

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Dr. Christian Janda Rechtsanwalts KG, Herrengasse 1, 4550 Kremsmünster, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 8.1.2015, ErfNr, StNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer beträgt 3,5 % von der Tauschleistung in Höhe von 52.242,85 €,  
**= 1.828,50 €.**

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Im Jahr 2005 hat die Bf gleichzeitig die Liegenschaft I (EZI) um 460.000 € und zwei Drittanteile an der Liegenschaft II (EZII) um 244.800 € gekauft. Damit hat sich die Liegenschaft I im Alleineigentum der Bf befunden und waren Frau RN, Miteigentümerin, =ME, zu einem Dritt und die Bf zu zwei Dritt Miteigentümer der Liegenschaft II.

Die Gebäude der Liegenschaften I und II sind zusammengebaut und findet die Nutzung teilweise Grundgrenzen überschreitend statt, was zu bau- und gewerberechtlichen Problemen geführt hat. Die Eigentümer der Liegenschaften sind daher übereingekommen, die Liegenschaften zusammenzulegen und sodann Wohnungseigentum zu begründen.

**Lt. Wohnungseigentumsvertrag vom 24.4.2014** muss vorerst ein wohnungseigentumstaugliches Gesamtobjekt hergestellt werden. Zu diesem Zweck müssen auf beiden Liegenschaften die Beteiligungsverhältnisse gemäß dem Parifizierungsgutachten des Sachverständigen SV vom 2.11.2011 hergestellt werden.

Demgemäß hatte die Bf von der Liegenschaft I 318/2000-stel Anteile an die ME zu übertragen und die ME hatte 1846/8400-stel Anteile an der Liegenschaft II an die Bf zu übertragen. Die Miteigentümer stimmen (lt. Punkt I.1.2) der vollkommen unentgeltlichen Berichtigung ihrer Miteigentumsanteile zur Erreichung der im Nutzwertgutachten angeführten Anteile zu. Als nächster Schritt wird die Grundstücksvereinigung zu einem einheitlichen Grundstück beantragt und der Wohnungseigentumsvertrag verbüchert. Lt. Grundbuchsatzung hat letztlich ME 318/2800-stel Anteile (Top 7) und die Bf 2482/2800-stel Anteile (Top 1-6, 8-9) an der neu gebildeten Liegenschaft erhalten.

Der Vertragserrichter hat den Wohnungseigentumsvertrag zur Vergebührung angezeigt und dabei vertreten, die jeweiligen Gegenleistungen seien mit Null anzusetzen.

Auf Anfrage des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) hat der Fachbereich am 12.11.2014 zur Bemessung der Grunderwerbsteuer (GrESt) wie folgt Stellung genommen:

*Zwischen dem Alleineigentum an realen Anteilen und dem Bruchteilseigentum an einer Liegenschaft bestehen zweifellos in der Ausübung der Herrschaftsbefugnis und hinsichtlich der Verwertbarkeit derartige Unterschiede, dass durch die getroffene Vereinbarung in den wirtschaftlichen Gegebenheiten entscheidende Veränderungen eingetreten sind. Damit kann aber von einer - wirtschaftlich - unveränderten Eigentumssituation der Vertragsparteien keine Rede sein (VwGH 29.1.1996, 94/16/0039). Im Gegenstandsfall wird daher ein Tausch und somit ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 verwirklicht. Die Gegenleistung besteht in dem vom jeweiligen Erwerber hingebenen (anteiligen) Tauschgrundstück, das mit dem Verkehrswert anzusetzen ist. Bei der Bf 1/1 vom Verkehrswert der hingebenen Liegenschaft I und bei ME 1/3 des Verkehrswertes der Liegenschaft II als Gegenleistung für den Erwerb der Wohnungseigentumsanteile.*

Daraufhin hat das GVG in einem Ermittlungsverfahren und nach Befragung der Partei den gemeinen Wert der Liegenschaft I anhand des Kaufpreises aus dem Jahr 2005 mit 460.000 € geschätzt.

