

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richter R1 und R2 und die weiteren Senatsmitglieder SM und SM1, in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch BeraterX gegen die Bescheide des FA K vom 25.09.2013 betreffend Bescheidaufhebung nach § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2012 und Einkommensteuerbescheid 2012 zu Recht erkannt:

I.) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

I.) Verfahrensgang und Sachverhalt:

Aufgrund der Urkunde vom 1.1.1994 haben bezüglich des Grundstücks 111 EZ 333 Grundbuch E (Bezirksgericht K) im Ausmaß von 1.096 m² nachstehende Eigentumsverhältnisse bestanden: 1/3 A, 2/9 B, 2/9 C und 2/9 D.

Mit Übergabsvertrag vom 1.1.2007 hat A seinen Drittanteil an der Liegenschaft 111 GB 333 E an B, C und D übergeben. In weiterer Folge wurde das Eigentumsrecht zu je einem Drittel für B, C und D verbüchert.

Am 1.1.2012 wurde zwischen den Miteigentümer ein Realteilungsvertrag abgeschlossen. Dieser lautet auszugsweise wie folgt (vgl. BFG-Akt, S. 43-48):

II. Teilungsplan

Mit Vermessungsurkunde der H, GZ 9867, wurde das Gst 111 geteilt in dieses und in das Gst 222 (=Teilfläche "1" von 500 m²).

Nach erfolgter Teilung weist das Gst 111 ein Ausmaß von 596 m² und das Gst 222 ein Ausmaß von 500 m² auf.

III. Realteilung

b1, C1 und D1 beabsichtigen eine Bereinigung ihres Miteigentums vorzunehmen und zwar dergestalt, dass durch den vorliegenden Realteilungsvertrag D1 Alleineigentümer des Gst 222 von 500 m² und b1 und C1 jeweils ideelle Hälfteeigentümer des Gst 111 von 596 m² werden.

Da diese Teilung nicht flächengleich erfolgt, wird eine Zuzahlung von D1 an b1 und C1 vereinbart.

Sohin kommen die Vertragsparteien überein wie folgt:

a.) b1 und C1 übergeben und überlassen nunmehr ihren jeweiligen ideellen 1/3tel Anteil am Gst 222 GB 1111 E , samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, wie alles liegt und steht, an D1 , welcherr diese Anteile übernimmt und nunmehr Alleineigentümer des Gst 222 GB 1111 E wird.

b.) Demgegenüber übergibt und überlässt D1 ihren ideellen 1/3tel Anteil am Gst 111 GB 1111 E , samt dem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, wie alles liegt und steht, zu gleichen Teilen, sohin in Ansehung der Gesamtliegenschaft jeweils zu 1/6tel Anteil, an b1 und C1 , welche diese Liegenschaftsanteile übernehmen und nunmehr je ideelle Hälfteigentümer des Gst 111 GB 1111 E werden.

c.) Weiters verpflichtet sich D1 zur Bezahlung des Betrages von jeweils € 36.850,00 (Euro sechsunddreißigtausendachthunderfünfzig) auf ein von b1 bzw. C1 bekanntzugebendes Konto binnen 14 Tagen ab Unterrichtung dieses Vertrages.“

Ferner haben die Beschwerdeführerin (Bf) C1 und b1 für sich und ihre Rechtsnachfolger dem jeweiligen Eigentümer der EZ 222 GB 1111 E die unentgeltlichen, immerwährenden und grundbücherlich sicherzustellenden Dienstbarkeiten des Gehens und des Fahrens mit Fahrzeugen aller Art sowie der Legung und Erhaltung sämtlicher technischer Ver- und Entsorgungsleitungen zur infrastrukturellen Ver- und Entsorgung des GSt 222 eingeräumt.

Da bereits zum Zeitpunkt der Unterrichtung des Realteilungsvertrages vom 1.1.2012 die Bebauung des Grundstückes 222 GB 1111 E durch D geplant war, wurden auch vertragliche Vereinbarungen betreffend die Benutzung des Grundstückes 111 während der Bauphase getroffen. Der Realteilungsvertrag beinhaltet auch Regelungen über den Abbruch des Altbestandes, wobei eine Kostentragung durch die Vertragsparteien im Ausmaß von je einem Drittel vereinbart war.

