

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, inS, vom 31. Oktober 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 2. Oktober 2003 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

- I.) Der Bescheid betreffend Kaufvertrag vom 28. Mai 2003 mit A u.a. bleibt unverändert.
- II.) Der Bescheid betreffend Kaufvertrag vom 28. Mai 2003 mit B wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw sowie ihre Geschwister C (in der Folge: C), A (in der Folge: A) und B (in der Folge: B) waren zu je 1/4 ideelle Miteigentümer der Liegenschaft EZ .. Grundbuch H, bestehend aus den Grundstücken 175/1 LN im Gesamtausmaß von 47.801 m² und 972 Wald im Ausmaß von 47.292 m² (sog. "S-gut").

Aufgrund einer Vermessungsurkunde wurde das Grundstück 175/1 unterteilt in die Grundstücke 175/1, 175/4, 175/5, 175/6, 175/7, 175/8 und 175/9.

Mit Kaufvertrag vom 7.5.2003/28.5.2003 wurden nachstehende Erwerbsvorgänge vereinbart:

Die Geschwister verkauften je 1/4 der Grundstücke 175/1, 175/7, 175/8, 175/9 und 972 an dritte Personen (eine Schiliftgesellschaft und ein Ehepaar).

Zur Situierung der "verbliebenen" Grundstücke 175/4, 175/5 und 175/6 ist festzuhalten, dass es sich um das "Kerngebiet" des Bauerngutes handelt. Das Haus befindet auf 175/4, wobei dieses auf der einen Seite von 175/6 und auf der anderen von 175/5 umschlossen ist.

Gleichzeitig verkauften und übergaben A und C ihren jeweiligen 1/4 Miteigentumsanteile

- an dem Grundstück 175/6 an die Bw zu einem Kaufpreis von je € 22.968,00 und
- an den Grundstücken 175/4 und 175/5 an B zu einem Kaufpreis von je € 34.390,00.

Die Bw und B stellten "nach den Verkäufen der ideellen Miteigentumsanteile" von A und C fest, dass sich "an den Grundstücken 175/5 und 175/6 nachstehende Eigentumsverhältnisse ergeben" (vgl. Seite 3 des Kaufvertrages):

Grundstück 175/5	3/4 B	1/4 Bw
Grundstück 175/6	1/4 B	3/4 Bw

In der Folge vereinbarten die Bw und B eine "Realteilung". Die Bw übertrug ihren 1/4 Miteigentumsanteil an 175/5 und erhielt dafür von B dessen 1/4 Miteigentumsanteil an 175/6 und eine Ausgleichszahlung in Höhe von € 4.298,00.

Am 2. Oktober 2003 erließ das Finanzamt gegenüber der Bw folgende Abgabenbescheide:

- I.) Für den Kaufvertrag der Bw mit A und C wurde eine Grunderwerbsteuer von € 1.607,76 (3,5 % vom Kaufpreis in Höhe von € 45.936,00) festgesetzt.
- II.) Das Finanzamt war der Ansicht, dass § 3 Abs. 2 GrEStG auf den Tauschvertrag mit B nicht anwendbar sei und errechnete, ausgehend von der Tauschleistung in Höhe von € 15.004,00, eine Grunderwerbsteuer von € 525,14.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass durch den Kaufvertrag vom 7.5.2003/28.5.2003 der von den vier Geschwistern ererbte landwirtschaftliche Besitz geteilt und teilweise verkauft wurde. Der Wert des verbleibenden Bruchteils sei geringer als der Wert des früheren Anteiles. Eine Vermehrung des Grundbesitzes liege nicht vor, zudem habe sich am Besitz des nunmehr eigens ausgewiesenen Hauses nichts geändert, weshalb eine Grunderwerbsteuervorschreibung nicht gerechtfertigt sei.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 18.2.2004 wurde die Berufung gegen beide Bescheide als unbegründet abgewiesen.

