

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 6.2.2014, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 7.2.2012 haben die Ehegatten A (= Beschwerdeführerin, Bf) und B von X die unbebauten Baugrundstücke Gst1, Gst2 und Gst3 (Gesamtfläche 1.670 m²), diese abgeteilt und neugebildet aus der im Alleineigentum des Verkäufers stehenden Liegenschaft Gst1 in EZ1, um den Kaufpreis von gesamt € 390.000 je zur ideellen Hälfte erworben. Hiezu war im Rahmen der Selbstberechnung ordnungsgemäß die Grunderwerbsteuer abgeführt worden.

In dem am 18.6.2012 zwischen den Ehegatten jeweils als "Geschenkgeber- und Geschenknehmerseite" notariell abgeschlossenen Schenkungsvertrag wurde vereinbart, dass die Bf den ihr gehörigen ideellen Hälfteanteil an diesen käuflich erworbenen Liegenschaften ihrem Ehegatten in dessen Eigentum und sodann B seinen ideellen Hälfteanteil der Bf je schenkungsweise übergibt. Die Übergabe in den Besitz hat laut Vertrag zum 1.3.2012 stattgefunden. Weiters vereinbart wurde ein wechselseitiges Belastungs- und Veräußerungsverbot. In Punkt I. legten die Vertragsteile fest, dass sie zu steuerlichen Zwecken die schenkungsgegenständlichen Liegenschaften mit dem vom Finanzamt (Bewertungsstelle) festgestellten Bodenwert bewerten. Der anschließend durchgeführten Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer wurde dann je der hälftige

dreifache Einheitswert (Bodenwert) der Liegenschaften zugrunde gelegt und die Steuer in Höhe von je € 587,25 entrichtet.

Das Finanzamt hat in der Folge die wechselseitige Schenkung als Tauschgeschäft qualifiziert und ua. der Bf mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 6.2.2014, StrNr , ausgehend von deren Gegenleistung (= Tauschleistung) die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 3.900 (bzw. Nachforderung € 3.312,75) vorgeschrieben. Die Steuer wurde ausgehend vom *gemeinen Wert* der hingegebenen Liegenschaftsanteile (= ideelle Hälfte) von € 195.000 (laut Kaufvertrag vom 7.2.2012) bemessen.

In der dagegen erhobenen "Berufung", nunmehr Beschwerde, wird die gänzliche Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet, die Ehegatten hätten sich aus grundverkehrsrechtlichen Überlegungen heraus die ihnen je gehörigen Hälfteanteile an den Liegenschaften gegenseitig unentgeltlich übertragen. Für die betr. Liegenschaften werde eine gemeinsame Einlagezahl eröffnet und könne nur ein gemeinsamer Einheitswert bestehen. Für unentgeltliche Übertragungen innerhalb einer einzigen wirtschaftlichen Einheit könne aber nur der dreifache Einheitswert maßgebend sein, sodass der Bodenwert als Bemessungsgrundlage für die "Schenkungssteuer" heranzuziehen sei.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung wurde dahin begründet, dass der Einheitswert als Bemessungsgrundlage nur in Betracht komme, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht ermittelbar sei. Bei einem wie hier vorliegenden Tausch sei jedoch eine konkrete Gegenleistung in Form des Wertes der hingegebenen Liegenschaft vorhanden.

Im Vorlageantrag wird vorgebracht, in der Beschwerdevorentscheidung werde auf das Beschwerdevorbringen auch nicht annähernd eingegangen. Bei gegenständlichem Rechtsgeschäft handle es sich nicht um einen Liegenschaftstausch, bei dem es Voraussetzung sei, dass für die Liegenschaften verschiedene Einheitswerte bestünden. Wäre ein Tausch innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit erfolgt, würde ein Realteilungsvertrag vorliegen, der nach § 3 Abs. 2 GrEStG überhaupt steuerfrei wäre. Möge auch der Zweck des Rechtsgeschäftes unverständlich erscheinen, so liege dennoch eine *reine* Schenkung vor. Im Hinblick auf die Gesetzesnovellierung mit BGBl 36/2014 werde um Überprüfung und allfällige Anwendung der Übergangsbestimmung nach § 18 Ziffer 2f GrEStG ersucht.

