



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., K., vertreten durch Dr. Gerd Trenker, 2700 Wiener Neustadt, Hauptplatz 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 5. August 2008 ErfNr. xyz, StNr. 123 betreffend Antrag auf Berichtigung der Unbedenklichkeitsbescheinigung hinsichtlich der Bemessungsgrundlage Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 19. März 2008 wurde beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien ein Teilungsvertrag vom 22.2.2008 mit folgendem Inhalt angezeigt: Die Vertragsparteien A. C., B. C. und Bw. sind zu ideellen Anteilen Eigentümer der Liegenschaft EZ 89, GrSt. Nr. 2049 Grundbuch xxx mit der Fläche von 1967 m² und zwar B. C. zu ¼, A. C. zu ¼ und Bw. zu ½. Aus dieser Liegenschaft übernehmen je zur Hälfte B. und A. C. das neue Grundstück 2049/2 mit 977m² und Bw. das neue Grundstück 2049/1 mit 978 m². Die Vertragsparteien bewerten das jeweils in ihr Eigentum übernommene Grundstück gleich, sodass von keiner Seite eine Aufzahlung erfolgt.

Am 26. März 2008 ersuchte das Finanzamt die Parteien, die Verkehrswerte vor und nach der Teilung bekannt zu geben.

Am 7. April 2008 wurde mitgeteilt, dass das ganze Grundstück 2049 einen Wert von 100.000 Euro hat.

Das Finanzamt wendete auf diesen Erwerbsvorgang die Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG an und stellte mit 9. April 2008 die Unbedenklichkeitsbescheinigungen aus. Für A. C. und B. C. trug es in die Unbedenklichkeitsbescheinigung je einen Wert von 25.000 Euro ein. Mit Schreiben vom 21. Mai 2008 ersuchte der Parteienvertreter, die Bemessungsgrundlage auf den Unbedenklichkeitsbescheinigungen jeweils auf 12.500 Euro zu berichtigen. Das Finanzamt teilte ihm daraufhin am 9. Juni 2008 mit, dass der auf der Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgewiesene Wert der Wert sei, welcher der Grunderwerbsteuerbemessung ohne Berücksichtigung einer Steuerbefreiung zu Grunde zu legen sei. Die flächenmäßige Teilung eines im Miteigentum stehenden Grundstückes sei rechtlich als Tauschvertrag anzusehen. Beim Tausch sei der Verkehrswert des abgegebenen Grundstückes anzusetzen – somit ein Hälfteanteil am Gesamtverkehrswert von 100.000 Euro = 50.000 (je Tauschpartner 25.000 Euro). Es retournierte die beiden Unbedenklichkeitsbescheinigungen unverändert.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2008 wurde nochmals ersucht, die beiden Unbedenklichkeitsbescheinigungen richtig zu stellen:

„Frau.... [Die Berufungswerberin] war Hälfteigentümerin eines ganzen Grundstückes. Dieses wurde in der Mitte geteilt. Sie war weiterhin Hälfteigentümerin des neuen linken Grundstückes und Hälfteigentümerin des rechten Grundstückes. Vom rechten Grundstück hat sie ihren Hälfteanteil behalten. Vom linken Grundstück hat sie ihren Hälfteanteil (somit eine Hälfte einer Hälfte, somit insgesamt ¼ des gesamten Grundstückes) weitergegeben. Ein Viertel des gesamten Grundstückes hat eben einen Wert von 25.000 Euro. Diesen Hälfteanteil der linken Hälfte hat sie an zwei Personen gegeben und stellt diese Hingabe die Gegenleistung für den Erwerb des Hälfteanteiles an der rechten Grundstückshälfte dar. Ihre Gegenleistung beträgt daher pro Veräußerer lediglich 12.500 Euro.“

Mit weiterem Schreiben vom 18. Juli 2008 wurde ersucht, den Antrag auf UB-Berichtigung abzuweisen, damit die Möglichkeit bestünde, dagegen Berufung zu erheben.

