

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Gerald Daniaux und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Armin Treichl, Dr. Andreas Kickl und Mag. Tino Ricker, im Beisein der Schriftführerin Jennifer Reinher, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Jänner 2018 über die Beschwerden der Frau a, b, vertreten durch Allgäuer&Partner Wirtschaftsprüfungs und SteuerberatungsGmbH, Schloßgraben 10, 6800 Feldkirch, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel, St.Nr. I, vom 8. März 2016, betreffend Grunderwerbsteuer

### **zu Recht erkannt:**

Den Beschwerden wird im Umfang der Beschwerdeentscheidungen vom 11. Juli 2016 teilweise stattgegeben.

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin und zwei weitere Geschwister waren zu je einem Drittel Eigentümer an den Liegenschaften in EZ c mit GstNr d, d1 und d2 sowie an den Liegenschaften in EZ e mit GstNr f und f1. Die Grundstücke in EZ c haben eine wirtschaftliche Einheit gebildet. Die Grundstücke in EZ e haben eine andere wirtschaftliche Einheit gebildet.

Mit Bescheid vom 16. Februar 2015 hat das Finanzamt Feldkirch hinsichtlich der Grundstücke in EZ c eingetragenen Grundstücke einen Nachfeststellungsbescheid zum 1. Jänner 2014 an die Verlassenschaft nach i k erlassen. Dabei erfolgte eine

Zurechnungsfortschreibung an die Verlassenschaft, eine Artfortschreibung und eine Wertfortschreibung.

Mit Bescheid vom 18. August 2016 hat das Finanzamt Feldkirch das Verfahren betreffend die Nachfeststellung zum 1. Jänner 2014 wiederaufgenommen und die wirtschaftliche Einheit der in EZ c eingetragenen Grundstücke den Miteigentümern zugerechnet. Die im Bescheid vom 16. Februar 2015 vorgenommene Wertfortschreibung und Artfortschreibung wurden im Bescheid vom 18. August 2016 wiederum erlassen.

Mit Vermessungsurkunde vom 17.2.2014 wurden die Tfl 1 aus GstNr d1, die Tfl 2 aus GstNr d2 und die Tfl 3 aus GstNr f1 in das Gst f einbezogen. Die Tfl 4 aus d wurde in das GstNr d1 einbezogen, aus GstNr f1 wurde die Tfl 5 abgeteilt und daraus die neue GstNr m gebildet und aus GstNr f1 wurde die Tfl 6 abgeteilt und daraus das GstNr n gebildet. Die GstNr d und d2 wurden gelöscht. Mit Realteilungsvertrag vom 22.10.2014 übernahm die Beschwerdeführerin die GstNr f1 und m in ihr Alleineigentum. g h erhielt 1/1 Anteil an der GstNr d1 und Mag j i 1/1 Anteil an f. Die GstNr n verblieb im ideellen Miteigentum der Vertragspartner.

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel hat mit Bescheiden vom 8. März 2016 der Beschwerdeführerin Grunderwerbsteuer gemäß § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG von der Tauschleistung vorgeschrieben, da laut Einheitswertabfrage vom 26.3.2015 für die teilungsgegenständlichen Liegenschaften zwei eigenständige Einheitswerte vorliegen.

In den Beschwerden vom 14. April 2016 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

*„Die Geschwister [...] waren bis zum Abschluss des dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegenden Realteilungsvertrages je zu einem Drittel (außerbücherliche) Eigentümer der Liegenschaften in EZ c und EZ e je KG [...]. Die umfassten Liegenschaften bilden insgesamt ein großes Rechteck und werden, wie dies aus beiliegendem Vogis-Luftbild deutlich erkennbar ist, einheitlich bewirtschaftet. Tatsächlich sind allerdings die involvierten Grundstücke in 2 verschiedenen Bewertungseinheiten (EW-AZ o; EW-AZ p) erfasst.“*

*Der Tatbestand des § 3 Abs 2 GrEStG rekurriert auf „ein Grundstück“, ohne diesen Terminus näher zu definieren. Judikatur und Literatur verstehen unter „Grundstück“ eine einzige wirtschaftliche Einheit, wie sie durch bewertungsrechtliche Gegebenheiten zum Ausdruck kommt (vgl. Arnold/Bodis in Arnold/Arnold, GrESt § 3 TZ 181 ff). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zuletzt 17.04.1980, 98/79) kann § 3 Abs 2 GrEStG auf die körperliche Teilung eines Grundkomplexes, der nach dem Bewertungsrecht in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, nicht angewendet werden und zwar auch dann nicht, wenn die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten räumlich in unmittelbarer Verbindung stehen (Arnold/Bodis in Arnold/Arnold, GrESt § 3 TZ 182).*

*Zur Definition des Tatbestandselementes „Grundstück“ wurde der Begriff der „wirtschaftlichen Einheit“ entwickelt. Dieser ist im Grunderwerbsteuergesetz selbst nicht geregelt. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, bestimmt sich nach der*

Anschauung des Verkehrs (vgl. Arnold/Arnold, GrESt § 2 TZ 101) im gegenständlichen Falle ist das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit im Sinne der Anschauung des Verkehrs in einer Weise augenscheinlich, dass das Abstellen auf bewertungsrechtliche Gegebenheiten zu einem vom Gesetz nicht intendierten und nicht gedeckten Ergebnis führt. Auch wenn das Abstellen auf eine bewertungsrechtliche Einheit der Rechtssicherheit dienen und in der überwiegenden Zahl der Fälle zu einem sachgerechten Ergebnis führen mag, ist das Abstellen auf bewertungsrechtliche Gegebenheiten aus dem GrEStG dennoch nicht ableitbar. Aus § 2 Abs 3 GrEStG ergibt sich lediglich, dass mehrere Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, jedenfalls als ein Grundstück zu behandeln sind. Damit ist aber nicht umgekehrt ausgeschlossen, dass Grundstücke, die bewertungsrechtlich unterschiedlich zugeordnet sind, nicht als ein Grundstück im Sinne des § 3 Abs 2 GrEStG anzusehen sind.

Unter Berücksichtigung der *ratio legis* des § 3 Abs 2 GrEStG wären bei zwingendem Abstellen auf bewertungsrechtliche Gegebenheiten die grunderwerbsteuerrechtlichen Folgen eines Realteilungsvorganges, der wirtschaftlich zweifelsfrei ein solcher ist, von sachlich nicht gebotenen Umständen abhängig, nämlich davon, ob die sich zum Zeitpunkt der Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nach der Ansicht der Verkehrs darstellende Gegebenheit bereits in einem Bescheid nach Bewertungsgesetz Niederschlag gefunden hat, oder nicht. Im Extremfall würde somit sogar bedeutend, ob zwischen der Entstehung eines Grundstückes (nach der Anschauung des Verkehrs) und der Verwirklichung eines Grunderwerbsteuertatbestandes, auf welchen die Bestimmung des § 3 Abs 2 GrEStG angewendet werden soll, ein Bewertungsstichtag liegt. Dies ist sachlich nicht zu rechtfertigen. Sachlich zu rechtfertigen ist ausschließlich, ob zum Zeitpunkt der Entstehung des Grunderwerbsteueranspruches nach der Ansicht des Verkehrs ein Grundstück vorliegt. Dies ist gegebenenfalls als Vorfrage im GrESt-Verfahren zu klären, eine formelle Bindewirkung bewertungsrechtlicher Gegebenheiten ist dem GrEStG nicht zu entnehmen.

Wenn es sich beim Gegenstand des Realteilungsvertrages vom 22.10.2014 tatsächlich um ein Grundstück im Sinne des § 3 Abs 2 GrEStG handelt, ist auf sämtliche Erwerbsvorgänge der § 3 Abs 2 anwendbar. Ausgleichszahlungen oder sonstige Wertausgleiche mit nicht von der Realteilung umfassten Vermögensgegenständen sind nicht erfolgt bzw. liegen nicht vor, sodass auf den gesamten gegenständlichen Erwerbsvorgang die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 2 GrEStG anwendbar ist und somit die Festsetzung einer Grunderwerbsteuer unterbleibt.

Zur Begründung des Eventualantrages wird folgendes ausgeführt:

Bei den Liegenschaften in EZ c und EZ e handelt es sich jeweils um Bewertungseinheiten im Sinne des Bewertungsgesetzes (EW-AZ o; EW-AZ p).

Hinsichtlich dieser Bewertungseinheiten ist § 3 Abs 2 GrEStG auch nach allgemeinem Verständnis unabhängig von den Besonderheiten des gegenständlichen Falles anwendbar. Der angefochtene Bescheid erweist sich somit jedenfalls insoweit als rechtswidrig, als er diese im Bereich der jeweiligen Bewertungseinheit ergebenden

*Realteilungsvorgänge nicht berücksichtigt. Sollten nämlich tatsächlich 2 Grundstücke im Sinne des § 3 Abs 2 GrEStG vorliegen, handelt es sich beim gegenständlichen Rechtsgeschäft jedenfalls um einen Teilungstausch (Teilung mehrerer wirtschaftlicher Einheiten), bei welchem teilweise ein Tausch um teilweise einer Realteilung im Sinne des § 3 Abs 2 GrEStG vorliegt (vgl. Arnold/Bodis in Arnold/Arnold, GrEStG, § 3 TZ 202 ff).*

*Im Zuge der Realteilung wurde die Beschwerdeführerin Alleineigentümerin GrSt-Nr. f1 und m im Ausmaß von 2.253 m<sup>2</sup> sowie 1/3-Eigentümerin der Wegparzelle n im Ausmaß von 202 m<sup>2</sup>. Unter Ansatz eines Wertes von EUR 650,00 pro m<sup>2</sup> ergibt sich daraus ein Wert von 1.508.650,00. Die erworbenen Grundstücksflächen wurden ausschließlich aus in der EZ e vorkommenden Parzellen gebildet. An der EZ e war die Beschwerdeführerin bereits vor Realteilung mit einem Drittel beteiligt, sodass hinsichtlich dieser Beteiligung die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 2 GrEStG anwendbar ist. Der Wert der 1/3-Beteiligung an den Liegenschaften in EZ e vor Realteilung beläuft sich auf EUR 814.667,00, wenn ein m<sup>2</sup>-Wert von EUR 650,00 zugrunde gelegt wird. Hinsichtlich der erworbenen Grundstücksflächen hat sohin die Beschwerdeführerin insgesamt einen Erwerb im Wert von EUR 693.983,— zu versteuern, wobei die Hälfte dieses Wertes als Erwerb von h g und die Hälfte als Erwerb von Mag. j i zu behandeln ist. Es resultiert sohin eine Bemessungsgrundlage von EUR 346.991,00 (=1.508.650,00 - 814.667,00) / 2). Daraus ermittelt sich eine Grunderwerbsteuer von EUR 12.145,00.*