Mit **Grunderwerbsteuerbescheid vom 8.1.2015** hat das GVG sodann der Bf für den Wohnungseigentumsvertrag mit ME GrESt in Höhe von 16.100 € vorgeschrieben. Die Berechnung ist von der Gegenleistung, das ist der Verkehrswert des hingebenen 1/1-Anteiles an der Liegenschaft I, erfolgt.

Dagegen richtet sich die **Beschwerde vom 13.2.2015** der Bf, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., weil es sich bei den gegenständlichen Gebäuden 6 und 8 um eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern handle. Im Keller im Gebäude 8 befindet sich die Haustechnik für den Gesamtkomplex und sei dieser von 6 und 8 zugänglich. Das Erdgeschoss werde einheitlich genutzt und im ersten Obergeschoss erstrecke sich Top 3 sowohl auf 6 und 8. Auch im 2. Obergeschoss fänden Überschneidungen statt. Hinsichtlich dieses als einzige wirtschaftliche Einheit zu betrachtenden Gesamtkomplexes bestehe bisher schlichtes ideelles Miteigentum. Es liege

daher der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 vor, jedenfalls sei dieser analog auf Wohnungseigentumsbegründungsfälle anzuwenden. Die belangte Behörde hätte das Lagefinanzamt über die wirtschaftliche Einheit absprechen lassen müssen, damit die gegenständlichen mehreren Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, gemäß § 2 Abs. 3 GrEStG 1987 als ein Grundstück gelten. In der Folge hätte die belangte Behörde zum Ergebnis kommen müssen, dass die Teilung durch Begründung von Wohnungseigentum, welche in den faktischen Nutzungsverhältnissen nichts ändere, von der GrESt befreit sei.

In eventu werde noch Folgendes vorgebracht: Ginge man doch von einem nicht GrESt befreiten Tausch aus, könne als Gegenleistung nicht der gesamte Verkehrswert der Liegenschaft I angesetzt werden. Hingegeben sei nicht 1/1 Anteil sondern lediglich ein Anteil im Ausmaß von 11,36 % geworden.

Die Begründung der belangten Behörde, dass materielles Eigentum in ideelles Miteigentum umgewandelt worden sei, sei unrichtig, da einerseits an der Liegenschaft I bereits Nutzungsmöglichkeiten für die Miteigentümer gegeben gewesen seien und andererseits Wohnungseigentum begründet werde, welches das Recht zur alleinigen Nutzung mitumfasste. Wirtschaftlich betrachtet sei daher keine Änderung eingetreten. In eventu sei in Anlehnung an die Entscheidung des UFS RV/0151-F/02 festzuhalten, dass es an der bisherigen Gebrauchsregelung zu keinen Änderungen gekommen sei. Für die Frage, was Gegenstand der Tauschleistung sei, sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu berücksichtigen. Dem nunmehr eingeräumten Wohnungseigentum sei bisher das ausschließliche Gebrauchsrecht gegenüber gestanden und sei insoweit die ausschließliche Nutzung der Gebäudeteile unverändert beibehalten worden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise wäre es völlig unverständlich, wenn mehr als die Kosten für den nackten Grund und Boden bezahlt würden, wenn völlig klar sei, dass bei den Nutzungsmöglichkeiten der Baukörper keine Änderung eintrete. Es seien eben keine wie immer garteten neuen ausschließlichen Nutzungsrechte auf die Vertragspartner übertragen worden, sodass grundsätzlich der Gebäudeteil nicht zu berücksichtigen sei. Das gegenständliche Grundstück sei 44.982 € wert.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 8.1.2015** hat das GVG die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Begünstigung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 beziehe sich auf die Teilung eines einzigen Grundstückes. Die Begünstigung komme demzufolge nur für solche Fälle in Betracht, in denen eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt werde. Zwischen dem Alleineigentum an realen Anteilen einer Liegenschaft und dem Bruchteilseigentum bestehen zweifellos derartige Unterschiede in der in Ausübung der Herrschaftsbefugnisse und der Verwertbarkeit, dass durch die getroffene Vereinbarung in wirtschaftlichen Gegebenheiten entscheidende Veränderungen eingetreten seien. Damit könne aber von einer wirtschaftlich unveränderten Eigentumssituation der Vertragsparteien keine Rede sein (VwGH 29.1.1996, 94/16/0039).