Mit Bescheid vom 5. August 2008 wies das Finanzamt den Antrag auf UB-Berichtigung ab und begründete diesen Bescheid wie das Schreiben vom 9. Juni 2008.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Eingewendet wurde im Wesentlichen dasselbe wie im Schreiben vom 17. Juni 2008.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. September 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

„Mit Teilungsvertrag vom 22.2.2008 erfolgte die Teilung des Grundstückes EZ 89 KG x1. An dieser Liegenschaft mit dem Grundstück Nr. 2049 sind vor der Teilung Herr C. B. zu ¼ Anteil, Herr C. A. zu ¼ Anteil und Frau [Die Berufungswerberin] zu ½ Anteil Eigentümer. So oft das Eigentum eines Grundstückes mehreren Personen zukommt, besteht eine Miteigentumsgemeinschaft. Nach der Teilung übernehmen Herr A. C. und Herr B. C. das neue Grundstück 2049/2 und Frau Bw. das neue Grundstück 2049/1 in ihr Alleineigentum. Bei der Umwandlung von Miteigentum in Alleineigentum findet ein Tausch statt, da der Miteigentümer seinen ideellen Anteil an dem Grundstück aufgibt und dafür Alleineigentum an einer Teilfläche

erhält. Entsprechen die Teilgrundstücke wertmäßig den bisherigen Miteigentumsanteilen, so ist durch die Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG keine Grunderwerbsteuer zu entrichten. Das Finanzamt hat jedoch auf der Unbedenklichkeitsbescheinigung den Betrag anzugeben, von dem die Steuer zu erheben wäre, wenn keine Steuerfreiheit gegeben wäre. Gemäß § 4 Abs. 3 GrEStG ist die Steuer bei einem Tausch von der Tauschleistung zu berechnen. Die Tauschleistung ist der Wert des abgegebenen Grundstückes, somit der Wert des aufgegebenen ½ Miteigentumsanteiles (je Vertragspartner ¼ Miteigentumsanteil mit einem Verkehrswert von 25.000 Euro).“

Fristgerecht wurde der Vorlageantrag gestellt. Das Vorbringen wurde dahingehend ergänzt, dass das, was jemand habe und nicht hergäbe, sondern behalte, keine Gegenleistung darstellen könne. Deshalb sei es denkunmöglich, dass die Bw. ihren halben Miteigentumsanteil am ganzen Grundstück aufgegeben habe. Der der Berufungsvorentscheidung zugrunde liegende Gedanke könne daher in keinsten Weise nachvollzogen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 160 Abs. 1 BAO dürfen Eintragungen in das Grundbuch, denen Rechtsvorgänge über den Erwerb von Grundstücken zugrunde liegen, erst dann vorgenommen werden, wenn eine Bescheinigung des Finanzamtes vorliegt, dass der Eintragung hinsichtlich der Grunderwerbsteuer und der Erbschafts- und Schenkungssteuer Bedenken nicht entgegenstehen (Unbedenklichkeitsbescheinigung). Welcher Wert in der Unbedenklichkeitsbescheinigung mitzuteilen ist, ist dem Gerichtsgebührengesetz zu entnehmen. Dies deshalb, da die Eintragung in das Grundbuch der Gerichtsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz unterliegt, für deren Erhebung nicht das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern, sondern die jeweilige Justizverwaltungsbehörde (Gericht) zuständig ist. Gemäß TP 9 lit. b Z 1 GGG unterliegen Eintragungen (Einverleibungen) zum Erwerb des Eigentums und des Baurechtes der Gerichtsgebühr von 1 v.H. vom Werte des Rechtes. Um die Eintragungsgebühr in das Grundbuch berechnen zu können, enthält § 26 Abs. 1 GGG, BGBl. Nr. 501/1984 idF BGBl. I Nr. 131/2001, die Vorschriften zur Werteberechnung. Als Bemessungsgrundlage für die Eintragungsgebühr ist der Betrag heranzuziehen, der der Ermittlung der Grunderwerbsteuer zu Grunde zu legen wäre (VwGH vom 23.2.2006, Zl. 2005/16/0241, sowie *Stabentheiner*, Gerichtsgebühren⁸, E 5 bis 7 zu § 26 GGG), hiebei sind Steuerbegünstigungen nicht zu berücksichtigen. Wenn keine Selbstberechnung nach § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 vorgenommen wurde, hat das Finanzamt diesen Betrag (Bemessungsgrundlage) in der Unbedenklichkeitsbescheinigung anzugeben; dies gilt auch für den Fall, als die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer unterbleibt.

