



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 20. November 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Grunderwerbsteuer mit 3,5 v. H. von € 10.000, sohin im Betrag von € 350, festgesetzt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung des Finanzamtes zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Im "Tauschvertrag" vom 6. Juli 2007 wird zunächst festgehalten, dass T ua. zu 5/626-Anteilen, diese verbunden mit Wohnungseigentum am Pkw-Abstellplatz AP 15, und A (= Berufungswerber, Bw) ua. zu 4/626-Anteilen, diese verbunden mit Wohnungseigentum am Abstellplatz AP 19, grundbücherliche Miteigentümer der Liegenschaft in EZ1 sind. Laut Punkt II. "Tauschobjekt und Tauschabrede" werden die beiden Abstellplätze AP 15 und 19 wechselseitig getauscht, wozu festgehalten wird, dass die wechselseitige Übergabe und Übernahme unentgeltlich erfolgt, *"da ursprünglich Herrn A ein PKW-Abstellplatz unmittelbar beim Hauseingang der Liegenschaft zugesagt wurde, im Zuge der Wohnungseigentumsbegründung Herrn A sodann aber ein anderer Abstellplatz zugewiesen wurde. Nachdem nunmehr die Vertragsteile diesen Fehler bemerkten, sind sie*

übereingekommen, Miteigentumsanteile samt jeweiligem Wohnungseigentum zu tauschen, wobei kein Entgelt bezahlt wird" (siehe Punkt II. 3.). Der erhöhte Einheitswert der Liegenschaft betrage gesamt € 73.300, der anteilig der Steuerbemessung zugrunde zu legen sei. Die jeweilige Übergabe und Übernahme erfolgt mit Vertragsunterfertigung.

Laut den dem Vertrag beigeschlossenen Lageplänen (Blgen. A und B) sind ua. die Autoabstellplätze AP 12 bis fortlaufend AP 18 unmittelbar beim Wohngebäude gelegen; die AP 19 bis fortlaufend AP 22 befinden sich ein Stück davon entfernt am Beginn der allgemeinen Zufahrt zum Wohngebäude.

Laut den eingereichten Abgabenerklärungen Gre 1 beträgt die jeweilige Gegenleistung der Tauschpartner € Null.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 20. November 2007, StrNr, ausgehend von der in Höhe von € 7.000 geschätzten Gegenleistung die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 245 vorgeschrieben und begründend ausgeführt, beim Tausch sei die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert des hingegebenen Grundstückes - zuzüglich einer allfällig geleisteten Aufzahlung - zu berechnen.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, die Eigentumsübertragung sei unentgeltlich erfolgt, da dem Bw schon bei Abschluss des Kaufvertrages der PKW-Abstellplatz unmittelbar beim Hauseingang, sohin der Abstellplatz AP 15, versprochen worden sei. Durch einen Fehler im Zuge der Wohnungseigentumsbegründung sei dem Bw jedoch ein falscher Abstellplatz zugewiesen worden, sodass ein Tausch notwendig geworden wäre. Im Vertrag sei festgehalten, dass die Übernahme und Übergabe unentgeltlich und lediglich aus dem Grund der Berichtigung eines Versehens im Zuge der Wohnungseigentumsbegründung erfolgt sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2007 wurde dahin begründet, der Vertrag sei ausdrücklich als "Tauschvertrag" und nicht etwa als "Vertragsberichtigung" etc. bezeichnet; aus dem Vertragsinhalt sei eine Fehlerberichtigung nicht "herauslesbar".

Im Vorlageantrag vom 12. Dezember 2007 wurde zunächst auf die widersprüchliche Begründung in den abweisenden Berufungsvorentscheidungen beider Vertragspartner bei selbem Sachverhalt hingewiesen, wonach bei T laut Finanzamt aus dem Vertragsinhalt die Absicht der Fehlerberichtigung zu entnehmen sei. Nach Ansicht des Bw gehe jedenfalls aus Punkt II. 3. eindeutig hervor, dass ein Fehler behoben werden sollte. Eine falsche Bezeichnung sei unmaßgeblich und keine Rechtsgrundlage für die Grunderwerbsteuervorschreibung, sodass die Begründung in den Berufungsvorentscheidungen nicht nur widersprüchlich sondern zudem unrichtig sei. Damit trotz bloßer Fehlerberichtigung aber auch eine grundbücherliche Änderung des Eigentumsrechtes rechtswirksam eintrete, habe hiefür

zivilrechtlich titulus und modus geschaffen werden müssen, wobei allein dem Vertragsinhalt, nicht aber der Vertragsbezeichnung, ausschlaggebende Bedeutung zukomme.