Mit Kaufvertrag vom 1.7.2012 (vgl. BFG-Akt, S. 10-20) haben b1 und C1 das Grundstück 111 im Ausmaß von 596 m² in der EZ 333 GB 1111 E samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör an die Gesellschaft veräußert. Der Kaufpreis wurde einvernehmlich mit 930 €/m² festgelegt. Der Kaufpreis betrug sohin 554.280 €.

Bezüglich der Berechnung der Immo-ESt wurde dem Finanzamt seitens des steuerlichen Vertreters eine Berechnung vorgelegt (vgl. BFG-Akt, S.30), aus der hervorgeht, dass durch die Ausgleichszahlungen von D1 von je 36.850 € Wertgleichheit hergestellt worden sei. Für diesen Vorgang sei Grunderwerbsteuer abgeführt worden sei. Es sei 1/3 von GSt 111 durch Realteilung und Ausgleichszahlung (Anteil D1) von der Bemessungsgrundlage der Immo-ESt auszuscheiden, da eine Neuanschaffung von B / C mittels Ausgleichszahlung von D vorliege. Der Betrag der Ausgleichszahlung könne

nicht einem Drittel der Verkaufssumme entsprechen, da mit der Ausgleichszahlung bei der Realteilung nur der Wertzuwachs abgegolten worden sei.

Prinzipiell sei davon auszugehen, dass 1/3 der Liegenschaft Neuvermögen sei (Erwerb nach dem 1.4.2002), da der Verkauf jedoch zeitnah mit der Realteilung erfolgt sei, sei kein Wertzuwachs der Liegenschaft für diese Monate anzunehmen. Demnach sei ein Drittel zu Verkehrswerten weggeteilt worden. Für dieses Drittel sei kein Wertzuwachs zu berücksichtigen.

Die Berechnung der Immo-ESt wurde vom steuerlichen Vertreter wie folgt dargestellt:

Verkaufspreis Immo-ESt somit	554.280,00
abzüglich 1/3	-184.760,00
Zwischensumme	369.520,00
Hälftenanteil C	184.760,00
davon 3,5% Immo-ESt (Altvermögen)	6.466,60

Die Veranlagung erfolgte zunächst erklärungsgemäß. Mit Ausfertigungsdatum 8. August 2013 erging der Einkommensteuerbescheid 2012. Die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen wurde mit 6.466,60 € festgesetzt.

Mit Bescheiden von 25. September 2013 wurde der Einkommensteuerbescheid 2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Mit dem Aufhebungsbescheid wurde ein (neuer) Einkommensteuerbescheid 2012 verbunden. Im Verfahrensbescheid wurde zu Begründung der inhaltlichen Rechtswidrigkeit auf den Sachbescheid vom 25. September 2013 verwiesen. Der angeführte Einkommensteuerbescheid 2012 enthält nachstehende Begründung:

"Bei der verkauften Liegenschaft handelt es sich zur Gänze um Altvermögen. Durch den Realteilungsakt vom 3.1.2012 hat sich nichts an der Qualifikation als Altvermögen geändert. Der pauschal ermittelte Veräußerungsgewinn wurde korrigiert".

Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingabe vom 25. Oktober 2013 fristgerecht berufen. Zusammengefasst wurde im Wesentlichen ausgeführt, im Realteilungsvertrag sei ein Drittel der Liegenschaft gegen Zahlung einer Ausgleichszahlung weggeteilt worden. Durch die Ausgleichszahlung sei Wertgleichheit hergestellt worden.

Im Fall der Verschiebung von Wertverhältnissen sei die "Realteilung" als zweistufiger Vorgang anzusehen. Im ersten Schritt erfolge die Aufteilung entsprechend der bisherigen Miteigentumsquoten. In einem zweiten Schritt erfolgt die Verschiebung der Wertverhältnisse mit Leistung einer Ausgleichszahlung.