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend wurde vorgebracht, dass auf den gleichzeitigen Verkauf an die Schiliftgesellschaft und das Ehepaar nicht eingegangen worden sei. Der Verkauf übersteige sowohl hinsichtlich der Grundfläche als auch des Preises den Verkauf erheblich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw macht inhaltlich die Befreiungsbestimmung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 (sog. Realteilungsbegünstigung) geltend.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

§ 3 Abs. 2 GrEStG 1987 lautet wie folgt:

" Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt, so wird 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. "

Gegenstand der Befreiung ist nur die Realteilung (Naturalteilung), also die Teilung des Grundstücks der Fläche nach (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 68 zu § 3 GrEStG).

Bei einer Realteilung iSd § 841 ABGB erhält jeder Teilhaber an Stelle seines Anteils 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 und stellt somit ebenfalls einen Erwerbsvorgang iSd Grunderwerbsteuerrechts dar (vgl. VwGH 19.09.2001, 2001/16/0402, 0403).

Zunächst ist festzuhalten, dass die mit den dritten Personen abgeschlossenen Kaufverträge Erwerbsvorgänge gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 darstellen, die aber nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens sind.

Die beiden angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheide betreffen Rechtsgeschäfte der Bw mit ihren Geschwistern, wobei aufgrund der eindeutigen Vertragsbestimmungen von zeitlich aufeinanderfolgenden Erwerbsvorgängen auszugehen ist.

I.) Zunächst erfolgte der Verkauf der jeweiligen 1/4 Miteigentumsanteile von A bzw. C an die Bw und B.

II.) "Nach" diesen Verkäufen stellten die Bw und B das Ergebnis fest und vereinbarten in der Folge einen Tauschvertrag.

Ad I.) Der Verkauf der Miteigentumsanteile erfüllt den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987. Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Die Gegenleistung ist bei einem Kauf der Kaufpreis (vgl. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987).

Die Begünstigung nach § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 setzt eine flächenmäßige Aufteilung (körperliche Teilung) von Grundstücken voraus. 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 einer Fläche nach gleichgesetzt werden (vgl. VwGH 11.04.1991, 90/16/0089 bis 0092).

Die Befreiungsbestimmung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 kann nicht angewendet werden, da es nicht zu einer Realteilung (Naturalteilung) kommt, sondern die Miteigentümer A und C ihre Anteile verkaufen.

Der angefochtene Bescheid entspricht sohin der Rechtslage.

Ad II.) Als "Grundstück" im Sinne des § 3 Abs. 2 GrEStG gilt nicht bloß die einzelne Grundstücksparzelle, das ist die im Grundkataster mit einer besonderen Nummer bezeichnete Teil der Erdoberfläche, sondern die Liegenschaft, das sind alle in einem Grundbuchkörper (Grundbuchseinlage) zusammengefassten Parzellen. Bezieht sich eine Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke (Grundbuchkörper), die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, wo werden sie als eine Grundstück angesehen (§ 2 Abs. 3 GrEStG). Als Grundstücke im Sinne des § 3 Abs. 2 GrEStG ist daher auch eine Mehrheit von Grundbuchkörpern zu verstehen, wenn diese eine wirtschaftliche Einheit bilden (siehe *Arnold/Arndold*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Tz 183 zu § 3).

Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG ist nur anzuwenden, wenn eine "wirtschaftliche Einheit" der Fläche nach geteilt wird. 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 (§ 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG) zu versteuern ist (siehe *Arnold/Arndold*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Tz 184 zu § 3). Die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 gilt nur für Teilungsverträge, mit denen eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird (vgl. VwGH 18.06.2002, 2001/16/0409).

Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit ist im Grunderwerbsteuergesetz nicht geregelt. Nach § 2 Abs. 1 BewG ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden, was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit hat dabei im Grunderwerbsteuerrecht die gleiche Bedeutung wie im Bewertungsgesetz (vgl. VwGH 09.07.1992, 91/16/0119, 0120).

Im konkreten Fall ist daher von entscheidender Bedeutung, ob die Grundstücke 175/4, 175/5 und 175/6 als "ein Grundstück" anzusehen sind.

Diese Grundstücke waren Teil eines Bauerngutes, welches als eine wirtschaftliche Einheit anzusehen war. Durch den Verkauf der Grundstücksteile an Dritte ist an dieser Betrachtung keine Änderung eingetreten, da das engere "Kerngebiet" des Gutes, die Liegenschaft mit dem Haus und die beiden dieses Grundstück umschließenden Liegenschaften übrig geblieben sind.

