



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 29. Oktober 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut der Vereinbarung vom 22. September 2008, abgeschlossen zwischen den Miteigentümern der Liegenschaft Gst1 (980 m²) in EZ1, lag folgender Grundbuchsstand vor:

1. A (= Berufungswerber, Bw), 85/433-Anteile, verbunden mit Wohnungseigentum an W 1, und 179/433-Anteile, verbunden mit Wohnungseigentum an W 4;
2. B, 97/433-Anteile, verbunden mit Wohnungseigentum an W 2;
3. C, 72/433-Anteile, verbunden mit Wohnungseigentum an W 3.

Es handelt sich um ein Dreifamilienhaus mit den Tops W 1, W 2 und W 3; die Top W 4 stellt ein separat angebautes, zweigeschoßiges Wohngebäude dar. Zusage der Vermessungsurkunde des G vom 5. Juli 2007 wird das Gst1 geteilt in dieses mit 411 m², worauf sich die Top W 4 befindet, sowie in das neu zu bildende Gst2, Fläche 569 m², worauf sich das Dreifamilienhaus (Tops W 1, W 2 und W 3) befindet. Hierauf wird in der neu zu eröffnenden EZ wiederum Wohnungseigentum begründet. Das Gst1 samt darauf befindlicher Top W 4 "verbleibt im Alleineigentum" des Bw.

Zwecks Durchführung der Teilung wird zunächst lt. Punkt 2. das bisherige Wohnungseigentum aufgehoben und ideelles Miteigentum begründet:

1. A 264/433-Anteile;
2. B 97/433-Anteile;
3. C 72/433-Anteile.

Gem. Punkt 3. werden die Vertragsteile an neu gebildeten Gst2 ideale Miteigentümer bzw. in weiterer Folge Wohnungseigentümer wie folgt:

1. A 98/280-Anteile;
2. B 105/280-Anteile;
3. C 77/280-Anteile.

Festgehalten wird im Vertrag, dass jede Partei weiterhin über jene Wohnung bzw. Abstellplatz Verfügungsberechtigt bleibt, welche nach der bisherigen Parifizierung sein Eigentum dargestellt hat. Das Alleineigentum des Bw an Gst1 entspricht seinem vormaligen Wohnungseigentum an Top W 4.

Der zuletzt festgestellte Einheitswert (EW) der Liegenschaft wurde mit € 54.722,64 erhoben.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 29. Oktober 2008, StrNr, ausgehend von einer Tauschleistung in Höhe von (geschätzt) € 82.000 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 2.870 vorgeschrieben und in der Begründung ausgeführt: Beim Tauschvertrag ist die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert des (für das erworbene Grundstück) hingegebenen Tauschgrundstückes zuzüglich einer allfälligen Aufzahlung zu berechnen.

Laut im Akt ersichtlicher Berechnung hat das Finanzamt zunächst den nach Fläche anteiligen EW der beiden Gst ($= \text{EW } € 54.722,64 : 980 \text{ m}^2 \times 411 \text{ m}^2 \text{ bzw. } \times 569 \text{ m}^2$) ermittelt, wonach auf das Gst2 neu (569 m^2) der EW mit anteilig € 31.773 entfällt. Hievon sind auf den Bw *vor* der Teilung 264/433-Miteigentumsanteile = € 19.371 und *nach* der Teilung 98/280-Miteigentumsanteile = € 11.120 entfallen. Der sich hieraus ergebende Differenzbetrag von minus € 8.251 wurde im (geschätzt mit dem 10-fachen) gemeinen Wert von rund € 82.000 als Wert des, für den Erwerb von Alleineigentum an Gst1, hingegebenen Grundstückes (= Anteil an Gst2 neu) der Steuerbemessung zugrunde gelegt.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen eingewendet, ausgehend von den vormaligen Miteigentumsanteilen bezogen auf die Gesamtfläche der Liegenschaft von 980 m^2 habe sich das Eigentum prozentuell wie folgt verteilt:

auf den Bw mit 60,97 %, B mit 22,40 % und C mit 16,33 % (richtig: 16,63 %).

Nach der künftigen Miteigentumsbegründung an dem neu gebildeten Gst2 ($569 \text{ m}^2 = 58,06 \%$ der bisherigen Gesamtfläche) unter Berücksichtigung des nunmehr im Alleineigentum des

Bw befindlichen Gst1 ($411 \text{ m}^2 = 41,94 \%$ der bisherigen Gesamtfläche) stellten sich die anteiligen Eigentumsverhältnisse im Ergebnis wie folgt dar:

Bw gesamt 62,26 % (vormals 60,97 %), B 21,77 % (vormals 22,40 %), C 15,67 % (vormals 16,63 %).

Es ergebe sich sohin eine Verschiebung der Anteile (nur) zugunsten des Bw von 1,29 %. Anstelle der nicht nachvollziehbaren Bemessungsgrundlage im Bescheid von € 82.000 sei vielmehr der dreifache EW von € 164.167,92 zugrunde zu legen, woraus sich eine Bemessungsgrundlage von € 2.117,77 (= 1,29 % vom dreifachen EW) und hieraus die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von lediglich € 74,12 ergebe.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass die Gegenleistung in der Hingabe von 98/280-Anteilen an den 569 m^2 bestehe. Diese Gegenleistung sei mit dem Verkehrswert zu bewerten.