*Es wird somit in eventu beantragt, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer mit dem Betrag von EUR 12.145,00 festgesetzt wird.*

*Hinsichtlich des mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzten Betrages an Grunderwerbsteuer in der Höhe von EUR 17.085,25 wird hiermit gemäß § 212 a BAO die Aussetzung der Einhebung beantragt. Bei Stattgabe des Primärartrages ist eine Grunderwerbsteuer nicht festzusetzen, sodass der Aussetzungsbetrag mit dem festgesetzten GrESt-Betrag identisch ist.*

*Sollte über die gegenständliche Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht entschieden werden, wird hiermit gemäß § 274 Abs 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und gemäß § 272 Abs 2 BAO die Befassung des gesamten Senates beantragt.“*

Den Beschwerden wurde vom Finanzamt mittels Beschwerdevorentscheidungen vom 11. Juli 2016 teilweise stattgegeben. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„Beschwerde wurde erhoben, weil der Grundstücksbegriff entgegen der vorliegenden Einheitsbewertung im Grunderwerbsteuerverfahren nach Ansicht der Beschwerdeführerin eigenständig zu klären sei.“*

*Unbestritten liegen für die gegenständlich der Teilung unterzogen Grundstücke, nämlich die Grundparzellen d, d1, d2 aus EZ c (wiE I) und die Grundparzellen f und f1 aus EZ e (wiE II) zwei eigenständige Einheitswerte für die jeweiligen Bewertungseinheiten (Grundstücke in der jeweiligen EZ zusammengefasst bewertet) vor.*

*Für das Grunderwerbsteuerverfahren wäre nach Ansicht der Beschwerdeführerin aber daraus keine Bindungswirkung gegeben. Aus diesem Grund sei den Erwerben die Begünstigung gem. § 3 Abs. 2 GrEStG zuzuerkennen. In eventu sei den Erwerben die Begünstigung jedenfalls soweit zuzuerkennen, als eine wertgleiche Realteilung innerhalb der jeweiligen wirtschaftlichen Einheit erfolge.*

*Dem kann nur teilweise gefolgt werden.*

*Die Abänderungen erfolgen in teilweiser Stattgabe der Beschwerde, im Übrigen in Abweisung insbesondere des Vorbringens, dass über eine wirtschaftliche Einheit im Grunderwerbsteuerverfahren zu entscheiden sei, da dies der ständigen Rechtsprechung und auch den Kommentierungen zur GrESt widerspricht.*

*Bei der Teilung erhält jeder Teilhaber anstelle seines (Miteigentums-) Anteils am Rechte einen Teil der bisher gemeinschaftlichen Sache zu alleinigem Rechte. Da jeder der Teilhaber sein Anteilsrecht an jenen Sachteilen aufgibt, die den anderen zugewiesen werden, ist die Teilung als Veräußerungsgeschäft anzusehen. Die Veräußerung ist eine entgeltliche, da jeder Teilgenosse für die von ihm aufgegebenen Anteilsrechte jene der anderen Teilhaber an dem ihm zukommenden Sachteile erhält. Er ist insofern ihr Rechtsnachfolger (Klang in Klang III2, 1123; VwGH 26.11.1981, 81/16/0016, 0017).*

*Die flächenmäßige Teilung einer Liegenschaft kann daher als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen angesehen werden (VwGH 20.11.1956, 2639/54; 26.6.1963, 562/61; 26.3.1981, 15/3502/78; 26.11.1981, 81/16/0016, 0017).*

*Die Steuerbegünstigung des § 3 Abs 2 GrEStG gilt aber nur für Teilungsverträge, mit denen eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird (VwGH 14.3.1968, 1420, 1421/67; 21.5.1976, 1753/74; 20.8.1996, 96/16/0133; 1.9.1999, 98/16/0232; 19.9.2001, 2001/16/0402; 18.6.2002, 2001/16/0409). Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Bestimmung: „Wird ein Grundstück [...] der Fläche nach geteilt“. Werden hingegen mehrere wirtschaftliche Einheiten geteilt, so kann nicht von der Teilung eines Grundstücks der Fläche nach, sondern nur von einer Vermögensauseinandersetzung schlechthin gesprochen werden (VwGH 25.6.1964, 680, 681/63; 10.1.1974, 1583/72). § 3 Abs 2 GrEStG kann daher auf die körperliche Teilung eines Grundkomplexes, der nach dem Bewertungsrecht in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, nicht angewendet werden uzw auch dann nicht, wenn die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten räumlich in unmittelbarer Verbindung stehen (VwGH 18.11.1977, 2369/77; 30.11.1977, 2388/77; 17.4.1980, 98/79).*

*Dem Einwand der unmittelbar aneinander grenzenden Lage der Grundstücke entsprechend dem vorgelegten Vogis-Luftbild kommt daher keine Berechtigung zu.*

§ 3 Abs 2 GrEStG ist daher 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 (VwGH 25.6.1964, 680/681/63; 19.12.1966, 1178/66; 14.3.1968, 1420/1421/67; 17.4.1969, 905/67; 18.3.1971, 1599/1600/70; 10.1.1974, 1583/72; 5.9.1974, 1882-1884/79; 21.5.1976, 1753/74; 18.11.1977, 2369/77; 30.11.1977, 2388/77; 17.4.1980, 98/79; 9.7.1992, 91/16/0119; 28.1.1993, 91/16/0114; 20.8.1996, 96/16/0133; 1.9.1999, 98/16/0232).

Was als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist nach den Vorschriften des BewG zu beurteilen (§ 2 Tz 101 f). Hierbei ist die Abgabenbehörde an die im Bewertungsverfahren getroffenen Feststellungen des Lagefinanzamtes gebunden (§ 2 Tz 102; VwGH 14.3.1968, 1420/1421/67; 18.3.1971, 1599/1600/70; 18.11.1977, 2369/77; 9.7.1992, 91/16/0119, 0120; 28.1.1993, 91/16/0114, 0115; 20.8.1996, 96/16/0133; 19.9.2001, 2001/16/0402). Maßgebend sind die Feststellungen im Zeitpunkt des Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld (VwGH 19.12.1966, 1178/66) (Arnold/Bodis in Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (LexisNexis Online)).

In gleicher Weise kommentiert dies Fellner, in Fellner, Grunderwerbsteuer - Kommentar (LexisNexis Online) TZ 118 zu § 3 GrEStG. Über die wirtschaftlichen Einheiten haben dabei die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abzusprechen (VwGH vom 25. Juni 1964, Slg 3108/F, vom 18. März 1971, 1599, 1600/70, vom 18. November 1977, 2369/77, vom 17. April 1980, 98/79, vom 11. April 1991, 90/16/0089-0092, vom 9. Juli 1992, 91/16/0119, 0120, vom 28. Jänner 1993, 91/16/0114, 0115, vom 20. August 1996, 96/16/0133, und vom 19. September 2001, 2001/16/0402, 0403). Dabei ist der Einheitswert zum letzten dem Erwerb vorangehenden Feststellungszeitpunkt maßgebend (VwGH vom 9. Juli 1992, 91/16/0119, 0120, und vom 28. Jänner 1993, 91/16/0114, 0115).

Ebenso hat dies der VwGH u.a. im Erk. vom 09.07.1992, 91/16/0119 ausdrücklich ausgesprochen: „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. 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 (siehe Czurda a.a.O. TZ. 101 zu § 2 samt angeführter Rechtsprechung).“

Den Einwendungen kann diesbezüglich daher nicht gefolgt werden. Mehrere Grundstücke (Grundparzellen) einer wirtschaftlichen Einheit gelten gemäß § 2 Abs 3 GrEStG als ein

*Grundstück; werden sie geteilt, so sind sie auch dann als ein Grundstück zu behandeln, wenn durch die Teilung jeder Mitberechtigte ein Grundstück zu Alleineigentum erhält.*

*Es liegen daher, auch wenn mehrere Grundparzellen betroffen sind, zwei Grundstücke iSd GrEStG vor.*

*In Berücksichtigung des Eventalantrags kann aber eine teilweise Stattgabe erfolgen, soweit innerhalb der jeweiligen wirtschaftlichen Einheit eine flächenmäßige Teilung ohne Wertausgleich des Mehrerwerbs aus der Hingabe aus der anderen wirtschaftlichen Einheit vorliegt.*

*Nach dem Gesagten gilt dabei der Grundsatz, dass eine Begünstigung gem. § 3 Abs. 2 GrEStG nur für eine wertmäßig entsprechende Flächenteilung innerhalb der wirtschaftlichen Einheit erfolgen kann und die Gegenleistung aus der Hingabe der Grundstücksanteile daher auch aus derselben wirtschaftlichen Einheit (Abgabe an die Teilungspartner, Tauschgrundsatz wie oben ausgeführt) erfolgt.*

*Jede der wirtschaftlichen Einheiten wird für sich flächenmäßig geteilt; in diesem Falle liegen mehrere selbständige Teilungsverträge vor, die jeder für sich - soweit die Voraussetzungen vorliegen - die Begünstigung des § 3 Abs 2 GrEStG genießen; die Steuerpflicht ist für jedes Grundstück gesondert zu prüfen (BFH 5.12.1956, II 69/56, BStBl 1957 III 69).*

*Die Abänderung der GrESt-Festsetzung erfolgt im Sinne des Eventalantrags.“*

In den Vorlageanträgen vom 11. August 2016 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

*„Mit Bescheiden des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11.07.2016 (Beschwerdevorentscheidungen gemäß § 262 BAO) wurden die beiden Beschwerden vom 14.04.2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 08.03.2016 hinsichtlich des Hauptbegehrens als unbegründet abgewiesen.*

*Hiermit wird beantragt, die vorbezeichneten Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Das Beschwerdebegehr (Hauptantrag) wird unverändert aufrecht erhalten.*

*Strittig ist im gegenständlichen Falle ausschließlich die Rechtsfrage, wie der Begriff Grundstück im Sinne des § 3 Abs 2 GrEStG zu verstehen ist und ob eine Bindungswirkung an bewertungsrechtliche Gegebenheiten besteht. Der diesbezügliche Literaturstand sowie die Judikatur sind bekannt und wurden auch bereits in der Beschwerde relviert. Die bezughabenden Ausführungen zur Begründung der BVE geben den Literaturstand und die Judikatur zutreffend wieder.*

*Allerdings ist der Begründung zur BVE und damit auch der Literatur zu widersprechen, wenn eine Bindungswirkung des Bewertungsrechtes auf die Grunderwerbsteuer postuliert wird. Dies ist dem Gesetz schlicht nicht zu entnehmen. Wie auch Arnold/Bodis zu § 2 Tz 102 festhalten, ist der Begriff der wirtschaftlichen Einheit, der mit dem Grundstück im*