Werde kein Ausgleich zwischen Fremden geleistet, sei anzunehmen, dass eine wertäquivalente Aufteilung erfolgt sei. Erfolge eine wertverschiebende Aufteilung ohne Ausgleichszahlung unter nahen Angehörigen liege eine Schenkung vor.

Der Realteilungsvertrag sei rechtlich mit dem Tauschvertrag gleichzusetzen und stelle daher jedenfalls einen Erwerbsvorgang im Sinne des Grundwerbesteuergesetztes dar (VwGH vom 19.9.2001, 2001/16/0402,0403). Dieser Tauschvorgang sei nicht steuerverfangen gewesen.

Zweifelsfrei handle es sich um einen Erwerbsvorgang, bei dem aufgrund der zeitlichen Nähe (zwischen Erwerb und Verkauf der Liegenschaft würden nur vier Monate liegen) angenommen werden könne, dass es zu keinen beträchtlichen Substanzwertsteigerungen gekommen sei. Ein Drittel der Liegenschaft sei durch diesen Realteilungsvertrag angeschafft worden.

Prinzipiell wäre sogar zu überlegen, dass es sich bei diesem Grundstück zur Gänze um Neuvermögen handle, wobei der Verkaufserlös und die Anschaffungskosten mit demselben Wert anzusetzen seien. Jedenfalls handle es sich bei den neuen Eigentumsverhältnissen um eine wertäquivalente Anschaffung (Erhöhung des ideellen Miteigentums an einer Liegenschaft von 33,3 % auf 50 %).

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden zu erledigen (§ 323 Abs. 38 BAO).

II.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF StabG 2012, BGBI I 22, sind private Grundstückveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Veräußerers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

§ 30 EStG wurde durch das Stabilitätsgesetz 2012 neu gefasst. Entgegen dem bisherigen Grundsatz, dass die Veräußerungen von privaten Liegenschaften nach Ablauf der zehn- oder fünfzehnjährigen Spekulationsfrist steuerfrei ist, kommt es durch das Stabilitätsgesetz 2012 zu einer generellen Steuerpflicht von Immobilien. Das Stabilitätsgesetz 2012 kommt für Veräußerungen von Grundstücken nach dem 31.03.2012 zur Anwendung (§ 124b Z 215 EStG 1988).

Maßgeblicher Zeitpunkt der Veräußerung und somit der Anschaffung ist der Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes (vgl. Jakom, Kanduth-Kristen, 2013, § 30 Rz 19, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Rz 59).

2.) Als Einkünfte ist (grundsätzlich) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen (§ 30 Abs. 3 EStG 1988).

3.) Soweit Grundstücke am 31.03.2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten (§ 30 Abs. 4 EStG 1988).

4.) Die Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25 % und werden nicht in den Gesamtbetrag der Einkünfte und in das Einkommen nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 einbezogen (§ 30a EStG 1988).

5.) Das Stabilitätsgesetz 2012 unterscheidet sohin zwischen Altvermögen und Neuvermögen. Als Altvermögen gelten Grundstücke, die am 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen im Sinne der Spekulationsfrist des § 30 EStG 1988 aF waren. Dazu gehören Grundstücke, bei denen an diesem Tag die Spekulationsfrist bereits abgelaufen war und eine steuerfreie Veräußerung an diesem Tag möglich gewesen wäre. Als Neuvermögen gelten Grundstücke, die am 31. März 2012 nach den Spekulationsfristen des § 30 EStG aF steuerverfangen waren.

Bei Altvermögen sieht § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF StabG 2012 vor, dass die Anschaffungskosten mit 86 % des Veräußerungserlöses angenommen werden. Der Veräußerungsgewinn beträgt somit 14 % des Veräußerungserlöses. Dies bedeutet eine effektive Steuerbelastung von 3,5 %.

Bei Neuvermögen wird hingegen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten grundsätzlich mit 25 % besteuert (vgl. Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg), Immobilienbesteuerung, S. 17 ff).