Im gegenständlichen Fall lägen zwei wirtschaftliche Einheiten vor, weil das Lagefinanzamt in bindender Weise die Liegenschaft I als Betriebsgrundstück und die Liegenschaft II

als gemischt genutztes Grundstück bewertet habe. Es liege somit ein Tausch vor, wobei materielles Eigentum in ideelles Miteigentum umgewandelt werde. Die Verkehrswerte der hingegebenen Miteigentumsanteile der Liegenschaft I bildeten daher die Gegenleistung für den Erwerb der Wohnungseigentumsanteile.

Am 13.5.2015 hat die Bf. den Antrag gemäß § 264 BAO gestellt, ihre Beschwerde möge dem BFG zur Entscheidung vorgelegt werden.

## **Beweiswürdigung**

Dieser Sachverhalt, insbesondere die Höhe des gemeinen Werets, ist unstrittig und aufgrund des Akteninhaltes und Grundbuchsstandes erwiesen.

## **Rechtslage**

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt der GrESt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit es sich auf ein inländisches Grundstück bezieht.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG 1987 sind unter Grundstücken solche im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen.

Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile eines Grundstückes, so werden diese Teile nach Abs. 3 der Bestimmung als ein Grundstück behandelt.

Gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 wird die Steuer nicht erhoben, wenn ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt wird, soweit der Wert des Teilgrundstückes, dass der einzelne Erwerber erhält, dem Bruchteil entspricht, mit dem er am gesamten zu verteilenden Grundstück beteiligt ist.

Nach § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG 1987 ist bei einem Tauschvorgang, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen.

Nach § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung.

## **Erwägungen**

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt der GrESt ein Kaufvertrag über ein inländisches Grundstück oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Zu diesen anderen Rechtsgeschäften zählt auch der Tauschvertrag, also ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird.

Im gegenständlichen Fall liegt eine Einbringung von Grundstücken in eine Miteigentumsgemeinschaft zur Zusammenlegung und Zuweisung von Wohnungseigentum vor. Einen nahezu identen Sachverhalt hat der VwGH bereits einmal entschieden (VwGH 29.1.1996, 94/16/0039). In dieser Entscheidung hat das Höchstgericht klargestellt, dass durch eine derartige Vereinbarung Liegenschaftsanteile ausgetauscht werden. Die Anwendung der Begünstigungsvorschrift des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 kommt hingegen nicht in Betracht, weil keine Teilung des Grundstückes der Fläche nach vorliegt.

Das GVG ist daher zu Recht von einem GrESt-pflichtigen Tauschvorgang ausgegangen.

Dem Argument der Bf., in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei keine Änderung eingetreten, hält der VwGH entgegen:

*..., dass die Tatbestände des GrEStG - jedenfalls im Bereich des hier anzuwendenden § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG - an die äußere zivilrechtliche Gestaltung anknüpfen. ... Es kann kein Zweifel bestehen, dass zwischen dem Alleineigentum an einer Liegenschaft und dem Bruchteilseigentum an einer (hier: größeren) Liegenschaft einerseits in der Ausübung der Herrschaftsbefugnisse über die Liegenschaft, aber andererseits auch hinsichtlich der Verwertbarkeit der Liegenschaft derartige Unterschiede bestehen, dass durch die gegenständliche Vereinbarung gerade in den wirtschaftlichen Gegebenheiten entscheidende Veränderungen eingetreten sind.*

Allerdings muss der Bf. darin zugestimmt werden, dass als Gegenleistung nicht der gesamte Verkehrswert der Liegenschaft I angesetzt werden kann.

Beim Grundstückstausch ist die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingegebene (vertauschte) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist (vgl. Fellner II, GrESt, § 5 Rz. 109). Insoweit ist das GVG zu Recht für die GrESt Berechnung von dem Verkehrswert des von der Bf. hingegebenen Grundstückes I in der unbestritten gebliebenen Höhe von 460.000 € ausgegangen.

Gegenleistung ist aber nur das, was der Erwerber für den Erwerb des Grundstückes verspricht. Nur jene Leistung ist Gegenleistung, die dem Veräußerer zugute kommt. Leistungen, die dem Erwerber selbst zugute kommen, sind nicht Teil der Bemessungsgrundlage.