*Sinne des § 3 Abs 2 korreliert, im Gesetz nicht geregelt. Wohl aus rein pragmatischen Gründen wird die Frage aufgeworfen, wer, wenn nicht die Lagefinanzämter im Rahmen der Feststellung des Einheitswertes hierüber entscheiden sollen. Dies wird mit dem Ziel der Rechtssicherheit begründet. Auch wenn dies für den praktischen Vollzug hilfreich, weil einfach sein mag, entspricht es doch nicht dem Gesetz. Das Vollziehungsorgan des Grunderwerbsteuergesetzes hat dieses selbstständig zu vollziehen. Alle Tatbestände und Tatbestandselemente des Grunderwerbsteuergesetzes sind vom Vollziehungsorgan entsprechend dem Gesetz auszulegen. Ohne positivierte Abhängigkeit eines bestimmten Tatbestandselementes von Gegebenheiten, die aus dem Vollzug anderer Gesetze resultieren, ist gesetzlich nichts anderes vorgesehen. Wenn Arnold/Bodis (a.a.O.) meinen, dem GrESt-Gesetzgeber könne nicht unterstellt werden, dass bei Vollzug eines Gesetzes Vorfragen für jeden Erwerbsvorgang gelöst werden müssten, so ist dem entgegen zu halten, dass das Abgabenrecht durchaus Fälle kennt, wonach der Vollzug eines Abgabengesetzes die Lösung von Vorfragen verlangt, die andere Gesetze betreffen. Beispielsweise verlängert sich gemäß § 207 BAO die Verjährungsfrist hinsichtlich hinterzogener Abgaben auf 10 Jahre, wobei die Abgabenbehörde selbstständig und in eigener Verantwortung zu prüfen und zu entscheiden hat, ob eine Abgabe hinterzogen ist. Diese Beurteilungspflicht ist zB unabhängig davon, ob überhaupt ein Finanzstrafverfahren eingeleitet wird. Nichts anderes gilt im GrESt-Recht.*

*Eine autonome Auslegung des Begriffes Grundstück im Sinne des § 3 Abs 2 GrEStG ist somit zwingend erforderlich. Judikatur und Literatur sind sich einig, dass das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit nach der Verkehrsanschauung zu beurteilen ist. Allerdings wird in einem weiteren Gedankenschritt der unzulässige Schluss gezogen, was die Bewertungsstelle des Lagefinanzamtes gemacht habe, wäre die Verkehrsauffassung. Dies mag natürlich pragmatisch durchaus sinnvoll sein und in der überwiegenden Zahl der Fälle zu einem rechtsrichtigen Ergebnis führen, zwingend ist es aber nicht. Das Lagefinanzamt (Bewertungsstelle) repräsentiert nichts den Verkehr und kann somit auch nichts anderes tun, wie die Verkehrsauffassung zu erschließen.*

*Im gegenständlichen Falle ist eine andere Verkehrsauffassung, wie das Vorliegen eines einheitlichen Grundstückes im Sinne des § 3 Abs 2 GrEStG geradezu ausgeschlossen. Jede Person, die die gegenständliche Liegenschaft in Augenschein nimmt, wird nicht auch die Idee kommen, dass es sich dabei um mehrere Grundstücke handeln soll. Im Umkehrschluss wird sie also zum Ergebnis kommen, dass es sich um ein Grundstück handelt, weil die örtlichen Gegebenheiten, die Art der Bewirtschaftung und das optische Erscheinungsbild jedem Betrachter zwingend ein einheitliches Grundstück als gegeben erscheinen lassen. Dieser Umstand ist bei der GrESt-Festsetzung zwingend zu beachten.*

*Bereits in der Beschwerde wurde darauf hingewiesen, dass eine formale Bindewirkung an die bewertungsrechtlichen Gegebenheiten zu sachlich nicht zu rechtfertigenden Ergebnissen führen könnte, die von Zufälligkeiten im Rahmen des Bewertungsverfahrens abhängen. Hätte der Gesetzgeber des Grunderwerbsteuergesetzes tatsächlich eine solche Bindewirkung vor Augen gehabt, hätte er zweifelsfrei auch vorgesehen, dass die*

*Bildung einer Bewertungseinheit im Sinne des Bewertungsgesetzes auch unterjährig erfolgen kann, wenn zum Beispiel der Erwerb mehrerer unmittelbar zusammenhängender Grundparzellen durch mehrere Personen im Jänner eines Jahres erfolgt und die Realteilung im Sinne des § 3 Abs 2 GrEStG im Dezember desselben Jahres erfolgen soll. Rein durch das Fehlen eines Bewertungsstichtages im Sinne des Bewertungsgesetzes würde diesfalls die Bestimmung des § 3 Abs 2 GrEStG unanwendbar. Dies wäre sachlich keinesfalls zu rechtfertigen und jedenfalls verfassungswidrig. Solches kann dem Gesetzgeber indes nicht zugesonnen werden. Der Gesetzgeber hatte also eine formale Bindung an Ergebnisse des Bewertungsverfahrens nicht vor Augen.*

*Die verfahrensrechtlichen Anträge im Sinne des § 274 Abs 1 BAO und § 272 Abs 2 BAO werden aufrechterhalten.“*

Im Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO vom 15. Juli 2016 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

*Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.07.2016 wurde der Beschwerde vom 14.04.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel vom 08.03.2016 hinsichtlich des Eventualantrages stattgegeben, nicht aber hinsichtlich des Hauptantrages. Der Quantifizierung des Eventualantrages liegt die Bestimmung des § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG zu Grunde. Nach dieser Bestimmung gilt bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles als Gegenleistung und somit als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Die Tauschleistung des Anderen ist dabei zweifelsfrei das vom Abgabepflichtigen Empfangene. Auf die sich aus der Zusammenschau der Bestimmung des § 4 Abs 3 GrEStG bzw. § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG idF BGBl I 2014/36 und der Bestimmung des § 5 Abs 1 Z 2 GrESt offenbarende glückliche Hand des Gesetzgebers haben Arnold/Bodis, GrESt, § 5 TZ 172a bereits hinreichend hingewiesen.*

*Der materielle Gehalt der Umgliederung des Textes des § 4 Abs 3 GrEStG IdF vor BGBl I 2014/36 in § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG idF BGBl I 2014/36 soll an dieser Stelle undiskutiert bleiben, genau wie der Umstand, dass § 5 Abs 1 Z 2 GrESt durch BGBl I 2014/36 keine Änderung erfahren hat.*

*Nicht undiskutiert bleiben soll allerdings, dass die Abgabenbehörde der vom VwGH (26.03.1981, 15/3502/78) vertretenen Ansicht anhängt, wonach bei einem Grundstückskauf der Wert des hingegebenen Grundstückes Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist, und nicht der Wert des eingetauschten Grundstückes. Diese von der Abgabenbehörde vertretene Rechtsansicht ergibt sich klar aus dem zur selben Erfassungsnummer ergangenen Bescheid an Frau h g (Steuernummer r). Wenn im vorbezeichneten Bescheid an Frau h g diese Rechtsansicht umgesetzt wird, kann es sich wohl nur um ein Redaktionsversehen handeln, wenn im gegenständlichen Bescheid genau diese Rechtsansicht nicht angewendet wird, sondern die Grunderwerbsteuer vom Wert des eingetauschten Grundstückes berechnet wird. Der Umstand, dass ein diesbezüglicher Beschwerdeantrag vorliegt, vermag die Vorgangsweise der Abgabenbehörde nicht*

*zu stützen, ist sie doch bei Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gem. § 263 Abs 1 BAO berechtigt, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern. Letztlich ist die Abgabenbehörde nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, verwendet § 263 Abs 1 BAO doch die Wortfolge „ist der angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abzuändern“. Dabei hat sich die Abgabenbehörde natürlich von der Erreichung eines rechtsrichtigen Ergebnisses leiten zu lassen. Entweder ist also der gegenständliche Bescheid oder der an Frau h g gerichtete Bescheid diesbezüglich nicht rechtsrichtig.*

*Um die Geltendmachung eines erweiterten Eventualbegehrens im Vorlageverfahren zu vermeiden, wird ersucht, über diesen Antrag möglichst innerhalb der Vorlagefrist, die am 16.08.2016 endet, abzusprechen. Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass die Bestimmung des § 300 Abs 1 BAO die Berichtigung des gegenständlichen Bescheides gem. § 299 BAO nicht hindert.“*

Der Antrag gemäß § 299 BAO wurde vom Finanzamt mittels Bescheid vom 27. Juli 2016 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„Die Anträge sehen die Unrichtigkeit in der Bemessung nach dem Wert des eingetauschten Grundstücks, weil grundsätzlich der Wert der (hier geringeren) Tauschleistung (aus der anderen wirtschaftlichen Einheit) für die Bemessung heranzuziehen wäre, wie das Finanzamt auch den Wert der Tauschleistung bei der weiteren Beteiligten, h g zur Besteuerung herangezogen hat. Dabei könne es sich daher nur um ein Redaktionsversehen handeln.“*

*Dem ist aber nicht so. In der für den Realteilungsvertrag vom 22.10.2014 anzuwendenden Rechtslage des GrEStG idF des BGBI. I Nr. 36/2014 ist die Bemessungsgrundlage alternativ gem. § 4 Abs. 1 GrEStG der Wert der Gegenleistung, d.i. beim Tausch der Wert der Tauschleistung (= das selbst Hingegebene) oder gem. § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a) GrEStG der höhere gemeine Wert des erworbenen Grundstücks.*

*Daher kann es bei ein und demselben (teilweise begünstigten) Realteilungsvertrag auch zu unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen bei verschiedenen Beteiligten aufgrund der verschiedenen Wertverhältnisse von aufgegebenen und erworbenen Grundstücksanteilen kommen.*

*Die Festsetzung vom Wert des Mehrerwerbs in der betreffenden wirtschaftlichen Einheit, bemessen nach dem Wert der erworbenen Grundstücksanteile gem. § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG, so wie dies auch in der Beschwerde als Eventualantrag beantragt wurde, war daher keineswegs ein Redaktionsversehen, sondern beabsichtigt, da sie der Gesetzeslage entspricht.“*

In der Beschwerde vom 10. August 2016 gegen den Bescheid vom 27. Juli 2016 mit dem der Antrag gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde, brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

*„Gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.07.2016 beinhaltend die Abweisung von 2 Anträgen gemäß § 299 BAO betreffend Beschwerdevorentscheidungen vom 11.07.2016 erheben wir innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde und begehrten die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend, dass den Anträgen gemäß § 299 BAO statt gegeben wird.“*

*Strittig ist, ob bei einem Vorgang, der § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG unterliegt, die Vorschrift des § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG anwendbar ist.*