6.) Die Bf ist der Meinung, dass der Verkauf der EZ 111 im Ausmaß von 596 m² vom 1.7.0212 zwar immobilienertragssteuerpflichtig ist, aber nur im Ausmaß von 2/3 des Veräußerungserlöses. Durch die Realteilung vom 1.1.2012 liege hinsichtlich eines Drittels der Liegenschaft eine Neuanschaffung durch C1 und b1 vor. Dieses Drittel der EZ 111 sei daher zu Verkehrswerten zu bewerten. Aufgrund der zeitlichen Nähe zwischen Anschaffung (1.1.2012) und Veräußerung (1.7.0212) sei jedoch davon auszugehen, dass kein Wertzuwachs erfolgt sei, weshalb kein Veräußerungserlös anzusetzen sei.

7.) Die Bf stützt ihren Rechtsstandpunkt auf ein Erkenntnis des VwGH vom 19.9.2001, 2001/16/0402, das zur Grunderwerbsteuer ergangen ist.

Im zitierten Beschwerdefall hat es sich beim geteilten Liegenschaftskomplex aber um zwei wirtschaftliche Einheiten gehandelt. Die mit zwei verschiedenen Gebäuden bebaute Gesamtliegenschaft samt dazugehörigen Parzellen war einerseits als Mietwohngrundstück und andererseits als Einfamilienhaus bewertet worden. In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, 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 vor, der als Grundstückstausch zu versteuern ist.

7.1.) Ein derartiger Sachverhalt liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Im Beschwerdefall handelt es sich bei der geteilten Liegenschaft um eine einzige bewertungsrechtliche Einheit (Mietwohngrundstück) und nicht etwa um zwei wirtschaftliche Einheiten. Das zitierte Erkenntnis vermag daher den Rechtsstandpunkt der Bf nicht zu stützen.

7.2.) Im Übrigen hat der VwGH im Erkenntnis vom 19.9.2001, 2001/16/0402, ausdrücklich auf die Begünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 hingewiesen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes findet § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 nur auf solche Fälle Anwendung, in denen eine einzige wirtschaftliche Einheit (iSd § 2 Abs. 1 BewG 1955) unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird.

Die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 setzt ferner voraus, dass die im Alleineigentum stehenden einzelnen Grundstücke nach der Realteilung gleich viel wert sind wie die Miteigentumsanteile vor der Teilung. Insoweit durch einen Teilungsvorgang Wertgleichheit nicht gegeben ist, entsteht sohin Grunderwerbsteuerpflicht. Die Steuerpflicht betrifft daher nur den Mehrbetrag und besteht nur für jenen Teil, der nach der Realteilung den Bruchteil übersteigt, mit dem der Steuerpflichtige vorher am Grundstück beteiligt war (vgl. Urtz (Hrsg.), Die neue Immobiliensteuer, Update 2013, S. 37).

8.1) Zur Frage des Vorliegens einer steuerneutralen Realteilung im Ertragssteuerrecht hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. Juni 1976, 529/74, ausgesprochen, der Tausch sei wirtschaftlich grundsätzlich ein entgeltliches Geschäft. Werde ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens gegen ein anderes eingetauscht, so liege eine Anschaffung und Veräußerung vor. Die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes seien gleich dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes.

Weiters hat der Gerichtshof ausgesprochen:

"Erfolgt die Realteilung eines im Miteigentum stehenden Wirtschaftsgutes, gelten abgabenrechtlich die Regeln des Tausches nicht. Eine "Anschaffung" und Veräußerung liegen, soweit "kein" Spitzenausgleich (Abfindung mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern) geleistet wird, nicht vor."

8.2.) Im Erkenntnis vom 28.11.2002, 2000/13/0155, hat der Verwaltungsgerichtshof betont, dass bei einer Realteilung nur für Mehrflächen, die im Rahmen einer Parzellierung hinzugekommen sind, Steuerpflicht besteht.

