



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.H., inV., vertreten durch Dr. Richard Benda - Dr. Christoph Benda - Mag. Stefan Benda, Rechtsanwälte, 8010 Graz, Pestalozzistraße 3, vom 4. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 30. Oktober 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Realteilungsvertrag vom 18. September 2009 vereinbarten die Geschwister R.H. und B.H. (in der Folge auch Berufungswerber genannt) die ihnen je zur Hälfte gehörige Liegenschaft A., bestehend aus den Grundstücken 977/1 landwirtschaftlich genutzt, 977/2 landwirtschaftlich genutzt, 983/2 Baufläche (Gebäude), Baufläche (begrünt) mit dem Haus B.straße 10 und .244 Baufläche, einkommend im Grundbuch des Bezirksgerichtes C. nach dem Teilungsplan des D.I. M. vom 25. August 2008 in der Weise zu teilen, dass Frau R.H. die neuen Grundstücke 983/8 und 977/2 laut Teilungsplan künftighin in ihr Alleineigentum übernimmt, wogegen Frau B.H. zukünftig Alleineigentümerin der Grundstücke 983/2 sowie

977/1 laut Teilungsplan ist. Es überträgt sohin Frau B.H. das ihr zustehende Hälfteigentum an den Grundstücken 983/8 und 977/2 an Frau R.H. , während Frau R.H. ihr Hälfteigentum an den Grundstücken 983/2 und 977/1 an Frau B.H. überträgt. Die Grundstücke 977/1 und 983/2 mit dem Wohnhaus B.straße 10 weisen einen Liegenschaftswert von 165.510,00 € auf, wobei mit dem Wohnhaus ein Wohnrecht für Frau E.H. im Wert von 108.347,45 € verknüpft ist. Der Liegenschaftswert der Grundstücke 983/8 und 977/2 beträgt 46.048,00 €. Von Frau R.H. wird bei Vertragsunterzeichnung zusätzlich ein Betrag von 11.114,55 € an Frau B.H. bezahlt und bestätigt diese dessen Erhalt mit ihrer Unterschrift.

Das Finanzamt schrieb für diesen Rechtsvorgang mit Bescheiden vom 30. Oktober 2009 die Grunderwerbsteuer an die Vertragsparteien vor, wobei für Frau B.H. als Bemessungsgrundlage der Wert des hingegebenen Miteigentumsanteils in Höhe von 62.719,82 € und für Frau R.H. als Bemessungsgrundlage der Wert des hingegebenen Miteigentumsanteils zuzüglich der Ausgleichszahlung in der Gesamthöhe von 51.605,27 € herangezogen wurden.

Gegen diese Bescheide erhoben die Berufungswerber die Berufung mit der Begründung, dass mit dem Realteilungsvertrag das bestehende Miteigentum zwischen den Berufungswerbern aufgeteilt worden sei und kein – wie vom Finanzamt beurteilt – Tauschvertrag vorliege. Tatsächlich unterliege lediglich die Ausgleichszahlung der Steuer und nicht die Liegenschaftshälften selbst. Auch im Wohnungseigentum liege zuerst schlichtes Miteigentum entsprechend dem Nutzwertgutachten vor, der Wohnungseigentumsvertrag sei de facto nichts anderes als ein Realteilungsvertrag, durch den für die Miteigentumsanteile Ausschließlichkeit gegenüber den Miteigentümern begründet werde und werde dieser Vorgang nicht nochmals einer Verkehrsteuer unterzogen. Da die Berufungswerber bereits mit dem Kauf- und Leibrentenvertrag vom 3. Mai 1994 die darauf entfallende Grunderwerbsteuer entrichtet haben (wie bei einem Kaufvertrag einer Eigentumswohnung), dürfte eine weitere Grunderwerbsteuer nicht mehr anfallen. Wenn schon eine Bewertung zu erfolgen hätte, was ausdrücklich bestritten wird, müssten bei der Aufteilung zwischen den Berufungswerbern der dreifache Einheitswert zu Grunde gelegt werden. Mit der nunmehrigen Bewertung werde die bisherige Rechtsprechung, inhaltlich derer nur der Differenzbetrag zu versteuern wäre, verlassen.