*Zunächst ist festzuhalten, dass das Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung vor BGBI I 36/2014 in § 4 Abs 2 Z 1 bereits eine korrespondierende Regelung hatte und dazu weder in der Literatur noch in der Judikatur vertreten wurde, dass bei einem Tauschvorgang im Sinne des § 4 Abs 3 GrEStG idF vor BGBI I 36/2014 die Steuer gemäß § 4 Abs 2 Z 1 GrEStG zu berechnen wäre, wenn der Wert der Leistung (hingegebenes Grundstück) den Wert des Grundstückes beträchtlich nicht erreicht.*

*Mit BGBI I 36/2014 wurde die seinerzeitige Bestimmung des § 4 Abs 2 Z 1 in die Bestimmung des § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG verschoben und jene des § 4 Abs 3 in die Bestimmung des § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG. Dass dadurch eine inhaltliche Änderung hätte eintreten sollen, ist zumindest den Materialien (vgl. 101 der Beilagen XXV. GP) nicht zu entnehmen.*

*§ 4 Abs 2 Z 4 GrEStG idF BGBI I 36/2014 regelt einen Spezialfall, nämlich einen Tausch, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet. Genau dieser Fall liegt hier vor. Für diese Fallkonstellation sieht § 4 Abs 2 Z-4 GrEStG eine spezifische Rechtsfolge vor, sodass es sich bei dieser Bestimmung um eine lex specialis handelt. Nachdem diese lex specialis hierarchiemäßig mit der Ziffer 3 des § 4 Abs 2 GrEStG gleich gestellt ist, sohin nicht einen Unterfall der Ziffer 3 regelt, zieht die Ziffer 4 vor und lässt keinen Anwendungsbereich für die Ziffer 3 übrig. Dies erhellt sich auch aus dem Umstand, dass § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG auf die Gegenleistung rekuriert, die in § 4 Abs 1 GrEStG als Grundtatbestand normiert ist. Für bestimmte Fälle (unter anderem auch für den gegenständlichen) normiert aber § 4 Abs 2 GrEStG gerade das Abweichen vom Grundtatbestand des § 4 Abs 1 GrEStG, sodass genau der Gedanke der Gegenleistung auf den gegenständlichen Fall nicht anzuwenden ist.*

*Im Übrigen sei darauf zu verweisen, dass dem in § 4 Abs 2 Z 4 definierten Wert der Leistung für den Fall, dass § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG doch anwendbar sein sollte, der nach § 10 Bewertungsgesetz ermittelte gemeine Wert gegenüber zu stellen wäre. Der gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielen wäre, wobei ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen wären.“*

Die Beschwerde vom 10. August 2016 gegen den Bescheid mit dem der Antrag gemäß § 299 BAO als unbegründet abgewiesen wurde, wurde vom Finanzamt mittels Beschwerdevorentscheidung vom 21. November 2016 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„Wenn eingewendet wird, es wäre bereits vor BGBI. I 36/2014 die korrespondierende Bestimmung der Besteuerung zumindest nach dem „Wert des Grundstücks“ angeordnet gewesen (wenn eine Gegenleistung geringer war), dann ist dies zwar zutreffend. In der Rechtslage vor 1.6.2014 war dies aber in allen Fällen als Bezugs- bzw. Vergleichsgröße „Wert des Grundstücks“ der notorisch niedrige dreifache bzw. einfache Einheitswert iSd durch den VfGH aufgehobenen Absätze 1 und 2 des § 6 GrEStG idF vor BGBI. I 36/2014.*

*Zu vergleichen waren diese beim Realteilungsvertrag mit dem vom Wertmaßstab schon viel höheren gemeinen Wert der hingebenen Grundstücke bzw. Grundstücksanteile, weil es sich dabei von der Systematik her um einen Tauschvorgang handelt.*

*Der (viel breitere) Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung nach dem gemeinen Wert des erworbenen Grundstücks ergibt sich aus der Änderung per 1.6.2014, dass als Mindestwert der Besteuerung bei nicht eng Verwandten (nicht begünstigter Personenkreis des § 4 Abs. 2 Z 1 lit a GrEStG iVm § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG), nicht mehr der geringe (dreifache) Einheitswert dem Wert der Gegenleistung gegenüberzustellen ist, sondern der gemeine Wert auch des erworbenen Grundstücks, wobei in der hier anzuwendenden Rechtslage Geschwister nicht zu dem begünstigten Erwerberkreis gehören.*

*Daraus hat sich im Gegensatz zur früheren Rechtslage vom Tatsächlichen her, nämlich den zu vergleichenden Werten, die Rechtslage geändert, was eben zu dem monierten Auseinanderfallen der Beurteilung verschiedener Erwerbe in einer Realteilung führen kann.*

*Die bezogene Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG idF BGBI. I 36/2014 bestimmt nicht einen eigenen Begriff der Gegenleistung bzw. Bemessungsgrundlage des Erwerbes, sondern beschreiben den allgemeine Grundsatz, dass beim Tausch von Grundstücken gegen Grundstücke jeder Grundstückserwerb für sich der Steuer unterliegt und dass im Fall des Austausches von Grundstücken das hingebene als Gegenleistung anzusehen ist für das im Tauschwege erworbene.*

*In der Rechtslage des GrEStG idF BGBI. I 36/2014 war aber auch klar hinsichtlich des begünstigten Personenkreises keine besondere Bestimmung als einzige Bemessungsgrundlage Ziel des Gesetzgebers, die zB die Bestimmung der Bemessungsgrundlage im begünstigten Personenkreis als speziellere Norm für dieses Fälle aufgehoben hätte, bzw. Vorrang gehabt hätte. Dies ergibt sich auch klar aus den Erläuterungen zur Neuregelung 1.6.2014. Hierzu wird auf die Ausführungen von Fellner, in Rz. 37a, 38 zu § 4 (Ergänzung I, Stand April 2015, 11. Aufl., 13. Liefg.) verwiesen.*

*Hinsichtlich des gemeinen Wertes wurde von den eigenen Werterklärungen ausgegangen. Ein Abweichen von den erklärten Werten wurde auch nicht behauptet. Dem Beschwerdevorbringen kann daher nicht gefolgt werden.“*

Das Protokoll über die mündliche Senatsverhandlung vom 25. Jänner 2018 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

**„MMag. Dr. Allgäuer:** Ich verstehe die Bescheidbegründungen und die Begründung zur Beschwerdevorentscheidung. Das ist kein Thema. Was ist nicht ganz verstehe, ist der Vortrag des Mag. Treichl. Abgesehen davon, dass wir alle wissen, worum es geht, glaube ich nicht, dass die Senatsmitglieder hier verstehen konnten, worum es geht. Mag. Treichl hat etwas vorweg genommen, das an und für sich Kern des Rechtsstreites ist. Er hat nämlich ganz locker gesagt „... je eine wirtschaftliche Einheit...“. Und das ist genau der Kern des Streites, was je eine wirtschaftliche Einheit bzw. was nicht je eine wirtschaftliche Einheit ist. Ich argumentiere, es war nicht je eine wirtschaftliche Einheit, sondern es ist insgesamt eine wirtschaftliche Einheit. Das Finanzamt stützt sich auf die uns allen bekannte Judikatur und auf die uns allen bekannte Literatur. Das müssen wir nicht wiederholen, wir haben das schriftlich ausgetauscht und uns an und für sich implizit damit Recht gegeben.

Es geht hier um einen Fall, der für mich Anlass war, das einmal grundsätzlich zu überlegen. Die bisherige Literatur und Judikatur - wobei ich dazu sagen muss, dass die Judikatur 25 Jahre und älter ist - führt zu einem im gegenständlichen Fall eklatant falschen Ergebnis.

Ich habe den Beschwerden jeweils ein Luftbild aus vogis.cnv.at beigelegt, aus dem an und für sich relativ spektakulär ersichtlich ist, dass es sich bei der gegenständlichen Liegenschaft eigentlich nur um ein einheitliches Gebilde handeln kann.

Wenn ein Ergebnis eklatant und offensichtlich falsch ist, gibt dies Anlass, darüber nachzudenken. Ich muss gestehen, dass ich in der Form über die Thematik bisher auch nicht nachgedacht habe, weil ich natürlich die Literatur und die Judikatur dazu kenne. Ich bin auch nicht verrückt, dass ich das hier thematisiere. Wir bewegen uns hier im Bereich des Bewertungsgesetzes Jahrgang 1955, im Bereich des Grunderwerbsteuergesetzes, im Bereich anderer Verkehrssteuern und da hat man über Jahrzehnte Sachen gemacht, die sich dann schlussendlich als verfassungswidrig herausgestellt haben, Stichwort Einheitswerte. Der Gesetzgeber hat mittlerweile eine völlig neue Technik angewendet, nämlich er lässt den Gegenbeweis zu. Das heißt, er gibt ein pauschaliertes, typisierendes Verfahren vor, lässt aber im Einzelfall den Beweis von etwas anderem zu. Und genau das fehlt mir hier. Da gibt es auch keine Judikatur dazu, deshalb stelle ich hiermit sogleich den Antrag, eine ordentliche Revision zuzulassen. Es gibt eben keine Judikatur zur Frage, ob allenfalls in so einem Falle, wenn es um die Frage geht, was eine wirtschaftliche Einheit ist, es nicht auch den Beweis auf anderer Ebene als über den Einheitswertbescheid geben muss.