Dem Erkenntnis vom 28. November 2002 lag folgender Sachverhalt zugrunde.

Die Eltern des Beschwerdeführers waren ideelle Miteigentümer der Grundstücke 3501/1, 3507 und 3508 einer näher bezeichneten Katastralgemeinde im Ausmaß von 6.144m². Gemeinsam mit anderen Grundstücks(mit)eigentümern schlossen sie im September/Oktober 1997 eine Vereinbarung (Parzellierungsübereinkommen/Widmungsvertrag), wonach einzelne Trennflächen der Grundstücke der Vertragsparteien unter Zugrundelegung eines Teilungsplanes zu dem neu geschaffenen Grundstück 3159 zusammengelegt wurden. Weiters hat die beschwerdegegenständliche Vereinbarung vorgesehen, die Miteigentumsgemeinschaft in weiterer Folge durch Realteilung

aufzuheben und für übernommene "Mehrflächen" einen Verrechnungspreis von 900 S pro m² zu leisten.

Für die Einbringung von Teilflächen von 2.269 m² erhielten die Eltern des Beschwerdeführers zunächst 4.538/34.338 Miteigentumsanteile an der neu geschafften EZ 3519. Im nächsten Schritt erhielten sie die Parzellen 3519/4 und 3519/10 und 3519/15 mit einer Gesamtfläche von 1.961 m². Eine Teilfläche von 324 m² ging an das öffentliche Gut. Für den Erhalt von Mehrflächen im Ausmaß von 17,5 m² fiel ein Preis von 15.645 S an. Das Finanzamt beurteilte diese Vorgänge (Einbringung der Liegenschaftsanteile in die Grundstücksgemeinschaft) als Tausch und damit als Anschaffungsvorgang. Der Gerichtshof teilte diese Ansicht nicht.

Nach Meinung des Gerichtshofes war zunächst zu beurteilen, ob das Parzellierungsübereinkommen vom September/Oktober 1997 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Anschaffung (Tausch) oder als Realteilung anzusehen sei. Wörtlich führt der Gerichtshof aus:

"Sinn und Zweck des Parzellierungsübereinkommens war (nach dessen ausdrücklichem Wortlaut) die bessere Gestaltung von Bauland, wozu es nötig war, einzelne Teilflächen zu tauschen. Ob dazu zivilrechtlich zunächst Miteigentum begründet und dieses in der Folge geteilt wird, oder ob zwischen den Eigentümern der benachbarten Grundstücke mehrere Tauschverträge geschlossen werden, darf zu keiner unterschiedlichen steuerlichen Beurteilung führen. Soweit sich der wirtschaftliche Gehalt des Parzellierungsübereinkommens daher auf einen Tausch von Grundstücksflächen erstreckt, liegt eine Anschaffung und Veräußerung vor. Dass der Erwerb von so genannten "Mehrflächen" im Rahmen des Parzellierungsübereinkommens zu einer Anschaffung bzw Veräußerung führt, liegt auf der Hand. Hinsichtlich jener Flächen allerdings, die in Erfüllung der Vereinbarung wiederum an die früheren (Mit-)Eigentümer zurückgefallen sind, folgt aus den Überlegungen zur Gleichbehandlung mit jenen Fällen, in denen derselbe wirtschaftliche Erfolg durch den unmittelbaren Tausch von Teilflächen zwischen den Grundstücksnachbarn erzielt wird, dass von einer Anschaffung nicht auszugehen ist."

Der Gerichtshof vertrat sohin die Ansicht, dass nur in Ansehung der neu hinzugekommenen Flächen eine Anschaffung vorliege. Hinsichtlich des unveränderten Besitzstandes (so genannte deckungsgleiche Flächen) könne hingegen kein Tausch angenommen werden.

Die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes zur Realteilung sind nach Ansicht des Senates auch für den Beschwerdefall relevant.