Gemäß § 26 Abs. 1, 4. Satz und Abs. 1a GGG hat das Finanzamt die in der Unbedenklichkeitsbescheinigung angegebene Bemessungsgrundlage zu berichtigen, wenn sich

ihre Unrichtigkeit im Zuge eines die Grunderwerbsteuer betreffenden abgabenbehördlichen Verfahrens herausstellt. Die Justizverwaltungsbehörden sind dann an die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer gebunden, wenn diese im abgabenbehördlichen Verfahren bescheidmäßig erfolgt ist, das kann auch eine Berufungsentscheidung sein (VwGH 24.1.2001, 2000/16/0051; 28.6.2007, 2007/16/0021).

Der Verwaltungsgerichtshof entschied am 15.11.1989, 89/16/0211 über die Zurückweisung eines Devolutionsantrages betreffend Berichtigung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung. Auch in dem Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt wurde ein Realteilungsvertrag abgeschlossen und die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG angewendet. In die Unbedenklichkeitsbescheinigung wurde der auf die Miteigentümerin entfallende wertmäßige Anteil eingetragen. Die Beschwerdeführerin begehrte die Herabsetzung der Bemessungsgrundlage und die Unbedenklichkeitsbescheinigung über bescheidmäßige Feststellung zu berichtigen. Nach sechs Monaten erhob die Bf. einen Devolutionsantrag, da das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern über den Antrag auf UB-Berichtigung nicht entschieden habe. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies den Devolutionsantrag als unzulässig zurück, da einer Unbedenklichkeitsbescheinigung kein Bescheidcharakter zukomme und daher der „Antrag auf Richtigstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung“ keine bescheidmäßige Erledigung nach sich ziehe. Der Verwaltungsgerichtshof wies die Beschwerde nach der damaligen Rechtslage als unbegründet ab.

§ 311 BAO wurde durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz BGBl. I 2002/97 neu gefasst.

Gemäß § 311 Abs. 1 BAO in der Fassung des AbgRmRefG 2002 sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über Anbringen (§ 85) der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. Nach dem bis dahin geltenden Wortlaut bestand die Entscheidungspflicht nur über „die in Abgabenvorschriften vorgesehenen Anbringen“.

Laut *Ritz*, Entscheidungspflicht, Devolutionsantrag, RdW 2002/583, hat dieser frühere Wortlaut die Ansicht vertretbar erscheinen lassen, die Ansicht setze voraus, dass in einer Abgabenvorschrift ausdrücklich ein Antragsrecht eingeräumt sei. Die erwähnte Neufassung des § 311 Abs. 1 BAO folgt der herrschenden Auffassung, wonach die Entscheidungspflicht (jedenfalls dann, wenn die Amtshandlung nicht im Ermessen liegt) auch dann besteht, wenn kein Antragsrecht explizit vorgesehen ist. Derartige Antragsrechte erweitern den Rechtsschutz.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt die Bw. richtigerweise darüber informiert, warum es an seiner Ansicht die Unbedenklichkeitsbescheinigung nicht zu berichtigen, festhält. (UFS 8.8.2007, RV/0266-S/07 und RV/0267-S/07 zur Erbschaftssteuer und Grunderwerbsteuer).