In diesem Sinn hat die Bf. mit dem gegenständlichen Erwerbsvorgang das ihr alleine gehörige Grundstück I und 2/3 der Liegenschaft II aufgegeben und dafür 2482/2800-stel Anteile an der neu gebildeten Liegenschaft eingetauscht. Im Gegenzug hat RN 1/3 der Liegenschaft II aufgegeben und dafür 318/2800-stel Anteile an der neu gebildeten Liegenschaft eingetauscht. Oder anders ausgedrückt, hat die Bf. 318 ihrer 2800 Anteile an I als Gegenleistung dafür hingegeben, dass sie 615 Anteile an II von ME erhalten hat. Nur in diesem Ausmaß liegt ein Austauschverhältnis vor. Die restlichen Anteile an Grundstück I sind der Bf. selbst zugute gekommen.

	Grdst.	Vorher		Nachher
--	--------	--------	--	---------

Bf.	I	2800	-318	2482
	II	1867 (2/3)	+615	2482
ME	I	0	+318	318
	II	933 (1/3)	-615	318

In gleicher Weise hat die belangte Behörde in dem oben zitierten Fall (VwGH 29.1.1996, 94/16/0039) die GrESt bemessen: *"Die Verkehrswerte der hingegebenen Miteigentumsanteile [hier 885/2811 Anteile an den bisher dem W alleine gehörigen Liegenschaften] bildeten somit die Gegenleistung"*. Diese Auffassung deckt sich auch mit dem Vertragstext des Wohnungseigentumsvertrages vom 24.4.2014, wonach die Bf. von der Liegenschaft I 318/2000-stel Anteile an ME und ME 1846/8400-stel Anteile (=615/2800) an der Liegenschaft II an die Bf. zu übertragen hatte. Demgemäß ist auch die Ansicht der Bf., Gegenleistung könne nur ein Anteil an dem Grundstück I im Ausmaß von 11,36 % (318:2800x100) sein, richtig.

Das heißt für den gegenständlichen Sachverhalt, dass die Tauschleistung, =Bemessungsgrundlage für die GrESt, lediglich im Verkehrswert der hingegebenen Miteigentumsanteile (318/2800-stel des Verkehrswertes von 460.000 €) besteht, das sind 52.242,85 €.

Die Steuer berechnet sich daher gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG mit 3,5 % von der Tauschleistung in Höhe von 52.242,85 € und beträgt 1.828,50 €.

Dem übrigen Vorbringen der Bf. ist entgegenzuhalten:

Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit hat im GrEStG die gleiche Bedeutung wie im BewG, sodass im Sinne des § 2 Abs. 1 BewG die wirtschaftliche Einheit nach den Anschauungen des Verkehrs zu beurteilen ist. Über die wirtschaftlichen Einheiten haben die Lagefinanzämter in einer für GrESt-Zwecke bindenden Weise abzusprechen (vgl. Fellner II, GrESt, § 3 Rz. 118).

Ebenso hat dies der VwGH ausgesprochen (zB VwGH 9.7.1992, 91/16/0119):

*Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit ist im GrEStG 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 GrESt-Recht die gleiche Bedeutung wie im BewG. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, wird von den Lagefinanzämtern im Bewertungsverfahren bestimmt. Die Finanzämter für Gebühren und Verkehrsteuern sind an die Feststellungen der Lagefinanzämter gebunden, wobei maßgebend der Einheitswert zum letzten dem Erwerb vorangehenden Feststellungszeitpunkt ist.*

Der Entscheidung des UFS vom 4.7.2003, RV/0151-F/02, liegt ein insofern anderer Sachverhalt zugrunde, als dort Wohnungseigentum nicht erst begründet wurde, sondern bereits bestanden hat, weshalb bei dieser speziellen Konstellation die wirtschaftliche Betrachtung bei der Bestimmung der Gegenleistung einfließen konnte.

Die Beschwerde war daher dem Grunde nach nicht gerechtfertigt, die GrEST wird allerdings auf 1.828,50 € herabgesetzt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Judikatur des VwGH erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 7. Februar 2019