8.3.) Im Streitfall hatte das Grundstück 111 EZ 333 GB E vor dem Teilungsvorgang eine Fläche von 1.096 m². Das ideelle Miteigentum von je einem Drittel hat somit ein Flächenausmaß von 365,33 m² repräsentiert. Tatsächlich haben die Bf und b1 durch den Realteilungsvertrag vom 1.1.2012 ein Grundstück im Ausmaß von 596 m² (und nicht etwa von 730,66 m²) in ihr ideelles Hälfteeigentum erhalten. Zudem war das nach dem Realteilungsvertrag der Bf und b1 zugewiesene Grundstück (Gst Nr. 111) mit den

Dienstbarkeiten des Gehens und Fahrens mit Fahrzeugen aller Art sowie der Legung und Erhaltung sämtlicher Ver- und Entsorgungsleitungen zur infrastrukturellen Ver- und Entsorgung des Gst 222 belastet.

D hat durch den Realteilungsvertrag vom 1.1.2012 das Grundstück 222 im Ausmaß von 500 m² (und nicht etwa von 365,33 m²) erhalten. Zudem wurde zugunsten des Grundstückes 222 die angeführten Rechte verbüchert.

8.4.) Die der Realteilung zugrunde liegenden Bewertungsmaßstäbe wurden von der Bf trotz Ersuchen des Senates (zunächst) nicht bekannt gegeben. Ebensowenig wurde der Nachweis erbracht, dass zwischen dem Abschluss des Realteilungsvertrages (1.1.2012) und des Kaufvertrages mit der Gesellschaft1 (1.7.0212) keine Wertsteigerung erfolgt sei (vgl. Vorhalt vom 14. Oktober 2014 und Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 2014).

Folgt man der Behauptung der Bf, wonach es zwischen der Realteilung und der Weiterveräußerung des Grundstückes zu keiner Wertsteigerung gekommen ist, und bewertet man das Grundstück vor Durchführung der Teilung mit dem tatsächlich erzielten Preis von 930 €/m² hat die Teilungsmasse einen Wert von 1.019.280 € (930 € x 1.096 m²) repräsentiert. Der Wert der Miteigentumsanteile von C , B und D haben sohin jeweils 339.760 € (1.019.280 € : 3 = 339.760 €) betragen. Der Wert des Grundstückes 111 im Ausmaß von 596 m², das durch die Realteilung der Bf und B zugewiesen worden ist, hat jedoch nicht ihrem Miteigentumsanteil von 679.520 € (339.760 € x 2 = 679.520 €) entsprochen. Der Verkaufserlös hat nur 554.280 € betragen. Auch die von D1 geleisteten Ausgleichszahlungen von je 36.850 € (insgesamt 73.700 €) vermögen nichts zu ändern. D1 – hat wie bereits ausgeführt – Mehrflächen von ca. 134 m² erhalten und hiefür Ausgleichszahlungen von (insgesamt) 73.700 € geleistet. Die Ausgleichszahlung hat sohin 547,34 €/m² (73.700 € : 134,66 m² = 547,34 €/m²) und nicht 930 €/m² betragen.

8.5.) Überträgt man die vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Grundsätze zur Realteilung auf den Beschwerdefall kann eine (allfällige) Steuerverfangenheit von Grundstücken zum 31. März 2012 nur hinsichtlich des Grundstückes 222 vorliegen.

Was das Grundstück 111 anbelangt liegt kein Anschaffungsvorgang vor. Der Bf und B sind zusammen 596 m² des Teilungsgrundstückes verblieben, sie haben kein Alleineigentum erworben. Ihr Miteigentumsanteil bezogen auf die Teilungsmasse ist wert- und flächenmäßig kleiner geworden. Ein Grundstückserwerb durch die Bf und B hat daher nicht stattgefunden.

8.6.) In der mündlichen Verhandlung vom 20. Jänner 2015 wurden (erstmals) nachstehende Gründe für das Erreichen der Wertäquivalenz der Teilung durch die Ausgleichszahlungen von 73.700 € bekannt gegeben: keine (direkte) Anbindung des Grundstückes 222 an die Straße (Straße2), der Abbruch von Altgebäuden, die damit einhergehenden Abbruchskosten, eine (mögliche) Bodenkontaminierung durch die Entfernung eines Öltanks sowie die bereits zum Realteilungsstichtag vom 1.1.2012 bekannte Bebauung des Grundstückes 111 durch eine Gesellschaft1 .