Ich habe argumentiert, dass es im Grunderwerbsteuergesetz, was den Begriff „Grundstück“ angelangt, keine Verknüpfung zum Bewertungsgesetz gibt und dazu stehe ich auch. Im § 3 Abs. 2 heißt es: „... wird ein Grundstück der Fläche nach geteilt...“. Was ein Grundstück ist, ist in der Grunderwerbsteuer im § 2 definiert. Das wird auf die zivilrechtlichen Grundlagen des Grundstückes zurückgeführt. Literatur und Judikatur haben diesen Begriff dann ausgeprägt bzw. interpretiert. Das ist nicht mehr als eine Interpretation, weil das Gesetz ja nichts dazu sagt. Literatur und Judikatur sagen, das

*ist eine wirtschaftliche Einheit und die wirtschaftliche Einheit bestimmt sich danach, was von der Bewertungsstelle des Lagefinanzamtes als wirtschaftliche Einheit gesehen wird. Das ist etwas ganz anderes als der Begriff „Grundstück“. Das mag in der Praxis in den allermeisten Fällen eine sehr taugliche Praxis und lösungsorientierte Technik sein, mit der alle bisher über Jahrzehnte vermutlich auch gut leben konnten, aber sie ist im Gesetz nicht vorgesehen. Sie wurde nur im Interpretationswege gewonnen und von der Judikatur tatsächlich bestätigt. Das Grunderwerbsteuergesetz kennt den Tatbestand der wirtschaftlichen Einheit als solchen nicht. Es heißt nur „... ein Grundstück ...“ und ein Grundstück ist nicht die Grundparzelle, das ist an und für sich auch unter den Literaten klar. Das wäre auch an und für sich relativ schwierig möglich.*

*Früher war zum Beispiel die Bauparzelle innerhalb eines 800 m<sup>2</sup> großen Grundstückes immer eine eigene Grundparzelle. Heute ist das nicht mehr so, aber früher war das so. Also ist es nicht die grundbuchsrechtliche Parzelle sondern das Grundstück nach der Verkehrsauffassung. Man definiert das Grundstück und die wirtschaftliche Einheit nach der Verkehrsauffassung und verweist darauf, dass das die Bewertungsstelle macht. Da tue ich mir schon dem Grunde nach schwer.*

*Das Bewertungsgesetz bildet alles ab, nur wirtschaftliche Begebenheiten in der Regel nicht, Stichwort Einheitswerte, Stichwort Einheitswert des Betriebsvermögens, Stichwort gemeiner Wert von Kapitalanteilen, Stichwort Abzinsungsfaktor bei dauernden Lasten, usw. Das sind alles Vorgaben des Bewertungsrechtes, die mit wirtschaftlichen Begebenheiten mit Verlaub überhaupt nichts zu tun haben. Jeder Betriebswirt bekommt beim Wiener Verfahren einen Lachkrampf. Wenn man das einem Ausländer erklären will, hält er uns im besten Falle für verrückt. Das kann man niemandem erklären. Wirtschaftliche Begebenheiten im Bewertungsgesetz abbilden, ist an und für sich ein Ding der Unmöglichkeit.*

*Ich sehe zwei Stoßrichtungen: Entweder es gibt die Möglichkeit, die wirtschaftliche Einheit, die also von der Judikatur gefordert wird, auch anderweitig nachzuweisen als über den Einheitswertbescheid. Es ist unbestritten, dass es zwei Einheitswertbescheide gibt. Darum hat mich gewundert, dass der Vortragende das gleich als wirtschaftliche Einheiten bezeichnet, obwohl das ja Streitgegenstand ist. Aber der Sachverhalt ist unbestritten. Das ist die erste Möglichkeit. Die zweite Möglichkeit ist, das Lagefinanzamt zur Durchführung einer Nachfeststellung nach § 22 GebG zu veranlassen. Das wäre die zweite Lösung, die grundsätzlich möglich wäre.*

*Frau i ist im Jahre 2013 verstorben. Im Jahre 2014 wurde der Vertrag abgeschlossen. Das heißt also, auch nach § 22 GebG wäre der dann folgende Stichtag, nämlich der 01.01.2014 grundsätzlich ein möglicher Stichtag zu einer Nachfestsetzung. Das Finanzamt hat das nicht getan, sonst wäre das Thema gelöst. Wenn sich das Finanzamt weigern sollte, das zu tun, dann wird meine Argumentation, die ich bereits in der Beschwerde und im Vorlageantrag ausgeführt habe, dass nämlich der Bewertungsvorgang als solcher und das Ausfertigen von Bewertungsbescheiden von sehr vielen Zufälligkeiten abhängt, bekräftigt. Ich will nicht sagen, dass es Willkür gibt. Es führt sicherlich niemand*

etwas Böses im Schilde, sondern es hängt von Zufälligkeiten ab. Das sind historische Zufälligkeiten, EDV-mäßige Zufälligkeiten, usw. Von denen kann es aber nicht abhängen.

Sogar § 22 BewG sagt, dass selbst wenn eine Nachfeststellung möglich sein sollte, dann nur auf den nachfolgenden 01.01., das heißt also, wenn die wirtschaftliche Einheit im Januar gebildet wird und die Realteilung im selben Jahr stattfinden soll, könnte die Realteilung unter Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung rein wegen solch einer Vorschrift, die ganz sicher nicht auf das gemünzt ist, nicht durchgeführt werden. Das ist sachlich nicht zu rechtfertigen. Ich sehe hier also durch das Anknüpfen an das Bewertungsgesetz bzw. die Vorgaben der Einheitswertbescheide eine Durchbrechung des Sachlichkeitsgebotes. Man kann aus pragmatischen Gründen, wie heutzutage den Grundstückswert in 99,9% der Fälle durchaus akzeptieren, wenn es kombiniert ist mit der Möglichkeit, auch etwas anderes zu beweisen. Um das geht es mir hier. Das will ich geprüft wissen, natürlich vom BFG und in weiterer Folge gegebenenfalls vom VwGH. Mit der Frage musste sich der VwGH bisher nicht auseinandersetzen. Ich werde ihm Gelegenheit geben müssen, sich damit tatsächlich auseinanderzusetzen. Es ist nichts anderes als eine verfassungskonforme Interpretation des Begriffes „Grundstück“ im § 3 Abs. 2 BewG. Nicht mehr und nicht weniger.

Die bisherigen Interpretationen sind pragmatisch durchaus tauglich aber verfassungsmäßig nicht konsistent, weil sie dem Sachlichkeitsgebot widersprechen können. Das muss ergänzt werden. Man muss die bisherige Judikatur nicht über Bord werfen. Man muss nur sagen, im Einzelfall, wenn ein anderer Beweis möglich ist, muss er auch zulässig sein. Um das geht es mir. Pragmatisch gibt es auch hier die Möglichkeit. Ich weiß nicht, wie ich die Bewertungsstelle dazu bringen kann, auf den 01.01.2014 eine Nachfestsetzung vorzunehmen. Wenn sie sagen, zu dem Zeitpunkt waren die Miteigentümer noch nicht hinsichtlich aller Liegenschaften zivilrechtliche Eigentümer, dann stimmt das. Wenn sie deshalb die Ausstellung eines solchen Bescheides verweigern, dann ist das wieder der Beweis dafür, dass ich mit meiner Kritik am Sachlichkeitsgebot Recht habe.

**AD RR Rehlendt:** Die Argumentation geht in erster Linie in die Richtung, dass die Anwendung der Befreiung mehr oder weniger von Zufälligkeiten abhänge. Das muss ich zurückweisen, weil sich die Befreiung am tatsächlichen Grundstücksbestand orientiert und nach der Rechtsprechung der Grundstücksbestand hier erweitert wurde. Der tatsächliche Grundstücksbestand wird klargestellt durch die Parzelle, weil das Grundstück nach der Rechtsprechung prinzipiell eine Parzelle im Sinne des Vermessungsgesetzes bildet. Die Rechtsprechung hat die Einheit des Grundstückes insoweit ausgeweitet und weitet dann auch die Anwendung der Befreiungsbestimmung aus, als es sagt, dass ein Grundstück im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes auch ein Komplex mehrerer Grundstücke ist, wenn sie eine wirtschaftliche Einheit bilden. Es geht allerdings nicht soweit, dass man jetzt wirtschaftliche Einheiten nach Belieben und nur aus dem Grund bilden kann, weil Parzellen aneinander grenzen und auch derselben Familie gehören.

*Im gegenständlichen Fall grenzen die Parzellen aneinander. Es sind sechs Parzellen, die nebeneinander liegen. Zwei Parzellen gehören den Geschwistern i und zwei Parzellen gehörten Frau i, der Mutter. Die Parzellen liegen nebeneinander und haben einer Familie gehört, aber es gibt natürlich entsprechende Rechtsprechung, dass allein der Umstand, dass Grundstücke nebeneinander liegen und auch einer Familie gehören, nicht zu einer wirtschaftlichen Einheit führt. So viel zu den Zufälligkeiten.*

*Ob ich jetzt eine Grundparzelle habe oder nicht, hängt von den tatsächlichen Begebenheiten ab. Das ist kein Zufall, sondern das sind Eigentumsverhältnisse, die einfach bestehen. Die Frage, ob hier eine wirtschaftliche Einheit dadurch gegeben ist, dass der tatsächliche Bestand von mehreren Grundstücken als ein Grundstück im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes angesehen wird, hängt nach der ständigen Rechtsprechung davon ab, ob diese Parzellen als eine wirtschaftliche Einheit zusammengefasst sind. Hier bildet den Maßstab der wirtschaftlichen Einheit das Einheitswertverfahren und der einheitliche Einheitswert über diese Grundstücke. Wenn ich über die Parzellen d, d1 und d2 einen einheitlichen Einheitswertbescheid habe, dann gilt das auch als ein Grundstück im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes. Nur in dem Fall werden diese Grundstücke in rechtlicher Hinsicht als ein Grundstück im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes behandelt. Das ist ständige Rechtsprechung.*

*Die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 oder früher des § 7 Abs. 1 im Grunderwerbsteuergesetz 1955 und vorher im Grunderwerbsteuergesetz 1940 ist eine uralte Befreiungsbestimmung, die das Auseinanderteilen von Miteigentum begünstigen und erleichtern soll. Das hängt aber davon ab, dass ein Grundstück geteilt wird. Rechtsprechung gibt es dazu reichlich. Es gibt auch jüngere Rechtsprechung, aus diesem Jahrtausend. Die Rechtsprechung dazu stammt nicht nur aus dem letzten Jahrhundert. Es gibt ganz klare Rechtsprechung, auch über die Bindungswirkung der Einheitswertfeststellung im Grunderwerbsteuerverfahren. Das hat nichts mit Zufälligkeiten zu tun. Das sind ganz einfach objektiv vorliegende Umstände, die hier berücksichtigt werden. Natürlich kann es vorkommen, dass einmal ein Eigentumswechsel eintritt. Dann könnte es auch passieren, dass Grundstücke, die vorher in zwei wirtschaftlichen Einheiten erfasst waren, später einmal zusammengefasst werden. Das wäre denkbar. Hier muss ich allerdings anmerken, dass ja auch tatsächlich eine Einheitswertfeststellung zum 01.01.2014 erfolgt ist und zwar für die Grundstücke d, d1 und d2. Diese ist auch in Rechtskraft erwachsen. Bevor diese Feststellung zum 01.01.2014 erfolgt war, waren diese Grundstücke auch in einer anderen wirtschaftlichen Einheit mitbewertet, nämlich als landwirtschaftliche Grundstücke zu anderen Grundstücken, die auch in der KG s gelegen sind. Die waren vorher seit langem in einer anderen, abgesonderten wirtschaftlichen Einheit erfasst. Zum 01.01.2014 wurde dann wieder als gesonderte wirtschaftliche Einheit der Einheitswert festgestellt.*

*Die Definition des Grundstückes ergibt sich aus dem tatsächlichen rechtlichen Bestand und aus dem Bestand in der Natur. Nur über die Klammer eines gemeinsamen Einheitswertes komme ich dazu, diese Parzellen überhaupt als ein Grundstück zu*

behandeln. Wenn diese einheitliche Klammer der Einheitswertfeststellung nicht gegeben ist, dann ist es uns verwehrt, das als ein Grundstück zu behandeln. Wir können das nur als die Teilung eines Grundkomplexes, der dann eben aus mehreren Grundstücken besteht, behandeln und nicht als die Teilung eines Grundstückes. Ausdrücklicher Gegenstand der Befreiung im § 3 Abs. 2 ist nicht die Teilung eines Grundkomplexes sondern die Teilung eines Grundstückes - „eines“ als Zahlwort und das ganz ausdrücklich nach der ständigen Rechtsprechung.