Vom UFS wurde Einsicht genommen in folgende Urkunden:

1. Kaufvertrag vom 13. September 2006, worin der Bw von T gesamt 47/626-Anteile an EZ1 um den Kaufpreis von € 126.800 erwirbt. Im Vertrag ist ua. noch festgehalten: T hat auf dieser Liegenschaft aufgrund der Baubescheide vom 30. März 2005 und 8. März 2006 ein Mehrparteienhaus samt PKW-Abstellplätzen errichtet; nach Vorliegen eines SV-Gutachtens wird Wohnungseigentum begründet werden (Punkt I. 2.). Im Zuge der Wohnungseigentumsbegründung wird der Bw das ausschließliche Nutzungsrecht an der Wohnung Top 5 sowie dem PKW-Abstellplatz **AP 19** erhalten (II.). Die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes erfolgt mit Vertragsunterfertigung und gänzlicher Kaufpreisentrichtung, dies binnen 14 Tagen nach Unterfertigung (V. 1. und IV. 2.). Laut Vertragspunkt VI. 2. hat der Käufer die Eigentumswohnung samt Zubehör besichtigt; eine Gewährleistung des Verkäufers für ein bestimmtes Flächenausmaß der Liegenschaft, der Eigentumswohnung und des Autoabstellplatzes, **oder eine sonstige bestimmte Beschaffenheit des Kaufobjektes wird ausdrücklich ausgeschlossen.** Die Vertragsteile halten fest, dass das gegenständliche Wohnhaus bereits fertiggestellt und bezugsfertig ist (Punkt VIII. 8.). Bei Übergabe der Einheiten wird von den Vertragsparteien gemeinsam ein Übergabeprotokoll verfasst. Will sich der Käufer auf Mängel berufen, müssen diese in das Protokoll aufgenommen werden, andernfalls ein diesbezügliches Recht als verschwiegen gilt (VIII. 10.).

2. Wohnungseigentumsvertrag vom 13. Dezember 2006, abgeschlossen zwischen T und den vier weiteren außerbücherlichen Miteigentümern, darunter der Bw zu 47/626-Anteilen: Lt. dortiger Parifizierung (Pkt. III.) wurde ua. der Nutzwert der Wohnung Top 5 zufolge der Nutzfläche mit 43, der Nutzwert des AP 19 mit 4 festgesetzt. Zu den Autoabstellplätzen ist festzuhalten, dass ausschließlich zu den AP 10 fortlaufend bis AP 18 sowie AP 23 ausdrücklich angemerkt ist "*bei Haus*" und zu diesen der Nutzwert mit 5, das sind je 40 % der Nutzfläche, bestimmt wurde, dagegen bei den sohin nicht "*beim Haus*" befindlichen Abstellplätzen AP 19 fortlaufend bis AP 21 mit 4, das sind nur 30 % der Nutzfläche (siehe Seite 6 des Wohnungseigentumsvertrages). Anschließend räumen sich die Vertragsparteien wechselseitig das Wohnungseigentum ein, ua. dem Bw das Wohnungseigentum an der Wohnung Top 5 und dem PKW-Abstellplatz AP 19, dementsprechend lt. abschließender Aufsandungserklärung auch die grundbücherliche Eintragung erfolgen soll. Der Wohnungseigentumsvertrag wurde von sämtlichen Eigentümern am 11. bzw. 13. Dezember 2006 unterfertigt; die Eintragung ins Grundbuch erfolgte am 18. Dezember 2006.

3. Kaufverträge der weiteren Erwerber:

Anhand der darin vereinbarten Kaufpreise ist zu ersehen, dass der Kaufpreis je Nutzwert zwischen rund € 1.800 und € 2.700 beträgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idGF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Grunderwerbsteuer ist ihrem Wesen nach als Verkehrsteuer zu verstehen, die grundsätzlich an jeden Übergang eines inländischen Grundstückes anknüpft (vgl. VwGH 28.1.1993, 92/16/0094) und den Grundstückswechsel als solchen erfaßt, ohne Rücksicht auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke. Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus (vgl. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402).

Zu den "anderen Rechtsgeschäften" iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG zählt auch der Tauschvertrag (vgl. dazu die bei *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II GrEStG 1987, unter Rz 195 zu § 1 angeführte zahlreiche Rechtsprechung des VwGH). Dieser ist nach § 1045 ABGB ein Vertrag, durch den eine Sache gegen eine andere überlassen wird. Die gegenseitige Übertragung von Liegenschaften ist jedenfalls als Tausch anzusehen. Bei einem Austausch von zwei Grundstücken liegen zwei grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge vor, da gemäß § 4 Abs. 3 GrEStG bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet (= reiner Grundstückstausch), die Steuer sowohl vom **Werte** der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen ist (VwGH 30.5.1994, 87/16/0093). Nach der geltenden VwGH-Judikatur stellt auch der Tausch von Miteigentumsanteilen verbunden mit Wohnungseigentum innerhalb derselben Liegenschaft selbst dann, wenn sich am jeweiligen Anteil am Grundstück durch den Vorgang nichts ändern sollte, keinen gesondert zu betrachtenden "Spezialfall" des Grundstückstausches dar, der etwa steuerfrei zu belassen wäre (siehe VwGH 30.4.1999, 99/16/0111, 0112; vgl. VwGH 18.6.2002, 2001/16/0409).