Die Berufungen wurden vom Finanzamt ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Der unabhängige Finanzsenat hat in der Folge noch weitere Sachverhaltsermittlungen durchgeführt, die ergaben, dass die vertragsgegenständliche Liegenschaft EZ 410 GB 123 Pstätten bei Vberg aus zwei wirtschaftlichen Einheiten besteht. Unter EW-AZ 530-2-1410/0

sind die Grundstücke 983/2 ua als Einfamilienhaus und unter EW-AZ 530-2-2903/3 sind die Grundstücke 977/1 ua als unbebautes Grundstück bewertet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Bei der Teilung einer gemeinschaftlichen Sache nach § 841 ABGB (Realteilung) erhält jeder Teilhaber an Stelle seines Anteiles am Rechte einen Teil der bisher gemeinschaftlichen Sache zu alleinigem Rechte. Unter einer solchen Naturalteilung ist also die Zerlegung einer gemeinschaftlichen Sache in (körperliche) Teile von annähernd gleicher Beschaffenheit zu verstehen (vgl. OGH 18.1.1983, 4 Ob 510/82, EvBl 1983/89, VwGH 29.1.1996, 94/16/0039).

Da jeder der Teilhaber sein Anteilsrecht an jenen Sachteilen aufgibt, die dem anderen zugewiesen werden, ist die Teilung als Veräußerungsgeschäft anzusehen. Der Teilungsvertrag ist daher rechtlich dem Tauschvertrag iSd § 1045 ABGB gleichzusetzen (vgl. VwGH 29.1.1996, 94/16/0039 und VwGH 4.12.2003, 2003/16/0108).

Die Realteilung einer Liegenschaft kann aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen angesehen werden (vgl. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403 und VwGH 4.12.2003, 2003/16/0108).

Bei einem Tausch von Anteilen an Grundstücken liegen bei den jeweiligen Tauschpartnern jeweils zwei der Grunderwerbsteuer unterliegende Erwerbsvorgänge vor (VwGH 20.8.1996, 96/16/0133 und VwGH 30.4.1999, 99/16/0111, 0112).

Übertragen die Beteiligten wechselseitig die näher bezeichneten Liegenschaftsanteile, wobei für den einen Beteiligten eine Ausgleichszahlung vorgesehen ist, dann handelt es sich bei dieser Vereinbarung um einen Tauschvertrag (VwGH 29.1.1996, 95/16/0187, 0188).

War jeder Tauschwerber Hälfteigentümer des Tauschobjektes, ist Gegenstand des grunderwerbsteuerpflichtigen Liegenschaftsverkehrs nur die jeweils fremde Hälfte (VwGH 28.1.1993, 91/16/0114, 0115).

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

Wie schon aus dem klaren Wortlaut des § 3 Abs. 2 GrEStG ersichtlich ist, bezieht sich die Begünstigung auf die Teilung eines einzigen Grundstückes (VwGH 20.8.1996, 96/16/0133).

Die Begünstigung kommt nur für Fälle in Betracht, in denen eine einzige wirtschaftliche Einheit unter mehreren Miteigentümern der Fläche nach geteilt wird (vgl. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403 und VwGH 18.6.2002, 2001/16/0409).

Wenn dagegen mehrere wirtschaftliche Einheiten geteilt werden, kann nicht von einer Teilung des Grundstückes der Fläche nach, sondern nur von einer Vermögensauseinandersetzung schlechthin gesprochen werden (vgl. VwGH 25.6.1964, Slg. 3108/F, verstärkter Senat und VwGH 10.1.1974, 1583/72). § 3 Abs. 2 GrEStG kann also 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 (VwGH 30.11.1977, 2388/77 und VwGH 11.4.1991, 90/16/0089-0092).

Über die wirtschaftlichen Einheiten haben dabei die Lagefinanzämter in einer auch für Grunderwerbsteuerzwecke bindenden Weise abzusprechen (VwGH 20.8.1996, 96/16/0133 und VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403). Dabei ist der Einheitswert zum letzten dem Erwerb vorangehenden Feststellungszeitpunkt maßgebend (VwGH 9.7.1992, 91/16/0119, 0120 und VwGH 28.1.1993, 91/16/0114, 0115).

Die „Gegenleistung“ beim Tauschvertrag ist gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. Die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles ist beim Tausch von Grundstücken das von diesem Vertragsteil hingebene Grundstück. Beim Grundstückstausch ist nicht der Einheitswert, sondern der gemeine Wert (Verkehrswert) maßgebend, weil beim Grundstückstausch die Grunderwerbsteuer nicht vom Wert des den Gegenstand des Erwerbsvorganges bildenden Grundstückes, sondern vom Wert des als Gegenleistung hingebenen Grundstückes zu berechnen ist. Die Wertermittlung hat sich daher nach den Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 zu richten (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 39 zu § 4 GrEStG mit weiteren Judikaturverweisen).