Vom Bundesfinanzgericht (BFG) wurde erhoben:

1. durch Einsichtnahme in das Grundbuch:

Im Grundbuchskörper EZ1 inliegend sind die Gst1 , Gst2 und Gst3 (Gärten), Gesamtfläche 1.670 m², ausgewiesen; je hälftige Miteigentümer sind die Bf und ihr Ehegatte zufolge Kaufvertrag und Schenkungsvertrag aus 2012.

2. durch Einheitswert-Abfrage:

Der zuletzt festgestellte Einheitswert der Liegenschaft EZ1 , unbebautes Grundstück, beträgt erhöht € 19.000. In dieser wirtschaftlichen Einheit, EW-AZ1 , sind die Grundstücksflächen Gst1 , Gst2 und Gst3 bewertet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im Beschwerdefall gelangt das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, in der Fassung BGBl I 2011/112 (BudBG 2012; anzuwenden auf Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31.12.2011 entsteht) zur Anwendung.

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

In § 2 Abs. 3 GrEStG wird bestimmt, dass dann, wenn sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile eines Grundstückes bezieht, diese Teile als ein Grundstück behandelt werden.

Zur "Realteilung" bestimmt § 3 Abs. 2 GrEStG:

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

1.) Grundstücksschenkung:

Eine Grundstücksschenkung stellt ein "anderes Rechtsgeschäft" iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Mit Erkenntnis des VfGH vom 15.6.2007, G 23/07 ua., wurde § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG mit Wirkung vom 31.7.2008 aufgehoben. Die Befreiungsbestimmung für unentgeltliche Erwerbe gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG – dh. die bis dahin geltende Befreiung von der Grunderwerbsteuer aufgrund bestehender Schenkungssteuerpflicht - wurde mit BGBl I 2008/85 durch eine Befreiung für Unternehmensübertragungen mit Wirkung vom 1.8.2008 ersetzt.

Im Hinblick auf die seitens der Bf angesprochene "Überprüfung" in Zusammenhalt mit der GrEStG-Novellierung 2014 (BGBl I 36/2014; anzuwenden aufnach dem 31.5.2014 verwirklichte Erwerbsvorgänge) bzw. insbesondere der Übergangsbestimmung nach § 18 Abs. 2f GrEStG ist daher festzuhalten, dass wegen des Wegfalles der Schenkungssteuer ab dem Zeitpunkt 1.8.2008 alle Grundstücksschenkungen grunderwerbsteuerpflichtig sind.

Die Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts ist ein Vertrag, durch den jemand verpflichtet wird, einem anderen eine Sache unentgeltlich zu überlassen (§ 938 ABGB). Er kommt durch die übereinstimmende Willenserklärung von Schenker und Beschenktem zustande, die Sache *ohne Gegenleistung* und auch nicht als Erfüllung einer Verbindlichkeit

zu überlassen (vgl. VwGH 28.3.1996, 94/16/0254; siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 194 f. zu § 1).

Sind nach **§ 942 ABGB** Schenkungen "dergestalt bedungen, dass der Schenkende wieder beschenkt werden muss; so entsteht keine wahre Schenkung im Ganzen, sondern nur in Ansehung des übersteigenden Wertes." Unter der Formulierung "bedungen" ist dabei keine förmliche Bedingung zu verstehen, sondern vielmehr nur die rechtsgeschäftliche Vereinbarung. § 942 ABGB ist somit als eine Regelung der für eine Schenkung erforderlichen Unentgeltlichkeit zu sehen. Wenn sohin ein Gegengeschenk "bedungen" bzw. vereinbart war, so liegt keine Unentgeltlichkeit, sondern vielmehr ein **Tauschgeschäft** vor (VwGH 19.8.1997, 96/16/0148).