Mit dem Vorlageantrag wurde das Parifizierungsgutachten vom 20. März 2008 vorgelegt und vorgebracht, im Rahmen der neuen Nutzwertfeststellung sei das "im uneingeschränkten Eigentum" des Bw bestehende Top 4 aus dem Wohnungseigentum ausgegliedert und als eigene Einlage auf Gst1 in das Eigentum des Bw übertragen worden. Die Unterstellung eines Tausches bzw. die Annahme einer Tauschleistung gem. § 1045 ABGB setze jedoch einen Vertrag voraus, wodurch eine Sache gegen eine andere überlassen werde. Da es sich beim betr. Objekt um ein und dieselbe Sache handle, die bisher ebenfalls im uneingeschränkten Eigentum des Bw gestanden habe, erscheine die Annahme eines Tausches weder rechtlich noch wirtschaftlich nachvollziehbar. Nach einer nochmaligen Berechnung (Beilage 2) unter Ausscheidung der Top 4 aus den bisherigen Nutzwertanteilen (433) ergebe sich nach der neuen Miteigentumssituation lediglich beim Bw eine Erhöhung um rund 1,54 % (35 % lt. Parifizierung neu statt bisher 33,46 %, auf Gst2), bei den beiden übrigen Miteigentümern jedoch eine Verringerung des prozentuellen Anteiles.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen und Judikatur:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder *andere Rechtsgeschäfte*, die einen Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Zu diesen anderen Rechtsgeschäften iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählt ua. der Tauschvertrag. Dieser ist nach § 1045 ABGB ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen

wird. Bei einem Austausch von zwei Grundstücken liegen *zwei* grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge vor, da gem. § 4 Abs. 3 GrEStG bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, die Steuer sowohl vom Werte der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen ist.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (Besteuerungsgrundsatz).

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. Die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" ist das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes *hingeebene* (vertauschte) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem *Verkehrswert* zu bewerten ist, d.h. der gemeine Wert gemäß § 10 Bewertungsgesetz (vgl. VwGH 29.1.1996, 94/16/0039 u.v.a.). Beim Grundstückstausch ist für die Wertermittlung nicht der Einheitswert, sondern der Verkehrswert deshalb maßgebend, weil hier die Grunderwerbsteuer nicht vom Wert des den Gegenstand des Erwerbsvorganges bildenden Grundstückes, sondern vom Wert des als Gegenleistung hingeebenen Grundstückes zu berechnen ist (vgl. zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. II Grunderwerbsteuer, Rz. 37 f. zu § 4, Rz. 108 f. zu § 5).

Wenn die Gegenleistung nicht genau ermittelt werden kann, so ist ihr Wert nach § 184 BAO zu schätzen (vgl. VwGH 9.5.1968, 1310/67; VwGH 20.6.1990, 89/16/0101). Auch die Schätzung der Gegenleistung ist als eine Art ihrer "Ermittlung" zu verstehen (vgl. VwGH 26.3.1992, 90/16/0234; VwGH 17.2.1994, 93/16/0115 und 92/16/0152).

2. Vereinbarung vom 22. September 2008:

Maßgebend für die steuerrechtliche Beurteilung ist gegenständlich allein der Inhalt der Vereinbarung vom 22. September 2008. Demnach kommen die Vertragsteile zum Zwecke der völligen Neugestaltung der Eigentumsverhältnisse überein, das vormalige Wohnungseigentum an Gst1 aufzuheben, das Gst in sich und das neu zu begründende Gst2 zu teilen, hinsichtlich des darauf errichteten Dreifamilienwohnhauses aufgrund einer Neuparifizierung wiederum nunmehr geändertes Wohnungseigentum sowie auf Gst1 nunmehr Alleineigentum für A zu begründen.

Unabhängig davon, dass nach dem subjektiven Dafürhalten des Bw insofern "in natura" bzw. wirtschaftlich keine Änderung eingetreten sei, als jeder der vormaligen Wohnungseigentümer weiterhin über die betreffende Wohnung jeweils verfüge, ist jedoch zivilrechtlich streng zwischen den Rechtsinstituten "Alleineigentum", "ideelles Miteigentum" und "Wohnungs-

eigentum" zu unterscheiden und stellen diese sämtlich zueinander ein rechtliches "aliud" dar. Unter Alleineigentum ist das Recht zu verstehen, über eine Sache betr. Substanz und Nutzungen nach eigener Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen, wenn diese Befugnis einer einzigen Person zusteht (§ 354 ABGB).

Bei ideellem Miteigentum sind mehrere Personen Eigentümer derselben ungeteilten Sache (§ 825 ABGB). Das Eigentum ist nach Bruchteilen aufgeteilt; die Miteigentümer haben Eigentum nach "ideellen Anteilen", dh. das Recht und nicht die Sache ist geteilt. Dem einzelnen Miteigentümer gehört daher kein realer Teil, vielmehr bezieht sich sein Anteilsrecht auf die ganze Sache.