Die Rechtsprechung hat ganz klar definiert, dass ein Grundstück an sich eine Grundparzelle ist und nur über den Weg einer Zusammenfassung in einem Einheitswert kann ich mehrere Parzellen überhaupt als ein Grundstück behandeln. Hier habe ich tatsächliche rechtliche und tatsächliche Verhältnisse, die in der Natur vorliegen und die werden auch steuerlich berücksichtigt. Wenn hier diese rechtliche Klammer nicht gegeben ist, dann habe ich auch die Bindungswirkung in der Beurteilung, dass es nicht ein Grundstück ist, das geteilt wird sondern ich habe die Bindungswirkung, dass man es als mehrere Grundstücke behandeln muss. Bei mehreren Grundstücken ist man bei den normalen Tauschgrundsätzen und beim Austausch von Miteigentumsanteilen. Die Realteilung ist ja an sich auch ein Austausch von Miteigentumsanteilen an einem zu teilendem Grundstück. Wenn hier Grundstücksanteile oder Miteigentumsanteile an verschiedenen Grundstücken ausgetauscht werden, dann gibt es dafür eben auch insoweit diese Realteilungsbegünstigung.

Bei dem Fall ist es rechnerisch so, dass ja einer der Teilungspartner, vorher Anteile an beiden Grundstücken hat und auch nachher Anteile an beiden Grundstücken behält. Es wird geteilt, das führt aber zu keinem besonders großen Mehrwert bei ihm. Das führt in Berücksichtigung dieser Begünstigungsbestimmung zu einer relativ starken Herabsetzung der Grunderwerbsteuer. Bei den anderen Beteiligten ist es eher so, dass sie für die Grundstücke, die sie zur Vereinheitlichung übernehmen, andere Grundstücksanteile aus der anderen wirtschaftlichen Einheit dafür hergeben für dieses zusätzliche Plus, das sie an diesem Grundstück erhalten. Diese Teile sind dann der Begünstigung eben nicht zugänglich, insofern nämlich der Austausch von verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten erfolgt.

In der BVE bin ich auf die Judikatur sehr weit eingegangen. Darauf und auch auf den Vorlagebericht will ich hiermit verweisen. Nach der Rechtsprechung, die seit langem besteht und die aber auch aktuell ist, habe ich hier zwei Grundstücke und kann beim Austausch über mehrere wirtschaftliche Einheiten die Befreiung nicht zur Gänze oder ansonsten gar nicht zur Anwendung kommen. Bei dem, der in der Mitte sitzt und Teile aus beiden Grundstücken behält, kann ich es teilweise anwenden.

**Mag. Ricker:** Ich hätte eine Frage an MMag. Dr. Allgäuer. Was spricht für Sie für eine wirtschaftliche Einheit, wenn ich es jetzt außerhalb des Einheitswertsystems sehe? Wir haben das Eigentum und das Angrenzen gehört. Gibt es sonst noch etwas, das für eine wirtschaftliche Einheit spricht?

**MMag. Dr. Allgäuer:** Wenn wir von wirtschaftlicher Einheit reden, dann reden wir nicht von zivilrechtlicher Einheit oder von bewertungsrechtlicher Einheit sondern dann reden wir von wirtschaftlicher Einheit. Wirtschaftliche Einheit ist für mich an und für sich das Bewirtschaften. Was passiert mit diesen Grundstücken? Das ist für mich das Kardinalindiz dafür. Ob etwas eine wirtschaftliche Einheit ist, ist dem Gesetz übrigens relativ einfach zu entnehmen. Bei der Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben im Bewertungsgesetz wird das genau so definiert. In einem Einheitswert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist von den Waldparzellen bis zu den Wiesen rund um den Bauernhof alles in einem Einheitswertbescheid zusammengefasst, mit dem Argument, dass es eine wirtschaftliche Einheit ist. Ob das dann in weiterer Folge passt, ist völlig egal, aber es dient dieser Landwirtschaft. Damit orientiert man sich an dem, was mit den Grundstücken passiert. Deshalb habe ich das Luftbild vorgelegt. Spektakulärer kann ich es nicht zeigen. Die Traktorspuren gehen über das Grundstück und dokumentieren augenscheinlich, dass es einheitlich bewirtschaftet ist. Wir sehen beim Gras nicht die Spur eines Unterschiedes in der Höhe des Bewuchses oder in der Farbe. Wir sehen mit freiem Auge keine Spur eines Unterschiedes. Natürlich wissen wir im Grundbuch, wo die Grenze ist, aber niemand, der vorbeispaziert kann ausmachen, wie viele Parzellen es sind und ob da irgendwo eine Grenze ist. Das kann man sonst auch nicht, aber hier kann man es ganz sicher nicht. Diese Traktorspuren dokumentieren ganz eindeutig, dass es eine einheitliche Bewirtschaftung ist. Für die Nachbarschaft sind das einfach die i-Gründe.

**Dr. Daniaux:** Wenn ich da vorbeigehe, denke ich mir nichts dabei, außer dass es ein Grundstück ist. Aber es ist die Frage, ob man das rein pragmatisch so sehen kann. Der VwGH äußert sich halt anders dazu.

**AD RR Rehlendt:** Es ist eine ziemlich reduzierte Betrachtungsweise, wenn ich hier nur auf die Bewirtschaftung abstelle. Dann müsste man ziemlich viel als eine wirtschaftliche Einheit zusammenfassen. Zum Beispiel, wenn ein Bauer irgendwo eine Wiese gepachtet hat.

**MMag. Dr. Allgäuer:** Nein, Eigentümer sollte man schon auch noch sein.

**AD RR Rehlendt:** Natürlich schaut es ganz nett aus, wenn ich das Luftbild mit den Traktorspuren sehe. Aber es würde kein Mensch auf die Idee kommen, Baugrundstücke als eine wirtschaftliche Einheit zu betrachten, nur weil sie nebeneinander liegen und weil sie halt, solange sie nicht verbaut werden, einem Landwirt zur Bewirtschaftung überlassen werden. Die Bewirtschaftung hat mit einer wirtschaftlichen Einheit nichts zu tun. Da gehört schon das Eigentum auch dazu.

**MMag. Dr. Allgäuer:** Der Bestand an Einheitswertbescheiden ist ganz massiv historisch getrieben. Zum 01.01.2014 hat es neue Einheitswertscheide gegeben. Ich habe keine Hinweise gefunden, dass sich das Finanzamt mit der Frage auseinandergesetzt hätte, ob es sich dabei um eine wirtschaftliche Einheit handelt. Das Finanzamt hat das ganz sicher nicht getan.

Am 01.01.2014 waren die Grundstücke nicht mehr der Mutter zuzurechnen, da sie bereits im Februar 2013 verstorben ist. Vorher gibt es absolut keine Diskussion, aber § 22 sieht eine Nachfestsetzung im Sinne von quasi einer wiederholten Hauptfestsetzung vor, wenn eine wirtschaftliche Einheit erstmals gebildet wird. Und jetzt kommt es: Es ist nicht einmal Spruchbestandteil. Spruchbestandteil eines Einheitswertbescheides ist die Zurechnung, der Wert und die Art. Ich kann das nicht einmal bekämpfen. Es kann nicht der Eintritt einer Rechtsfolge im Grunderwerbsteuergesetz von irgendetwas abhängig sein, das das Finanzamt macht und ich nicht beeinflussen, nicht beantragen und nicht bekämpfen kann, weil ich keinen Beschwerdetitel gegen die am 01.01.2014 ergangenen Einheitswertbescheide habe. Das war natürlich mein erster Prüfvorgang. Wie bekomme ich diese Bescheide dahingehend in die Luft gesprengt, dass das Finanzamt diese Liegenschaften in einer wirtschaftlichen Einheit zusammenfasst? Dann hätte ich die Thematik vom Tisch, aber ich bekomme es verfahrensrechtlich nicht her. Das kann es nicht sein. Das dokumentiert, dass eine verfassungskonforme Interpretation des § 3 Abs. 2 eine andere Definition der wirtschaftlichen Einheit im Einzelfall zulassen muss. Der Nachweis wird schwer zu erbringen sein, auch das ist klar, aber er muss dem Grunde nach möglich sein.

Ich hätte Ihren Vortrag vermutlich vor der Auseinandersetzung mit dem Fall mit ähnlichen Worten gehalten. Sie geben wieder, was Sie in der BVE-Begründung geschrieben haben. Ich verstehe das auch völlig. Da ist nichts dabei, das wir nicht alle wissen und kennen. Aber wie gesagt, es gibt die Zufälligkeiten und die liegen im Verfahrensrecht bei der Feststellung. Irgendwann gibt es immer ursprüngliche Eigentümer. Es gibt keinen Bauernhof, bei dem nicht 17 verschiedene Einheitswertbescheide zusammengekommen sind, weil irgendwas von irgendjemandem geerbt oder zugekauft wurde. Man hat das nie zusammengeführt. Es bräuchte aber ein Instrumentarium, um die Frage des Vorliegens des wirtschaftlichen Eigentums rechtsmittelgeschützt klären zu können.

**AD RR Rehlendt:** Das gab es hier.

**MMag. Dr. Allgäuer:** Das ist mir nicht bekannt.

**AD RR Rehlendt:** Gerade hier bestand seit je her ein landwirtschaftlicher Einheitswert, in dem die Grundstücke d, d1 und d2 Teil einer größeren landwirtschaftlichen Einheit waren und bei einer anderen Einlagezahl mitbewertet waren. Die waren Teil einer Einheitsbewertung über landwirtschaftliche Flächen von insgesamt 6.231m<sup>2</sup> seit dem 01.01.1989. Diese drei Grundstücke, als zweite wirtschaftliche Einheit, wurden auf den 01.01.2014 als unbebaute Grundstücke neu bewertet. Dort hat es eine Artfortschreibung gegeben und gleichzeitig eine Zurechnungsfortschreibung an die Miterben. Hier wäre die Artfortschreibung durchaus anfechtbar gewesen. Hier hätte man auch ein Argument vorbringen können, dass es eine wirtschaftliche Einheit mit irgendeinem anderen Grundstück bildet. Hier hätte mit Sicherheit gegen den Einheitswertbescheid Beschwerde erhoben werden können, auch mit der Begründung wegen der Art der Bewertung, weil eine Nachfeststellung erfolgt ist, gleichzeitig mit der Art- und Wertfortschreitung. Das ist alles eigenständig anfechtbar. Das hätte durchaus gemacht werden können.

