen Ziel der Herbeiführung einer Realteilung der bisher im Miteigentum stehenden wirtschaftlichen Einheit. Am Bestehen dieses engen sachlichen Zusammenhangs vermag der Umstand nichts zu ändern, dass diese Teilfläche formal erst nach („sodann“) Austausch der Miteigentumsanteile durch den nunmehrigen Alleineigentümer des Gst 671/1 geschenkt und übergeben wurde. Die damit verfolgte einheitliche Zielsetzung einer Realteilung jener wirtschaftlichen Einheit, die bislang auch diese aus dem Gst. 671/1 abgetrennte Teilfläche umfasste, zeigt sich im Übrigen schon darin, dass in der diesen Schenkungsvereinbarungen zugrunde liegenden Vermessungsurkunde diese Teilfläche bereits mit dem im künftigen Alleineigentum der Bw. stehenden Gst- Nr .1007 vereinigt war. Bei der flächenmäßige Aufteilung des Miteigentums an der wirtschaftlichen Einheit wurde somit auf die Übertragung der Teilfläche 1 entsprechend Bedacht genommen.

Entgegen der Begründung der Berufungsvorentscheidung geht der Unabhängige Finanzsenat bei gegebener Vertragslage an Sachverhalt davon aus, dass von den beiden Vertragsparteien die Schenkung der Miteigentumsanteile und die Schenkung der Teilfläche 1 als sachlich einheitliche Regelung mit dem Ziel der beabsichtigten Realteilung der wirtschaftlichen Einheit EZ X GB Y abgeschlossen wurden. Sind somit die drei Schenkungen insgesamt als einheitlicher Vorgang aufzufassen, dann liegt darin eine Rechtswidrigkeit der Steuervorschreibung, wenn das Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorentscheidung von zwei eigenständig zu Besteuernden Erwerbvgängen ausgeht und den Tausch der Miteigentumsanteile mit dem

Differenzbetrag von 79.403 € und die Schenkung der Teilfläche 1 als Grundstücksschenkung mit dem Wert von 26.515 € in die Steuerbemessungsgrundlage einbezieht. Demzufolge kann die Frage der Rechtmäßigkeit der für die Schenkung ermittelten Bemessungsgrundlage (der Bodenwert von 6,5405 € wurde vom Einheitswert des benachbarten Grundstückes Nr. 671/2 abgeleitet) dahingestellt bleiben.

Ist nämlich an Sachverhalt schlüssig davon auszugehen, dass die drei in Frage stehenden „Schenkungen“ den konsistenten einheitlichen Vorgang bildeten, mit dem die bisherigen Miteigentümer die Realteilung einer einzigen wirtschaftlichen Einheit als Ergebnis vereinbart haben, dann entscheidet den Besteuerungsfall, ob (wie in der Berufung behauptet) eine wertgleiche Realteilung vorliegt und deshalb der in Frage stehende Erwerbsvorgang gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG zur Gänze steuerfrei bleibt.

§ 3 Abs. 2 GrEStG begünstigt die Teilung eines Grundstückes. Wird ein Grundstück (iS von einer einzigen wirtschaftlichen Einheit), 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.

Es bleibt somit nach dieser Gesetzesbestimmung nur jene Teilung frei, bei der ein Teilungsgenosse ein seinem bisherigen Miteigentumsanteil entsprechendes Flächenstück in sein Alleineigentum übertragen erhält. Jeder Mehrerwerb gegenüber dem bisherigen Miteigentumsanteil ist steuerpflichtig (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 117 zu § 3 GrEStG 1987).

Die Bw. hat mit Kaufvertrag ebenfalls vom 30.09.2009 von H.K die benachbarte Liegenschaft GSt-Nr. 671/2 um einen Quadratmeterpreis von 85,50 € erworben. Das Finanzamt (siehe Begründung der Berufungsvereinscheidung) hat von diesem Kaufpreis den gemeinen Wert für die Grundstücke Nr. 671/1 und .1007 mit 85,50 €/m² abgeleitet. Die Angemessenheit dieses Ansatzes blieb unwidersprochen. Unter Beachtung der Lage und Figuration dieses Vergleichsgrundstückes erscheint die erfolgte Wertableitung sachlich unbedenklich. Wurde aber die Teilfläche 1 vom Grundstück Nr. 671/1 abgetrennt, dann kann kein Zweifel daran bestehen, dass dieser Quadratmeterpreis in gleicher Weise auch für die Trennfläche zutrifft.

Bei Beurteilung der behaupteten wertgleichen Realteilung ist daher von folgenden Ansätzen (siehe die bereinigten Ansätze lt. Vertrag) auszugehen:

Verkehrswert des GSt-Nr. 671/1	$1.624 \text{ m}^2 \times 85,50 \text{ €/m}^2 =$	138.852 €
Verkehrswert des GSt.-Nr. .1007	$147 \text{ m}^2 \times 85,50 \text{ €/m}^2 =$	12.568 €

Gesamt		151.420 €
E.K.	311/524 -Anteile von 151.420 €	89.870 €
R.K.	213/524- Anteile von 151.420 €	61.550 €

Nach erfolgter Realteilung ergeben sich für die nunmehr im Alleineigentum stehenden Grundstücke folgende Verkehrswerte:

E.K.	Gst-Nr. .1007: 1.148 m ² x 85,50 €/m ²	98.154 €
R.K.	Gst.Nr. 671/1: 623 m ² x 85,50 €/m ²	53.266 €

Als Ergebnis eines ho. Vorhalteverfahrens blieb unstrittig, dass als Folge der Realteilung bei der Bw. gegenüber dem Verkehrswert ihres bisherigen Miteigentumsanteils jedenfalls (selbst unter Einbeziehung der bestehenden Dienstbarkeiten) ein Mehrerwerb von 8.284 € (= 98.154 € minus 89.870 €) eingetreten ist. Entgegen dem Berufungsvorbringen liegt demzufolge keine wertgleiche Realteilung der wirtschaftlichen Einheit vor. Damit ist das Schicksal des gegenständlichen Berufungsfalles entschieden, unterliegt doch die Bw. gemäß der in § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 normierten „soweit“- Befreiungsbestimmung mit ihrem Mehrerwerb gegenüber dem bisherigen Miteigentumsanteil der Grunderwerbsteuer. Dem Berufungsbegehren, den gegenständlichen Rechtsvorgang zur Gänze gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG als steuerbefreit zu behandeln, konnte somit nicht entsprochen werden.

Im Ergebnis ist der Berufung wie im Spruch ausgeführt teilweise stattzugeben. Vom vorliegenden Mehrerwerb in Höhe von 8.284 € wird gemäß § 7 Z 3 GrEStG die Grunderwerbsteuer mit 289,94 € festgesetzt.

Innsbruck, am 21. Oktober 2011