Nach § 2 Abs. 1 Wohnungseigentumsgesetz 2002, BGBl I Nr. 70/2002 idgF (WEG 2002; in Geltung ab 1. Juli 2002), ist das Wohnungseigentum das dem Miteigentümer einer Liegenschaft oder einer Eigentümerpartnerschaft eingeräumte dingliche Recht, ein Wohnungseigentumsobjekt (= bestimmte Wohnung, sonstige selbständige Räumlichkeit, Abstellplatz für Kraftfahrzeug) ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen. Nach § 11 Abs. 1 WEG ist das Wohnungseigentum mit dem Mindestanteil untrennbar verbunden und kann nur zusammen mit diesem veräußert werden. Das Wohnungseigentum ist somit als untrennbare Verbindung eines ideellen Miteigentumsanteiles an der Liegenschaft mit einem ausschließlichen servitutsähnlichen Nutzungsrecht an einem bestimmten Wohnungseigentumsobjekt konstruiert (vgl. OGH 3.6.2008, 5 Ob 112/08v).

Entgegen der Vertragsformulierung ("Top W 4 *verbleibt im Alleineigentum* des Bw") sowie entgegen dem Berufungsvorbringen handelt es sich daher dann, wenn der Bw anstelle von Wohnungseigentum nunmehr Alleineigentum an Gst1 samt darauf befindlicher Top 4 erwirbt, in keinsten Weise beim Vertragsgegenstand "um ein und dieselbe Sache, die bisher *ebenfalls im uneingeschränkten Eigentum*" des Bw gestanden hat.

Nach dem allein relevanten Vertragsinhalt stellen sich die Eigentumsverhältnisse vor und nach der Vereinbarung wie folgt dar:

a) an Gst1, 411 m², anteiliger Einheitswert (EW von gesamt € 54.722,64) € 22.950:

| Eigentümer | vorher Wohnungseigentum | anteiliger EW, € | nachher Alleineigentum | anteiliger EW, € | Differenz, € |
|------------|-----------------------------------|---------------------|----------------------------------|---------------------|------------------------|
| A | 264/433 | 13.993 | 1/1 | 22.950 | + 8.957 |
| B | 97/433 | 5.141 | Null | Null | - 5.141 |
| C | 72/433 | 3.816 | Null | Null | - 3.816 |

b) an Gst2, 569 m², anteiliger EW € 31.772:

| Eigentümer | vorher Wohnungseigentum | anteiliger EW, € | nachher Wohnungseigentum | anteiliger EW, € | Differenz, € |
|------------|-----------------------------------|---------------------|------------------------------------|---------------------|------------------------|
| A | 264/433 | 19.371 | 98/280 | 11.120 | - 8.251 |
| B | 97/433 | 7.118 | 105/280 | 11.914 | + 4,796 |
| C | 72/433 | 5.283 | 77/280 | 8.737 | + 3.454 |

Demnach geben B und C ihre bisherigen Anteile an Gst1 zur Gänze hin, um dem Bw Alleineigentum an dieser Liegenschaft zu verschaffen; gleichzeitig gibt der Bw bisherige Anteile im ant. EW von € 8.251 an die beiden anderen Miteigentümer hin, wodurch sich deren Miteigentumsanteil an Gst2 im oben dargestellten Ausmaß jeweils erhöht und welche Vermögensverschiebung auch im Grundbuch aufgrund der geänderten (erhöhten) Miteigentumsanteile jeweils seinen Niederschlag findet.

Wenn aber zufolge der getroffenen Vereinbarung der zu erschießende Parteiwille eindeutig auf einen unmittelbar gegenseitigen und eng verknüpften, wechselseitigen Leistungsaustausch gerichtet ist, so ist davon auszugehen, dass die eine Leistung ohne die andere nicht gewollt oder sinnhaft gewesen wäre. Auf Grund der unmittelbaren Verknüpfung der gegenseitigen Leistungspflichten liegt daher ein einheitliches Rechtsgeschäft, nämlich ein Tauschvertrag iSd Bestimmungen nach § 1045 ABGB und § 5 Abs. 1 Z. 2 GrEStG, vor.

Entgegen dem Dafürhalten des Bw richtet sich aber bei einem Tauschgeschäft die Ermittlung der Grunderwerbsteuer nicht nach dem Wert des Grundstückes (= Einheitswert), sondern nach dessen Verkehrswert und stellt - wie eingangs ausgeführt - auch die Schätzung gemäß § 184 BAO eine zulässige Form der Ermittlung der Gegenleistung dar. Nachdem der Einheitswert lediglich einen Bruchteil des Verkehrswertes ausmacht, ist der Verkehrswert von Liegenschaften erfahrungsgemäß zumindest mit dem rund 10-fachen des Einheitswertes in Ansatz zu bringen. Die Tauschleistung des Bw besteht dabei in dem *hingegen* Grundstücksanteil in Höhe von € 8.251, der sohin im 10-fachen Wert von rund € 82.000 der Grunderwerbsteuerbemessung zugrunde zu legen ist.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. September 2009