Besteht zwischen den *wechselseitigen Übergaben von Grundstücken* ein enger sachlicher Zusammenhang, sind sie als *Einheit* aufzufassen. Wenn mit mehreren Rechtsvorgängen ein einheitlicher Zweck verfolgt wird, so besteht im Einklang mit § 21 BAO die Notwendigkeit, die Beurteilung der Tatfrage auf den Gesamtzweck abzustellen (VwGH 19.5.1988, 87/16/0085, 0086). Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer, in einer oder mehreren Urkunden enthaltener getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126 u.a.; siehe in *Fellner*, aaO, Rz. 194b zu § 1).

Wenn daher im Gegenstandsfalle im so bezeichneten "Schenkungsvertrag" vom 18.6.2012 die Bf und ihr Ehegatte (beiderseits titulierte als gleichzeitige "Geschenkgeber und Geschenknehmer") **uno actu** eine Vereinbarung über die wechselseitige (nach eigenem Vorbringen "gegenseitige") Hingabe von Grundstücksanteilen getroffen haben, so bestand zwischen diesen Übergaben ein derart enger sachlicher und zeitlich unmittelbarer Zusammenhang, dass nur von der Verfolgung eines einheitlichen Gesamtzweckes ausgegangen werden kann. Durch die wechselseitige Übergabe fehlt es aber zufolge § 942 ABGB an der für eine Schenkung erforderlichen Unentgeltlichkeit. Entgegen dem Beschwerdevorbringen kommt daher eine Wertung der in dem einen Rechtsgeschäft getroffenen Vereinbarungen als voneinander unabhängige "reine" Schenkungen von Grundstücksanteilen in keinsten Weise in Betracht (vgl. VwGH 19.8.1997, 96/16/0148).

2.) Grundstückstausch:

Der Tausch ist nach § 1045 ABGB ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird; er zählt zu den "anderen Rechtsgeschäften" iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG.

Bei der wie hier vereinbarten wechselseitigen Übertragung von Liegenschaftsanteilen, also von Grundstücken nach § 2 GrEStG, handelt es sich sohin um einen Tauschvertrag (vgl. VwGH 29.1.1996, 95/16/0187; siehe zum Tausch auch: *Fellner*, aaO, Rz. 195 f. zu § 1 mit einer Vielzahl an hg. Judikatur).

Daran ändert gegenständlich auch nichts der Umstand, dass – wie eingewendet – der Austausch der Liegenschaftshälften innerhalb *derselben wirtschaftlichen Einheit* stattfindet, da nach § 2 Abs. 3 GrEStG auch Teile eines Grundstückes als ein Grundstück

behandelt werden und es sohin keineswegs, wie die Bf vermeint, zutrifft, dass etwa nur die Übertragung von Grundstücken aus verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten (mit verschiedenen Einheitswerten) einen Tauschvorgang darstellen würde. In diesem Zusammenhalt wird auch auf jene Fälle von "Wohnungstausch" verwiesen, nämlich der wechselseitigen Übergabe von mit Wohnungseigentum verbundenen Miteigentumsanteilen, bei welchen der VwGH auch dann, wenn es sich um den Tausch innerhalb derselben Liegenschaft bzw. derselben wirtschaftlichen Einheit handelt (bei ein und demselben Mietwohngrundstück), von einem grunderwerbsteuerpflichtigen Tauschgeschäft ausgeht (siehe zB VwGH 30.4.1999, 99/16/0111).

Welche, wie angesprochen, "grundverkehrsrechtlichen" oder sonstigen Überlegungen zum Abschluss des gegenständlichen Rechtsgeschäftes geführt haben, ist – und zwar auch unabhängig davon, ob dessen Zweck unverständlich erscheinen mag oder nicht - im Übrigen im Rahmen der grunderwerbsteuerrechtlichen Beurteilung ohne jeglichen Belang. Bei der Grunderwerbsteuer als einer Verkehrsteuer knüpft das Steuergesetz die Abgabepflicht an bestimmte, in der Außenwelt in Erscheinung tretende Tatbestände, wobei jeder Erwerbsvorgang iSd Grunderwerbsteuerrechtes grundsätzlich selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht auslöst bzw. jeder Erwerbsvorgang für sich grunderwerbsteuerpflichtig ist (VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402 u.v.a.).