Wenn beim Tausch von Grundstücken – etwa bei nicht gleichwertigen Grundstücken – eine zusätzliche Leistung eines Vertragsteiles (Tauschaufgabe) erbracht wird, so besteht, weil die Steuer nach § 4 Abs. 3 GrEStG vom Wert der Leistung des einen wie auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen ist, die Gegenleistung für den Erwerb des wertvolleren Grundstückes in der Hingabe des geringerwertigen Grundstückes zuzüglich der Leistung einer Tauschaufgabe. Die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des

geringerwertigen Grundstückes besteht in der Hingabe des wertvolleren Grundstückes, wobei aber ein bestimmter Anteil des wertvolleren Grundstückes auch für die Tauschaufgabe gegeben wird (VwGH 17.4.1962, 1582/60). Der Verkehrswert des höherwertigen Grundstückes ist daher nach dem Verhältnis zum Verkehrswert des geringerwertigen Grundstückes zur zusätzlichen Leistung zu teilen. Die Gegenleistung für das weniger wertvolle Grundstück verhält sich zum Wert des höherwertigen Grundstückes wie sich der Wert des geringerwertigen Grundstückes zur Summe aus dem Wert des geringerwertigen Grundstückes zuzüglich der zusätzlichen Leistung verhält.

Aus dem Ansatz dieser Proportion ist eine andere, für alle Tauschgeschäfte allgemein geltende Proportion abzuleiten:

Die Gegenleistung (= steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) für jeden Erwerb verhält sich zur Gesamtleistung des Erwerbers wie sich der Verkehrswert des erworbenen Grundstückes zur Gesamtleistung des Veräußerers verhält.

Diese Berechnungsart gilt auch dann, wenn (aus besonderen Gründen) der Erwerber des geringerwertigen Grundstückes eine Aufzahlung leistet (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 113 zu § 5 GrEStG).

Zum Vorbringen in der Berufung, dass im ggst. Fall von den Berufungswerbern bereits für den Vorerwerb die Grunderwerbsteuer bezahlt worden sei und dadurch für den Realteilungsvertrag – ähnlich wie beim Wohnungseigentumsvertrag – keine zusätzliche Grunderwerbsteuer anfallen dürfe, ist auszuführen, dass jeder Erwerbsvorgang grundsätzlich selbstständig die Grunderwerbsteuerpflicht auslöst (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer Rz 74 zu § 1 GrEStG). Es ist also zu prüfen wie viele Erwerbsvorgänge vorliegen. Im hier vorliegenden Fall sind sowohl der Vorerwerb der Berufungswerber im Jahr 1994 als auch die Aufteilung der Liegenschaft auf Grund des Realteilungsvertrages als selbständige Erwerbsvorgänge zu qualifizieren, da mehrere Übereignungsansprüche auf Grund der Rechtsträgerwechsel begründet wurden. Anders ist der Fall bei einem Vertrag über den Erwerb eines noch unbestimmten Anteils an einer Liegenschaft zum Zwecke der Begründung von Wohnungseigentum zu beurteilen. Dabei handelt es sich um einen als Punktation anzusehenden Interimsvertrag, der wie ein Kaufvertrag beurteilt werden muss. Ob nach Abschluss einer Punktation über denselben Gegenstand später noch ein Kaufvertrag errichtet wird, ist steuerlich gleichgültig, da die Steuerschuld für die Grunderwerbsteuer bereits entstanden ist (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer Rz 148 und 149 zu § 1 GrEStG).

Weiters besteht im hier zu beurteilenden Fall die vertragsgegenständliche Liegenschaft aus zwei wirtschaftlichen Einheiten. Damit kann bei deren Aufteilung die Begünstigung des

§ 3 Abs. 2 GrEStG – wie oben ausgeführt - nicht zum Tragen kommen. Nachdem die Teilung der Liegenschaft in höherwertigere und geringwertigere Grundstücke erfolgte und eine zusätzliche Leistung vereinbart wurde, ist die Berechnung der Bemessungsgrundlage nach der vorhin beschriebenen Proportionsrechnung durchzuführen:

Erwerb der Frau R.H. :

Verkehrswert der Grundstücke 983/2 und 977/1 mit Wohnhaus B.straße 10	165.510,00 €
abzüglich Wohnrecht für E.H.	<u>- 108.347,45 €</u>
	57.162,55 €
davon ½	28.581,28 €
zuzüglich zusätzliche Leistung	<u>+ 11.114,55 €</u>
Gesamtleistung der Erwerbberin	39.695,83 €
Verkehrswert der Grundstücke 983/8 und 977/2	46.048,00 €
davon ½ = Verkehrswert der erworbenen Grundstücke	23.024,00 €
Verkehrswert der Grundstücke 983/8 und 977/2	46.048 €
davon ½ = Gesamtleistung der Veräußerin	23.024,00 €

Bemessungsgrundlage : $39.695,83 \text{ €} = 23.024,00 \text{ €} : 23.024,00 \text{ €}$

Bemessungsgrundlage = 39.695,83 €

Berechnung der Grunderwerbsteuer:

$39.695,83 \text{ €} \times 3,5 \% = 1.389,35 \text{ €}$

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 27. Mai 2010