Die Bw und B treffen nur eine Vereinbarung hinsichtlich der Grundstücke 175/5 und 175/6 und lassen das Miteigentum an 175/4 (die Bw 1/4 und B 3/4) unberührt. Dieser Umstand steht der Anwendung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 nicht entgegen, da auch die unvollständige Teilung begünstigt ist (vgl. *Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, Tz 199 zu § 3 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Das Finanzamt vertritt jedoch die Ansicht, dass die unterschiedlichen Eigentumsverhältnisse (175/6: 1/4 B zu 3/4 B; 175/5: 3/4 Bw zu 1/4 B) der Beurteilung als wirtschaftliche Einheit entgegenstehen.

Was eine wirtschaftliche Einheit ist, ist in § 2 BewG geregelt. Diese Bestimmung hat folgenden Wortlaut:

- "(1) Jede wirtschaftliche Einheit ist für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen.*
- (2) Mehrere Wirtschaftsgüter kommen als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.*
- (3) Die Vorschriften der Abs. 1 und 2 gelten nicht, soweit eine Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter vorgeschrieben ist. "*

Absatz 1 bestimmt, dass die Anschauungen des Verkehrs maßgeblich sind. Aus diesem Absatz geht aber auch hervor, dass eine wirtschaftliche Einheit mehrere Wirtschaftsgüter umfassen kann.

Absatz 2 bestimmt jedoch hiezu einschränkend, dass nur solche Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst werden dürfen, die demselben Eigentümer gehören.

Der Sinn dieser Bestimmung ist leicht zu verstehen. Da nämlich die Bewertung den Zweck hat, rechtsverbindliche Grundlage für die Besteuerung der einzelnen Steuersubjekte zu schaffen, würde die Zusammenfassung und gemeinsame Bewertung von Wirtschaftsgütern, die im Alleineigentum verschiedener Steuersubjekte stehen, keine brauchbare Unterlage für die Besteuerung des einzelnen Steuersubjektes ergeben, weil aus dem im ganzen festgestellten Einheitswert die Höhe der auf die einzelnen Beteiligten entfallenden Anteile des Einheitswertes nicht einwandfrei errechnet werden könnte (vgl. *Twaroch-Wittmann-Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Seite 62).

Absatz 2 ist daher im wesentlichen eine Zurechnungsvorschrift um die Besteuerung der einzelnen Steuersubjekte zu erleichtern.

Der VfGH hat etwa in seinem Erkenntnis vom 10.03.1993, B 371/92, "ein Grundstück" im Sinne des § 3 Abs. 2 GrEStG angenommen, obwohl aufgrund unterschiedlicher

Eigentumsverhältnisse zwei wirtschaftliche Einheiten gemäß § 2 Abs. 2 BewG bescheidmäßig festgestellt werden mussten.

Der VwGH verweist in seiner Rechtsprechung zum Grundstücksbegriff im Sinne des § 3 Abs. 2 GrEStG nur auf Absatz 1 in § 2 BewG.

Das in *Arnold/Arnold*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, unter Tz. 201 zu § 3 angeführten Beispiel geht auch davon aus, dass unterschiedliche Eigentumsverhältnisse an zwei Grundstücken, die eine wirtschaftliche Einheit bilden, für die Grunderwerbsteuerbefreiung nicht hinderlich sind.

Die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 wird daher durch das Vorliegen unterschiedlicher Eigentumsverhältnisse nicht ausgeschlossen, da entscheidend ist, ob die Grundstücke nach den Anschauungen des Verkehrs als wirtschaftliche Einheit zu gelten haben.

Im konkreten Fall ist eine wirtschaftliche Einheit – bestehend aus den Grundstücken 175/4, 175/5 und 175/6 - gegeben, weshalb § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 anzuwenden ist. Da der von Bw erworbene Wert des Alleineigentums am Teilgrundstück geringer ist, als der Wert ihres Miteigentumsanteils am ungeteilten Grundstück – sie erhält als Ausgleich eine Aufzahlung – ist ihr Erwerbsvorgang steuerfrei.

Der angefochtene Bescheid war somit aufzuheben.

Salzburg, am 14. September 2004