



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., inG., vertreten durch Lindner & Rock Rechtsanwälte OG, 8043 Graz, Mariatrosterstraße 87a, vom 20. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27. Mai 2011 betreffend Antrag auf Berichtigung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Vertrag über die Aufhebung von Wohnungseigentum sowie Realteilungsvertrag vom 16. Dezember 2008 und im Nachtrag vom 4. März 2010 vereinbarten Herr A, als Vertragspartner 1, und Herr B, Herr C, Herr Bw., Frau D, Herr E und Frau F, als Vertragspartner 2, das Wohnungseigentum hinsichtlich der EZ XY aufzulösen und die Liegenschaftsanteile real zu teilen, wonach sämtliche Vertragsteile schlichte Miteigentümer entsprechend der ihnen bisher eigentümlichen Anteile werden. Die Liegenschaft besteht aus 2 Wohnhäusern mit jeweils mehreren Wohnungen, wobei der Vertragspartner 1 Wohnungseigentümer sämtlicher Wohnungen im Haus Z 10 war und die Vertragspartner 2 Wohnungseigentümer der Wohnungen im Haus Z 8. Durch die Realteilung wird Vertragspartner 1 Alleineigentümer des Hauses Z 10 und die Vertragspartner 2 übernehmen das Haus Z 8 entsprechend ihren bisherigen Miteigentumsanteilen. Da die neu festzusetzenden Miteigentumsanteile den Miteigentumsanteilen vor Realteilung der

Liegenschaft entsprechen, war keine Ausgleichszahlung unter den Vertragsparteien vorzunehmen.

In der Eingabe vom 29. März 2010 teilte der Parteienvertreter dem Finanzamt mit, dass der Einheitswert der Gesamtliegenschaft 31.976,04 € betrage und sich unter Zugrundelegung des üblichen Hochrechnens ein Verkehrswert von 660.000,00 € ergebe. Bei der zu teilenden Liegenschaft handle es sich um eine wirtschaftliche Einheit, weshalb die Befreiung des [§ 3 Abs. 2 GrEStG 1987](#) zur Anwendung komme. Es werde um Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung ersucht.

Das Finanzamt führte für diesen Rechtsvorgang eine Verkehrswertschätzung durch, indem ein Durchschnittswert aus den Vorerwerben der Vertragsparteien 2 im Zeitraum 2000 bis 2006 berechnet wurde, wobei ein Verkehrswert für die Gesamtliegenschaft von gerundet 1.130.000,00 € ermittelt wurde, der dann auf die Miteigentumsanteile aufgeteilt wurde. Diese geschätzten Verkehrswerte entsprechend den jeweiligen Miteigentumsanteilen wurden dann in den Unbedenklichkeitsbescheinigungen als Bemessungsgrundlage für die Eintragungsgebühr gemäß [§ 26 Abs. 1 Gerichtsgebührengesetz](#) (GGG) angesetzt. Steuerbescheide wurden nicht erlassen, da das Finanzamt nach Abklärung der Sach- und Rechtslage zum Schluss kam, dass die Voraussetzungen für die Nichterhebung der Grunderwerbsteuer gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 vorliegen.

Am 19. November 2010 stellten sämtliche Vertragsparteien einen Antrag auf Berichtigung der Bemessungsgrundlage der Unbedenklichkeitsbescheinigung vom 29. April 2010 gemäß § 26 Abs. 1 Gerichtsgebührengesetz mit der Begründung, dass den Antragstellern ohne Zustellung eines Steuerbescheides die Unbedenklichkeitsbescheinigung zugemittelt worden sei, in welcher eine bescheidmäßig nicht bekämpfbare Bemessungsgrundlage enthalten sei, die eine indirekte Bindungswirkung des Grundbuchsgerichtes im Sinne des § 26 Abs. 1 GGG nach sich ziehe. Die Realteilung sei von den Liegenschaftseigentümern unentgeltlich durchgeführt worden und außerdem sei dem Finanzamt der Einheitswert bzw. der Verkehrswert der Gesamtliegenschaft mit Schreiben vom 29. März 2010 bekannt gegeben worden. Da die Voraussetzungen für die Grunderwerbsteuerbefreiung gegeben sei, werde beantragt, die Unbedenklichkeitsbescheinigung dahingehend zu berichtigen, dass die Bemessungsgrundlage für die Eintragungsgebühr mit „0“ festgesetzt werde; in eventu werde beantragt, dass ein dementsprechender Bescheid hinsichtlich der in der Unbedenklichkeitsbescheinigung angeführten Bemessungsgrundlage erlassen werde.