Die erstmals in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Argumente vermögen nicht zu überzeugen und stehen im Widerspruch zum Realteilungsvertrag vom 1.1.2012 .

Die Ausgleichszahlungen wurden nach dem eindeutigen Vertragswortlaut nur deshalb geleistet, weil „die Teilung nicht flächengleich“ erfolgt ist. Die mit dem Abbruch des Altbestandes verbundenen Kosten mussten nach dem Vertragstext – wie bereits ausgeführt - alle Vertragsparteien zu je einem Drittel tragen (vgl. Realteilungsvertrag vom 1.1.2012 , BFG-Akt, S. 45 und 46). Eine vom Vertragstext abweichende Kostentragung wurde nicht bewiesen. In einem immerwährenden Weg- und Fahrrecht kann nach Meinung des Senates kein wertmindernder Faktor erblickt. Die Dienstbarkeitseinräumung gewährleistet jedem Eigentümer des Grundstückes 222 die uneingeschränkte Zufahrt zu einer ganzjährig befahrbaren Straße.

Festzuhalten ist, dass die Straße 2 , an die das Grundstück 111 im Süden grenzt, bereits im Jahr 2012 eine hohe Bebauungsdichte aufgewiesen hat. Das Grundstück 111 war bereits vor Unterfertigung des Realteilungsvertrages vom 1.1.2012 im Norden, Osten und Westen (ausschließlich) von bebauten Liegenschaften umgeben. Zutreffend ist, dass durch die Baumaßnahmen der Gesellschaft 1 (Errichtung eines x-stöckigen Gebäudes) das Grundstück 222 nun auch nach Süden verbaut ist. In Anbetracht der bereits im Jahr 2012 bestehenden Bebauungsdichte, der enormen Nachfrage nach Bauland und Immobilien in K in den Jahren 2008 bis 2012, kann allein diesem Umstand nach Meinung des Senates keine ausschlaggebende Bedeutung beigemessen werden (vgl. „Leistbarer Wohnraum in Tirol“, Studie im Auftrag der Arbeiterkammer, S. 8 ff).

Auch ist dem Senat nicht ersichtlich, weshalb eine allfällige Bodenkontaminierung nur das Grundstück 222 und nicht auch das Grundstück 111 betroffen hätte. Im Übrigen hat die Bf nicht dargetan, weshalb mit einer derartigen Kontamination überhaupt (ernsthaft) zu rechnen gewesen sein soll.

Hinzu kommt noch, dass das Vorbringen der Bf auf der bloßen Behauptungsebene geblieben ist. Eine Bewertung der Liegenschaft ist nicht erfolgt ist. Ein Bewertungsgutachten wurde nicht erstellt. Vielmehr wurde in der mündlichen Verhandlung eingeräumt, es handle sich hiebei um eine subjektive Einschätzung der Bf bzw. der ehemaligen Miteigentümer.

8.7.) Selbst wenn man im Beschwerdefall davon ausgehen könnte, dass durch die Leistung von Ausgleichszahlungen eine wertgleiche Teilung erfolgte, wäre für die Bf nichts gewonnen. Auch in einem derartigen Fall würde keine Anschaffung durch die Bf vorliegen.

Liegt eine wertäquivalente Realteilung vor, tritt das geteilte Grundstück an die Stelle des bisherigen Miteigentumsanteiles; daher setzen sich die Anschaffungskosten und eine allfällige Altvermögensaufteilung des Miteigentumsanteiles im geteilten Grundstück fort. Ist es aufgrund eines Spitzenausgleiches zu einer teilweisen Veräußerung gekommen, liegt bei dem Teilungspartner, zu dessen Gunsten die Wertverschiebung erfolgte, insoweit eine Anschaffung und somit Neuvermögen vor (vgl. Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG¹⁷ Rz 98 zu § 30).