Nach § 4 Abs. 3 GrEStG 1987 idgF. ist 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. Durch den Austausch von Anteilen an Grundstücken werden daher (insgesamt) zwei grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge verwirklicht (vgl. VwGH 20.8.1996, 96/16/0133).

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG leg. cit. ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. Beim Grundstückstausch ist die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" das vom Erwerber des eingetauschten Grundstückes *hingegebene Grundstück*, das als Gegenleistung mit dem *Verkehrswert* zu bewerten ist. Die Grunderwerbsteuer ist demnach beim Grundstückstausch vom *gemeinen Wert* (§ 10 BewG) des für das erworbene Grundstück abgegebenen Grundstückes zu bewerten (VwGH 25.10.2006, 2006/16/0018 u.v.a.; *Fellner*, aaO, Rz. 109 zu § 5).

Entgegen dem Dafürhalten der Bf, es sei der Einheitswert/Bodenwert der übertragenen Liegenschaftsanteile heranzuziehen, hat daher das Finanzamt im Hinblick auf den tatsächlich verwirklichten Tauschvorgang der Steuerbemessung völlig zu Recht den gemeinen Wert der abgegebenen Liegenschaftshälfte zugrunde gelegt. Der Ansatz des gemeinen Wertes in Höhe des wenige Monate zuvor bezahlten Kaufpreises ist als durchaus plausibel zu erachten und wurde diesbezüglich auch keinerlei Einwand erhoben.

3.) Realteilung:

Wenn die Bf vermeint, bei einem Tausch von Liegenschaftsanteilen innerhalb derselben wirtschaftlichen Einheit läge aber eine Realteilung iSd § 3 Abs. 2 GrEStG vor, die überhaupt von der Grunderwerbsteuer befreit wäre, so ist dem zu Folgendes zu entgegnen:

Die Begünstigungsvorschrift des § 3 Abs. 2 GrEStG kommt nur in Betracht, wenn eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern *der Fläche nach geteilt* wird. Diese Bestimmung hat nur die Realteilung, also die *körperliche Teilung* des Grundstückes zum Gegenstand und setzt daher eine flächenmäßige Aufteilung eines Grundstückes voraus. Diese Teilung muss zum Ergebnis führen, dass jeder bisherige Miteigentümer jenen körperlich geteilten Teil des Grundstückes in sein *Alleineigentum* erhält, welcher seinem bisherigen Miteigentumsanteil entspricht. Zu einer solchen körperlichen Teilung kommt es nicht, wenn lediglich ideelle Miteigentumsanteile übertragen werden (VwGH 11.4.1991, 90/16/0089-0092; VwGH 9.7.1992, 91/16/0119, 0120; VwGH 18.6.2002, 2001/16/0409; siehe in: *Fellner*, aaO, Rz. 116 f. zu § 3).

Abgesehen davon, dass nur eine einzige wirtschaftliche Einheit betroffen ist, liegen aber im Gegenstandsfalle die übrigen Voraussetzungen für eine Befreiung nach § 3 Abs. 2 GrEStG deshalb nicht vor, da eine körperliche Teilung nicht vorgenommen wurde, sondern lediglich die ideellen Miteigentumsanteile wechselseitig übertragen wurden. Es mangelt daher am Erwerb von Alleineigentum an bestimmten geteilten Grundstücksflächen anstelle von bisherigem Quoteneigentum an der Liegenschaft.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage kommt daher der Beschwerde insgesamt keine Berechtigung zu und war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Zur Frage, ob eine wechselseitige, in engem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehende Übertragung von Grundstücken (Grundstücksanteilen) als Schenkung oder als Tausch zu qualifizieren ist, liegt, ebenso wie zur Frage der Voraussetzungen für eine begünstigte Realteilung, die in obiger Begründung angeführte langjährige und einhellige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Auf diese gestützt hat das Bundesfinanzgericht seine Entscheidung getroffen. Aus diesem Grund war gegenständlich keine "Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung" zu behandeln. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 23. Februar 2015