Mit Bescheiden vom 27. Mai 2011 wies das Finanzamt die Anträge auf Berichtigung der Wertangabe in den Unbedenklichkeitsbescheinigungen ab. In der Begründung der Bescheide wird u.a. ausgeführt, dass bei der Umwandlung von Miteigentum in Alleineigentum ein Tausch

statt finde, wobei der Miteigentümer seinen ideellen Anteil an dem Grundstück aufgibt und dafür Alleineigentum an einer Teilfläche erhält. Entsprechen die Teilgrundstücke wertmäßig den bisherigen Miteigentumsanteilen, so sei durch die Befreiung gemäß § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 keine Grunderwerbsteuer zu entrichten. Das Finanzamt habe jedoch auf der Unbedenklichkeitsbescheinigung den Betrag anzugeben, von dem die Steuer zu erheben wäre, wenn keine Steuerfreiheit gegeben wäre. Gemäß § 4 Abs. 3 GrEStG 1987 sei die Steuer bei einem Tausch von der Tauschleistung zu berechnen. Die Tauschleistung sei der Wert des abgegebenen Grundstückes, somit der Wert des aufgegebenen Miteigentumsanteiles. Gemäß § 10 BewG sei dies der gemeine Wert.

Um die Eintragungsgebühr in das Grundbuch berechnen zu können, enthalte § 26 Abs. 1 GGG die Vorschriften zur Werteberechnung. Als Bemessungsgrundlage für die Eintragungsgebühr sei der Betrag heranzuziehen der der Ermittlung der Grunderwerbsteuer zu Grund zu legen wäre (VwGH 23.2.2006, [2005/16/0241](#), sowie Stabentheiner, Gerichtsgebühren⁸, E 5 bis 7 zu § 26 GGG), hiebei seien Steuerbegünstigungen nicht zu berücksichtigen. Wenn keine Selbstberechnung nach § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 vorgenommen worden sei, habe das Finanzamt diesen Betrag (Bemessungsgrundlage) in der Unbedenklichkeitsbescheinigung anzugeben; dies gelte auch für den Fall, als die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer unterbleibt.

Gegen die Abweisungsbescheide erhoben sämtliche Vertragsparteien (in der Folge auch Berufungswerber genannt) Berufungen. Zusätzlich zur Begründung in den Anträgen auf Berichtigung der Bemessungsgrundlage der Unbedenklichkeitsbescheinigungen wurde vorgebracht, dass das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden über die Anträge der Berufungswerber tatsächlich nicht abgesprochen habe. Weiters habe die Behörde es unterlassen, über den im Zuge der Finanzamtsanzeige gestellten Antrag auf Ausstellung eines Null-Steuerbescheides samt Unbedenklichkeitsbescheinigung zu entscheiden. Nicht nachvollziehbar sei, dass die Behörde in die Unbedenklichkeitsbescheinigung eine Bemessungsgrundlage nach § 26 Abs. 1 GGG aufnimmt, die im Gegensatz zu einer nicht vorgeschriebenen Steuer steht. Im ggst Fall sei die Realteilung unentgeltlich gewesen, sohin ohne Wertausgleich, durchgeführt worden und seien sämtliche Vertragspartner durch die vorgenommene Realteilung in ihren Liegenschaftsrechten nicht eingeschränkt worden. Es könne auch aus der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht festgestellt werden, wie letztendlich die Behörde zur Festsetzung des sogenannten gemeinen Wertes nach Maßgabe der Bestimmungen des § 10 BewG gekommen ist. Ebenso könne nicht entnommen werden, wie die Behörde zur Festsetzung einer fiktiven Tauschleistung gemäß [§ 4 Abs. 3 GrEStG 1987](#) gelangt ist. Weiters sei die Justizverwaltungsbehörde von der vom Finanzamt vorgegebenen Bemessungsgrundlage ausgegangen, weil eine bescheidmäßige Vorschreibung der Steuer

angenommen worden sei bzw. angenommen werden musste, zumal die Bemessungsgrundlage festgeschrieben worden ist, ohne dass tatsächlich ein abgabenbehördlicher Bescheid mit Aufgliederung und Feststellung der Bemessungsgrundlage erlassen worden ist. Ebenso wäre die Behörde verhalten gewesen, bei der Bemessungsgrundlage auf den Umstand, dass eine Abgabenbefreiung vorliege, zumindest hinzuweisen.