Dass die Bf und b1 durch die beschwerdegegenständliche Teilung mehr erhalten haben als als ihrem (jeweiligen) Miteigentumsanteil entsprochen hat, wurde aber nicht behauptet.

9.) Zutreffend ist, dass bei einer Realteilung jeder der Teilhaber sein Anteilsrecht an jenen Sachteilen aufgibt, die den anderen zugewiesen werden. Die Teilung ist (zivilrechtlich) als Veräußerungsgeschäft anzusehen. Die Veräußerung ist eine entgeltliche, da jeder Teilgenosse für die von ihm aufgegebenen Anteilsrechte jene der anderen Teilhaber an den ihm zukommenden Sachteilen erhält. Eine flächenmäßige Teilung einer Liegenschaft kann daher als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen angesehen werden.

Da nach dieser formalrechtlichen Betrachtung der Austausch von Miteigentumsanteilen gegen Alleineigentum eine Mehrheit von Erwerbsvorgängen in sich schließt, eine Teilung aber nicht als Erwerb empfunden wird, wurde mit dem GrEStG 1940 die Begünstigung geschaffen, dass die Steuer nicht erhoben werden soll, soweit der Wert des Teilgrundstückes, das der einzelne Teilungswerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist. Diese Begünstigung wurde im GrEStG 1955 beibehalten und im GrEStG 1987 fortgesetzt (vgl. Arnold/Bodis, GrESt 1987, § 3 Rz 176 ff).

10.) Auch im Ertragssteuerrecht hat der Verwaltungsgerichtshof ungeachtet des Umstandes, dass im EStG eine § 3 Abs. 2 GrEStG vergleichbare Bestimmung fehlt, ausgesprochen, dass bei einer Realteilung eines im Miteigentum stehenden Wirtschaftsgutes abgabenrechtlich die Regeln des Tausches nicht gelten. Eine Anschaffung und Veräußerung liegen, soweit kein Spitzenausgleich geleistet wird, nicht vor (VwGH vom 28.11.2002, 2000/13/0155). Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Aussagen zu § 30 EStG 1988 alte Fassung getroffen. Diesen Aussagen kann nach Meinung des Senates aber nicht der Inhalt beigemessen werden, dass bei Realteilungen mit Ausgleichszahlungen die Tauschregeln (wiederum) im vollen Umfang Anwendung finden und jeder Austausch eines Miteigentumsanteiles am Teilungsgrundstück gegen Alleineigentum zu Erwerbsvorgängen führt.

11.) Nach Meinung des Senates sind die Neuregelungen des § 30 EStG 1988 sowie der betrieblichen Vorschriften über die Grundstücksbesteuerung so auszulegen, dass grundsätzlich an die bisherige Lehre und Rechtsprechung anzuknüpfen ist. Dass bezogen auf das beschwerdegegenständliche Grundstück kein Anschaffungsvorgang vorliegt, wurde bereits unter Punkt 8 dargelegt.

12.) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 299 BAO).

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des

§ 299 Abs. 1 nicht entscheidend. Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein (vgl. Ritz, BAO⁵, § 200, Rz 10 ff).

Da ein Grundstückserwerb durch die Bf im Streitfall nicht stattgefunden hat, erfolgte die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 8. August 2013 zu Recht.

13.) Im Übrigen hat das Finanzamt das ihm eingeräumte Ermessen gesetzmäßig ausgeübt, weil das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit von Bescheiden und an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber dem Parteiinteresse an der Rechtsbeständigkeit überwiegt.

III.) Zulässigkeit einer Revision:

Die Revision ist zulässig, weil zur Frage, ob die von Lehre und Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze zur Realteilung auch zur Auslegung des Begriffes "steuerverfangen" (§ 30 Abs. 4 EStG 1988 idF StabG 2012) heranzuziehen sind, noch keine höchstgerichtliche Judikatur vorliegt.

Innsbruck, am 28. Jänner 2015