**MMag. Dr. Allgäuer:** Da bin ich Ihrer Meinung. Das habe ich ja gesagt. Spruchbestandteil, Art, Zurechnung, Wert. Ein durchschnittlicher Einheitswertbescheid lautet „Grundstücke GP XY“ wenn es gut geht noch „Z e.a.“, wie bei den allermeisten Einheitswertbescheiden.

**AD RR Rehlendt:** Beim Einheitswertbescheid sind die drei Grundstück ganz klar angeführt.

**MMag. Dr. Allgäuer:** In dem Fall, ja.

**AD RR Rehlendt:** Bei jeder erstmaligen Festsetzung ist es so, dass die Grundstücke genau angeführt sind, sowie die Fläche und die Miteigentümer. Bis auf die Zurechnungsfortschreibung ist hier alles anfechtbar.

**MMag. Dr. Allgäuer:** Selbst die Zurechnungsfortschreibung wäre anfechtbar.

**AD RR Rehlendt:** Ich glaube die Zurechnung steht nicht in Frage.

**MMag. Dr. Allgäuer:** Nur die wirtschaftliche Einheit ist nicht anfechtbar.

**AD RR Rehlendt:** Der Umstand, dass hier eine Neubewertung und eine Bildung einer neuen wirtschaftlichen Einheit über diese drei Grundstücke erfolgt, wäre anfechtbar.

**Dr. Daniaux:** Hätte es zu irgendeinem Zeitpunkt irgendeine Möglichkeit gegeben, durch einen Antrag daraus eine wirtschaftliche Einheit zu machen?

**AD RR Rehlendt:** Mir sind Anträge bekannt, die an die Kollegen der Bewertungsstelle gestellt wurden, dass geprüft werden möge, ob aus bestehenden wirtschaftlichen Einheiten nicht eine wirtschaftliche Einheit neu gebildet werden kann. Wenn ich vorher zwei oder drei gesonderte Einheitswerte über verschiedene Grundstücke habe, möge geprüft werden, ob hier eine wirtschaftliche Einheit vorliegt. Ich habe erlebt, dass solchen Anträge auch stattgegeben wird und dann neue Einheitswertfeststellungen erfolgen.

**Dr. Daniaux:** Es wäre also ein Antrag möglich?

**MMag. Dr. Allgäuer:** Eine Anregung wäre möglich. Ein Antrag ist in der BAO nicht vorgesehen.

**AD RR Rehlendt:** Über einen Antrag auf Nachfeststellung, denke ich, müsste auch bescheidmäßig abgesprochen werden können. Wenn das Finanzamt denkt, dass das nicht geht, dann müsste hier, denke ich, auch ein Feststellungsbescheid erfolgen.

**Dr. Daniaux:** Dann bitte ich um das Schlusswort des Finanzamtes.

**AD RR Rehlendt:** Ich gehe davon aus, dass die Zahlen der Bewertung unangefochten sind, wenn man zum Schluss kommt, dass die Ansicht des Finanzamtes zutrifft, dass hier eben zwei Grundstücke nach dem bestehenden Einheitswert zugrunde zu legen sind und die Realteilungsbefreiung nicht zur Anwendung gelangen kann, insoweit der Erwerb gegen Austausch mit Grundstücksanteilen aus einer anderen wirtschaftlichen Einheit passiert, oder in derselben wirtschaftlichen Einheit ein Mehrerwerb gegeben ist, weil das in der Befreiung des § 3 Abs. 2 einfach nicht abgedeckt ist.

*Wir hatten auch noch das Spezialproblem, dass wir über den § 299 diskutiert haben. In der Rechtslage vom 01.06.2014 bis 31.12.2015 war im nicht begünstigen Personenkreis die Mindestbemessungsgrundlage immer der gemeine Wert des erworbenen Grundstückes und bei einer Beteiligten zieht hier auch der gemeine Wert des hinzuerworbenen Grundstücksanteils als höhere Bemessungsgrundlage, die hier insoweit einer Befreiung dann auch nicht zugänglich ist. Wenn das außer Streit gestellt ist, dann kann ich mich nur mehr wiederholen. Ich beantrage die teilweise Stattgabe im Sinne der Feststellungen entsprechend der Beschwerdevorentscheidung.*

**Dr. Daniaux:** Herr MMag. Dr. Allgäuer, bitte Ihr Schlusswort.

**MMag. Dr. Allgäuer:** Ich könnte mich auch nur wiederholen, deshalb beantrage ich wie im Vorlageantrag ausgeführt.

**Mag. Treichl:** Für den Fall, dass abgewiesen werden sollte: Stellen Sie die Werte der Beschwerdevorentscheidung in Streit?

**MMag. Dr. Allgäuer:** Die Werte stelle ich ausdrücklich außer Streit. Da gibt es keine Diskussion.“

#### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

Im gegenständlichen Fall ist lediglich strittig, ob hinsichtlich der Frage, ob mehrere Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts grunderwerbsteuerlich als ein Grundstück anzusehen sind, eine Bindung an die Feststellungen im Einheitswertbescheid über das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit, besteht.

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

Die Steuerbegünstigung des § 3 Abs 2 GrEStG gilt nur für Teilungsverträge, mit denen eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird (VwGH 14. 3. 1968, 1420, 1421/67; 21. 5. 1976, 1753/74; 20. 8. 1996, 96/16/0133; 1. 9. 1999, 98/16/0232; 19. 9. 2001, 2001/16/0402; 18. 6. 2002, 2001/16/0409). Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Bestimmung: „Wird ein Grundstück [...] der Fläche nach geteilt [...].“

Werden hingegen mehrere wirtschaftliche Einheiten geteilt, so kann nicht von der Teilung eines Grundstücks der Fläche nach, sondern nur von einer Vermögensauseinandersetzung schlechthin gesprochen werden (VwGH 25.6.1964, 680, 681/63; 10.1.1974, 1583/72). § 3 Abs 2 GrEStG kann daher auf die körperliche Teilung eines Grundkomplexes, der nach dem Bewertungsrecht in mehrere wirtschaftliche Einheiten zerfällt, nicht angewendet werden uzw auch dann nicht, wenn die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten räumlich in unmittelbarer Verbindung stehen (VwGH 18. 11. 1977, 2369/77; 30. 11. 1977, 2388/77; 17. 4. 1980, 98/79).

Als „Grundstück“ iSd § 3 Abs 2 GrEStG gilt nicht bloß die einzelne Grundstücksparzelle, das ist der im Grundkataster mit einer besonderen Nummer bezeichnete Teil der Erdoberfläche, sondern die Liegenschaft, das sind alle in einem Grundbuchskörper (Grundbuchseinlage) zusammengefassten Parzellen.

Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke (dh Grundbuchskörper), die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so werden sie als ein Grundstück angesehen (§ 2 Abs 3 GrEStG). Als Grundstücke iSd § 3 Abs 2 GrEStG ist daher auch eine Mehrheit von Grundbuchskörpern zu verstehen, wenn diese eine wirtschaftliche Einheit bilden (VwGH 1.9.1999, 98/16/0232).

Nach dem Sprachgebrauch des Rechtslebens kann von einer körperlichen Teilung einer Sache nur dann gesprochen werden, wenn nur eine Sache, di iSd § 2 Abs 3 GrEStG eine wirtschaftliche Einheit, geteilt wird, uzw auch dann, wenn sie aus mehreren Katasterparzellen oder Grundbuchskörpern besteht. Wird aber gemeinschaftliches Vermögen als ein Komplex mehrerer wirtschaftlicher Einheiten „geteilt“, so handelt es sich nicht um eine Sachteilung, sondern um einen Austausch einzelner Vermögensbestandteile (VwGH 25. 6. 1964, 680/681/63).

§ 3 Abs 2 GrEStG ist daher 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 Grundstücktausch (§ 5 Abs 1 Z 2 GrEStG) zu versteuern ist (VwGH 25. 6. 1964, 680/681/63; 19. 12. 1966, 1178/66; 14. 3. 1968, 1420/1421/67; 17. 4. 1969, 905/67; 18. 3. 1971, 1599/1600/70; 10. 1. 1974, 1583/72; 5. 9. 1974, 1882-1884/79; 21. 5. 1976, 1753/74; 18. 11. 1977, 2369/77; 30. 11. 1977, 2388/77; 17. 4. 1980, 98/79; 9. 7. 1992, 91/16/0119; 28. 1. 1993, 91/16/0114; 20. 8. 1996, 96/16/0133; 1. 9. 1999, 98/16/0232).

Was als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist nach den Vorschriften des BewG zu beurteilen. Hierbei ist die Abgabenbehörde an die im Bewertungsverfahren getroffenen Feststellungen des Lagefinanzamtes gebunden (VwGH 14. 3. 1968, 1420/1421/67; 18. 3. 1971, 1599/1600/70; 18. 11. 1977, 2369/77; 9. 7. 1992; 91/16/0119, 0120; 28. 1. 1993, 91/16/0114, 0115; 20. 8. 1996, 96/16/0133; 19. 9. 2001, 2001/16/0402). Maßgebend sind die Feststellungen im Zeitpunkt des Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld (VwGH 19. 12. 1966, 1178/66).

Als Grundlage für die Festsetzung der Abgaben sind gesonderte Feststellungen vorzunehmen, soweit dies in den §§ 186 bis 189 oder in den Abgabenvorschriften angeordnet wird.

§ 186 Abs 1 bis 3 lautet:

(1) Unbeschadet anderer gesetzlicher Anordnungen sind die Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten oder Untereinheiten im Sinn des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr 148, gesondert festzustellen, wenn und soweit diese Feststellung für die Geltendmachung von Abgabenansprüchen von Bedeutung ist.

(2) Die gesonderten Feststellungen gemäß Abs 1 sind einheitlich zu treffen, wenn an dem Gegenstand der Feststellung mehrere Personen beteiligt sind.

(3) Mit der Feststellung des Einheitswertes sind Feststellungen über die Art des Gegenstandes der Feststellung und darüber zu verbinden, wem dieser zuzurechnen ist (§24). Sind an dem Gegenstand mehrere Personen beteiligt, so ist auch eine Feststellung darüber zu treffen, wie der festgestellte Betrag sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist (§ 192 BAO).

Im Grunderwerbsteuerverfahren besteht daher entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin eine Bindungswirkung für die Frage, ob mehrere Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts grunderwerbsteuerlich als ein Grundstück anzusehen sind, an die Feststellungen im Einheitswertbescheid über das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit.