Somit wird beantragt, dass die Unbedenklichkeitsbescheinigung dahingehend berichtigt wird, dass die Bemessungsgrundlage für die Eintragungsgebühr mit „0“ festgesetzt wird; in eventu dahingehend abgeändert wird, dass der Hinweis auf § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 aufgenommen wird;

in eventu wird beantragt, einen dementsprechenden Abgabenbescheid unter Berücksichtigung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 2 GrEStG 1987 auszustellen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

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 1,1 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](#)).

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 1987 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 hingegebenen ideellen Miteigentumsanteils, den der jeweilige Miteigentümer hingibt.

Wird ein Grundstück, das mehreren Wohnungseigentümern gehört, real geteilt, so dass das Wohnungseigentum aufgehoben wird und die ehemaligen Wohnungseigentümer reales Eigentum an der Liegenschaft erwerben, so liegt grunderwerbsteuerlich ein Grundstückstausch vor, bei welchem jeder Wohnungseigentümer 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 aufgegebenen 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. Im vorliegenden Fall wurde das Grundstück von den Wohnungseigentümern real geteilt, die aufgegebenen 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. In einem derartigen Fall unterbleibt die Vorschreibung der Steuer, in der BAO ist nämlich ein Rechtsanspruch des Abgabepflichtigen auf Ausstellung eines Abgabenbescheides, wenn es zu keiner Vorschreibung der Abgabe kommt, nicht vorgesehen; dies hat auch der Verwaltungsgerichtshof in einem Erkenntnis zur Familienbeihilfe, VwGH 30.6.1970, [1743/69](#), ausgesprochen.

Die Eintragung des Eigentumsrechtes in das Grundbuch unterliegt gemäß TP 9 lit. b Z 1 GGG der 1,1%igen Gerichtsgebühr, für deren Erhebung die Justizverwaltungsbehörden zuständig sind. In der Unbedenklichkeitsbescheinigung teilte daher das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Eintragungsgebühr wie es § 26 GGG zwingend vorsieht, ohne Berücksichtigung der Steuerbefreiung mit. Aus diesem Grund muss auch dem Eventualantrag, in der Unbedenklichkeitsbescheinigung möge die Bemessungsgrundlage für die Eintragungsgebühr auf „0“ gesetzt werden, der Erfolg versagt bleiben.

Die Angabe der Bemessungsgrundlage stellt eine bloße Mitteilung dar, es besteht grundsätzlich keine Bindung der Justizverwaltungsbehörden an die Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes, außer in den Fällen, in denen die Bemessungsgrundlage im abgabenbehördlichen (Rechtsmittel-)Verfahren bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. Ritz, BAO-Kommentar⁴, Rz 2 zu § 160 BAO mit Verweisen auf die VwGH-Judikatur). Im vorliegenden Fall kam es aber zu keiner bescheidmäßigen Festsetzung der Steuer.

Allerdings kann der Unabhängige Finanzsenat dem Eventualantrag, in der Unbedenklichkeitsbescheinigung einen Hinweis aufzunehmen, dass die Erwerbe gemäß

§ 3 Abs. 2 GrEStG 1987 befreit sind, entsprechen. Die jeweilige Bemessungsgrundlage bleibt unverändert, nur zur Klarstellung, dass für den ggst. Rechtsvorgang keine Grunderwerbsteuer vorgeschrieben wird und deshalb auch kein Steuerbescheid erlassen wurde, wird dieser Zusatz in die Unbedenklichkeitsbescheinigungen aufgenommen.

Da einem der gestellten Eventualanträge entsprochen werden konnte, war der Berufung spruchgemäß stattzugeben.

Beilage: Unbedenklichkeitsbescheinigung vom 11.12.2012

Graz, am 11. Dezember 2012