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit es sich auf ein inländisches Grundstück bezieht. Zu den anderen Rechtsgeschäften im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG gehört auch der Tauschvertrag (vgl. VwGH 30.4.1999, 99/16/0111, 0112). Der Tausch ist nach § 1045 ABGB ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird; er ist ein zweiseitig verbindlicher (entgeltlicher) formfreier Konsensualvertrag. Nach § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 ist bei einem Tausch Gegenleistung die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. Beim Grundstückstausch ist die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingeebene (vertauschte) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert zu bewerten ist (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 109 zu § 5 GrEStG).

Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, von diesen der Fläche nach geteilt, so wird die Steuer gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 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.

Bei einer Realteilung iSd § 841 ABGB erhält jeder Teilhaber an Stelle seines Anteiles am Rechte einen Teil der bisherigen gemeinschaftlichen Sache zu alleinigem Recht. 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. Die Realteilung einer Liegenschaft kann aus grunderwerbsteuerlicher Sicht als wechselseitiger Tausch von ideellen Miteigentumsanteilen angesehen werden. Die Realteilung stellt damit einen Erwerbsvorgang iS des Grunderwerbsteuergesetzes dar (siehe *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 197 zu § 1 GrEStG und die dort wiedergegebene VwGH-Rechtsprechung). Bemessungsgrundlage ist der gemeine Wert des hingeebenen ideellen Miteigentumsanteils, den der jeweilige Miteigentümer hingibt.

Wird ein Grundstück, das mehreren Miteigentümern gehört, der Fläche nach geteilt, so dass das Miteigentum aufgehoben wird und die ehemaligen Miteigentümer reales Eigentum an den aufgeteilten Flächen erwerben, so liegt grunderwerbsteuerlich ein Grundstückstausch vor, bei welchem jeder Miteigentümer seinen ideellen Miteigentumsanteil hingibt und dafür den realen Anteil in das Alleineigentum erhält. § 3 Abs.2 GrEStG sieht für die Umwandlung von

Miteigentum in Alleineigentum insoweit eine Befreiung vor, als aufgegebener Miteigentumsanteil und erhaltener realer Anteil deckungsgleich sind. Bemessungsgrundlage ist der gemeine Wert des hingegebenen ideellen Miteigentumsanteils, der auch für die Berechnung der Befreiung herangezogen wird. Nach Angabe der Bw. betrug der gemeine Wert des gesamten Grundstückes 100.000 Euro. Im vorliegenden Fall wurde das Grundstück von den drei Miteigentümern der Fläche nach geteilt, die aufgegeben ideellen Miteigentumsanteile entsprachen den erhaltenen realen Anteilen. Steuer wurde daher keine festgesetzt und das Finanzamt stellte die Unbedenklichkeitsbescheinigungen zur Eintragung des Eigentumsrechtes in das Grundbuch aus. Die Eintragung des Eigentumsrechtes in das Grundbuch unterliegt gemäß TP 9 lit. b Z 1 GGG der 1%igen Gerichtsgebühr, für deren Erhebung die Justizverwaltungsbehörden zuständig sind. In der Unbedenklichkeitsbescheinigung teilte daher das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer für die Berechnung der Eintragungsgebühr wie es § 26 GGG zwingend vorsieht, ohne Berücksichtigung der Steuerbefreiung mit. Im gegenständlichen Fall wären als Bemessungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer ohne Berücksichtigung der Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs.2 GrEStG für die Miteigentümer, die je $\frac{1}{4}$ ideellen Anteil am Grundstück hingegeben haben, je 25.000 Euro, und die Miteigentümer, die $\frac{1}{2}$ ideellen Anteil hingegeben haben 50.000 Euro und ist dieser Wert in der Unbedenklichkeitsbescheinigung mitzuteilen.

Aus all diesen Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Wien, am 18. Mai 2010