Da die flächenmäßige Teilung eines im Miteigentum stehenden Grundstücks rechtlich als Tauschvertrag iSd § 1045 ABGB anzusehen ist (VwGH 26. 11. 1981, 81/16/0016, 0017; so auch VwGH 20. 8. 1996, 96/16/0133), haben auf den Teilungsvertrag auch die für den Tauschvertrag geltenden Bestimmungen der §§ 4 Abs 3 und 5 Abs 1 Z 2 GrEStG Anwendung zu finden. Die Steuer ist sowohl vom Werte der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen, wobei als Gegenleistung die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles gilt.

Nach derzeit herrschender Ansicht - die auch für die Realteilung gilt - liegen beim Grundstücktausch zwei steuerpflichtige Erwerbsvorgänge vor, wobei unter Gegenleistung für das erworbene Grundstück jeweils das in Tausch gegebene Grundstück zu verstehen ist. Tauschgrundstücke, die für die im Tauschweg erworbenen Grundstücke hingegeben werden, sind daher nicht Gegenstand des Erwerbsvorganges, sondern Gegenleistung für den Erwerb.

Beim Grundstücktausch ist für die Wertermittlung nicht der (dreifache) EW, sondern der gemeine Wert (Verkehrswert) maßgebend, weil beim Grundstücktausch die GrESt nicht vom Wert des den Gegenstand des Erwerbsvorganges bildenden Grundstücks, sondern vom Wert des als Gegenleistung hingegebenen Grundstücks zu berechnen ist. Die Wertermittlung hat sich daher nach den Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes zu richten (vgl auch VwGH 29. 1. 1996, 94/16/0039).

Diese Rechtsansicht ist auch für Realteilungsverträge maßgebend (VwGH 26.3.1981, 15/3502/78). Unter den Leistungen des einen und des anderen Vertragsteiles, von denen nach § 4 Abs 3 GrEStG 1987 beim Grundstücktausch die Steuer zu berechnen ist, können nur die Tauschgrundstücke verstanden werden, sofern sie von den Vertragsteilen für die im Tauschweg erworbenen Grundstücke hingegeben werden (VwGH 17. 4. 1969, 905/67). Wollte man trotzdem darunter die Grundstücke verstehen, sofern sie von dem

einen und dem anderen Vertragsteil erworben werden, so würde sich ein unlösbarer Widerspruch zwischen den Bestimmungen der §§ 4 Abs 3 und 5 Abs 1 Z 2 GrEStG ergeben (so auch VwGH 16. 12. 1965, 501/64). Bereits aus dem Umstand, dass es sich um einen Tauschvertrag handelt, kann nur folgen, dass die Gegenleistung nach § 4 Abs 3 GrEStG zu ermitteln ist. Jede andere Ansicht würde zu einer unzulässigen - da aus dem Gesetz nicht ableitbaren - Bevorzugung der Teilung eines Grundstückes mit wertmäßiger Verschiebung gegenüber sonstigen Tauschverträgen führen.

Bei der Anwendung des § 3 Abs 2 GrEStG 1987 ist wie folgt vorzugehen:

a) Für jeden Teilungspartner ist der volle Betrag der Steuer zu berechnen.

Bemessungsgrundlage ist seine Gegenleistung, das ist der Wert (gemeine Wert bzw Verkehrswert, § 10 BewG) des Miteigentumsanteils, den er im Tauschwege hingibt, zuzüglich einer weiteren Leistung (§ 5 Abs 1 Z 2 und Abs 2 bzw 3 GrEStG), zu der er sich vertraglich verpflichtet (VwGH 16. 12. 1965, 501/64; 26. 3. 1981, 15/3502/78).

b) Für jeden der Teilungspartner ist der Wert seines Miteigentumsanteiles vor der Teilung dem Wert des Teilgrundstücks gegenüberzustellen, das er zu Alleineigentum erhält. Als Wert ist jeweils der gemeine Wert des Grundstücks anzusehen.

c) Da die Steuer nicht erhoben wird, soweit der Wert des Teilgrundstücks dem Bruchteil des Erwerbers am gesamten Grundstück entspricht, hat die Gegenüberstellung der Werte im Wege einer Verhältnisrechnung zu erfolgen. Die Aufstellung einer Proportion entspricht dem im GrESt-Recht geltenden Grundsatz der Aufteilung der Gesamtgegenleistung, wenn diese für Leistungen erbracht wird, die teils steuerpflichtig und teils steuerfrei sind (vgl bereits die Begründung zum GrEStG 1940, RFH 20. 7. 1926, II A 256/26; VwGH 26. 2. 1962, 986/61; 26. 2. 1962, 861/61).

Der Teil des vollen Steuerbetrags, der nach § 3 Abs 2 GrEStG nicht zu erheben ist (Kürzungsbetrag x) ergibt sich daher aus folgender Proportion:

$$\frac{x}{voller\ Steuerbetrag} = \frac{Wert\ des\ Miteigentumsbruchteils}{Wert\ des\ Teilgrundstücks\ (Alleineigentum)}$$

d) Die Steuer, die für die Teilung nach § 3 Abs 2 GrEStG festzusetzen ist, ergibt sich für jeden Teilungspartner aus dem auf ihn entfallenden vollen Steuerbetrag (nach a) nach Abzug des Kürzungsbetrages x (nach c). Eine GrESt ist demnach von jenen Teilungspartnern nicht zu entrichten, für die sich ein Kürzungsbetrag ergibt, der höher ist als der volle Steuerbetrag.

Die Begünstigung des § 3 Abs 2 GrEStG ist nur bei der Realteilung einer einzelnen wirtschaftlichen Einheit der Fläche nach anwendbar. Werden mehrere wirtschaftliche Einheiten in einem gemeinsamen Vertrag geteilt, so gilt § 3 Abs 2 GrEStG nicht (VwGH 25. 6. 1964, 680, 681/63 ua).

Sind Gegenstand der Auseinandersetzung mehrere wirtschaftliche Einheiten, so sind folgende Fälle möglich:

1. Jede der wirtschaftlichen Einheiten wird für sich flächenmäßig geteilt; in diesem Falle liegen mehrere selbständige Teilungsverträge vor, die jeder für sich die Begünstigung des § 3 Abs 2 GrEStG genießen; die Steuerpflicht ist für jedes Grundstück gesondert zu prüfen (BFH 5. 12. 1956, II 69/56, BStBl 1957 III 69).
2. Jeder der Mitberechtigten wird Alleineigentümer an einer wirtschaftlichen Einheit. Werden Grundstücke geteilt, die nicht einer, sondern mehreren wirtschaftlichen Einheiten zugehören, so ist das Rechtsgeschäft als Austausch von Miteigentumsanteilen voll steuerpflichtig (VwGH 25. 6. 1964, 680, 681/63).
3. Durch die Auseinandersetzung wird an einer wirtschaftlichen Einheit Alleineigentum geschaffen, die andere Einheit wird flächenmäßig geteilt (Fall des sog Teilungstausches, VwGH 17. 4. 1969, 905/67; 18. 3. 1971, 1599/1600/70).

Das Finanzamt hat die Grunderwerbsteuer nach diesen Grundsätzen berechnet. Das Finanzamt ist bei der Berechnung von der Gleichwertigkeit der Liegenschaften ausgegangen. Da der vom Finanzamt angenommene Wert der Grundstücke nicht bestritten wurde, war die Beschwerde daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin, wonach keine Möglichkeit bestehe, zu verlangen, dass das Lagefinanzamt feststellt, dass nur eine wirtschaftliche Einheit vorliegt, ist für das Bundesfinanzgericht aus folgenden Gründen nicht nachvollziehbar:

Mit Bescheid vom 16. Februar 2015 bzw 18. August 2016 hat das Finanzamt Feldkirch hinsichtlich der in EZ c eingetragenen Grundstücke Nachfeststellungsbescheide zum 1. Jänner 2014 an die Verlassenschaft nach i k erlassen.

Die Nachfeststellung ist ihrem Wesen nach eine nachträgliche Hauptfeststellung auf einen anderen Zeitpunkt als den Hauptfeststellungszeitpunkt. Es wäre daher der Beschwerdeführerin frei gestanden gegen diese Nachfeststellungsbescheide Beschwerde zu erheben und vorzubringen, dass es sich bei den in EZ c und in EZ e eingetragenen Grundstücken um eine wirtschaftliche Einheit handelt und dass daher die in EZ e eingetragenen Grundstücke mit den in EZ c eingetragenen Grundstücken als eine wirtschaftliche Einheit zu bewerten sind. Bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine wirtschaftliche Einheit der in EZ c und EZ e eingetragenen Grundstücke hätte das Finanzamt dieser Beschwerde stattgegeben. Da es sich beim Einheitswertfeststellungsbescheid um einen grundlagenähnlichen Bescheid iSd § 295 Abs 3 BAO handelt, wäre der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid abzuändern gewesen. Da aber die Beschwerdeführerin keine Beschwerde gegen die Nachfeststellungsbescheide erhoben hat, sind die Nachfeststellungsbescheide in Rechtskraft erwachsen und haben daher für das Grunderwerbsteuerverfahren hinsichtlich der Frage ob eine oder mehrere wirtschaftliche Einheiten vorliegen, Bindungswirkung.

Zudem wäre es der Beschwerdeführerin auch vor der Durchführung des Realteilungsvertrages freigestanden einen Fortschreibungsantrag (§ 193 BAO) an das Lagefinanzamt zu stellen. Fortschreibungen dienen der Berücksichtigung von Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse, die seit der letzten Feststellung eingetreten sind oder der Fehlerberichtigung, somit auch der Korrektur unrichtiger Sachverhaltsannahmen und rechtlicher Fehlbeurteilungen.

Der Antrag auf Fortschreibung kann gemäß § 193 Abs 2 zweiter Satz nur bis zum Ablauf des Kalenderjahres, auf dessen Beginn die neue Feststellung beantragt wird, oder bis zum Ablauf eines Monates, seitdem der bisherige Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist, gestellt werden.

Wenn die Beschwerdeführerin vor Errichtung des Realteilungsvertrages im Oktober 2014 einen Fortschreibungsantrag zum 1. Jänner 2014 gestellt hätte, hätte das Finanzamt bei Vorliegen nur einer wirtschaftlichen Einheit dem Antrag nachkommen müssen und einen Fortschreibungsbescheid erlassen müssen, nach dem nur eine wirtschaftliche Einheit vorliegt.

Es kann daher nicht erkannt werden, dass das jetzige System der Bindung an den Einheitswertbescheid, verfassungswidrig ist, zumal das jetzige System jederzeitige Änderungsmöglichkeiten eines allenfalls rechtswidrigen Einheitswertfeststellungsbescheides kennt.

Es war daher 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.

Es existiert zu allen im gegenständlichen Fall zu lösenden Fragen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Von dieser Rechtsprechung ist das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Fall nicht abgewichen, siehe hierzu die zitierten VwGH-Erkenntnisse, weshalb eine (ordentliche) Revision unzulässig ist.