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer – allenfalls – zusätzlich vereinbarten Leistung. Die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" ist das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes **hingeebene** (vertauschte) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem **Verkehrswert** zu bewerten ist. Die Grunderwerbsteuer ist demnach beim Grundstückstausch vom gemeinen Wert (§ 10 Bewertungsgesetz) des für das erworbene Grundstück hingege-

benen Tauschgrundstückes zuzüglich einer allfälligen Tauschaufgabe (Aufzahlung) zu bemessen (vgl. VwGH 28.1.1993, 91/16/0114, 0115; VwGH 29.1.1996, 94/16/0039 u.v.a.). Beim Grundstückstausch ist für die Wertermittlung nicht der Einheitswert, sondern vielmehr der gemeine Wert (Verkehrswert) deshalb maßgebend, weil beim Grundstückstausch die Grunderwerbsteuer nicht vom Wert des den Gegenstand des Erwerbsvorganges bildenden Grundstückes, sondern vom Wert des als Gegenleistung hingegebenen Grundstückes zu berechnen ist. Die Wertermittlung hat sich demnach nach den Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 zu richten (siehe zu vor auch: *Fellner* aaO, Rz 37 ff. zu § 4, Rzn. 108 – 113 zu § 5). Die Gegenleistung ist somit regelmäßig mit dem gemeinen Wert nach § 10 BewG, keinesfalls aber mit dem festgestellten Einheitswert zu bewerten (vgl. VwGH 20.4.1977, 216/76 u.a.).

Abgesehen von der Bezeichnung des gegenständlichen Vertrages als "Tauschvertrag" liegt aber auch – worauf im Berufungsvorbringen als maßgebend verwiesen wird - nach dessen Inhalt, nämlich nach der unter Punkt II. vereinbarten wechselseitigen Übergabe und Übernahme von Liegenschaftsanteilen betreffend die Abstellplätze AP 15 und AP 19, ohne jeglichen Zweifel ein Tauschvertrag vor.

Wenn der Bw im Berufungsvorbringen auf die unter Punkt II. 3. vereinbarte Unentgeltlichkeit verweist und offenbar vermeint, es liege aufgründdessen kein grunderwerbsteuerpflichtiges Rechtsgeschäft vor, so übersieht er, dass - wie aus dem Obgesagten deutlich zu entnehmen – ein Grundstückstausch von vorneherein insofern immer einen "entgeltlichen" Rechtsvorgang darstellt, als das von den Vertragspartnern jeweils hingegabene Grundstück die Gegenleistung bildet. Wäre dagegen im Vertrag ein "Entgelt" in welcher Form auch immer bestimmt worden, so würde es sich hierbei um eine zusätzlich zu erbringende Gegenleistung (Aufzahlung) neben dem übergebenen Grundstück handeln.

Wesentliches Berufungsargument ist aber, dass es sich beim vorliegenden Vertrag um eine bloße "Berichtigung" eines im Zuge der Wohnungseigentumsbegründung unterlaufenen Fehlers dergestalt handle, dass dem Bw entgegen einer vormaligen Zusage anstelle eines PKW-Abstellplatzes beim Haus/Hauseingang fälschlich der AP 19 zugewiesen worden sei. Zwecks rechtswirksamer "Fehlerbehebung" sei eben eine Vertragserstellung (Schaffung von titulus und modus) unumgänglich gewesen. Nun mag es zwar, wie in der Berufung eingewendet, zutreffen, dass diese Umstände in Vertragspunkt II. 3. ausdrücklich festgehalten wurden und dort ua. noch ausgeführt wird: "*Nachdem nunmehr die Vertragsteile diesen Fehler bemerkten, sind sie übereingekommen, Miteigentumsanteile samt jeweiligem Wohnungseigentum zu tauschen*", was allerdings nach dem Dafürhalten des UFS nichts daran zu ändern vermag, dass diese Darstellung im tatsächlichen Sachverhalt keinerlei Deckung findet. Wie nämlich anhand der Einsichtnahme in den mit dem Bw am 13. September 2006 abge-

schlossenen Kaufvertrag sowie den am 13. Dezember 2006 errichteten Wohnungseigentumsvertrag (siehe eingangs) hervorgekommen ist, hat der Bw mit Kaufvertrag genau jene Miteigentumsanteile (= gesamt 47/626) verbunden mit der Zusage der Einräumung des ausschließlichen Nutzungsrechtes an der Wohnung Top 5 sowie dem Abstellplatz AP 19 erworben, welche sich anschließend im Zuge der Wohnungseigentumsbegründung laut Parifizierung exakt mit 43/626-el auf die Wohnung und mit 4/626-el auf den Abstellplatz verteilt haben. Festzuhalten ist, dass - entgegen dem Berufungsvorbringen - dem Bw also nicht der Abstellplatz 15 zugesagt wurde. Zudem war ja zu diesem Zeitpunkt die gesamte Wohnanlage bereits fertiggestellt und hatte der Bw die Wohnung samt Zubehör besichtigt; eine "bestimmte Beschaffenheit des Kaufobjektes" - wie etwa, dass sich der Abstellplatz "beim Haus" befinden müsse - war überdies ausdrücklich ausgeschlossen worden (siehe Kaufvertrag Punkt VI. 2.). Laut Parifizierung im Wohnungseigentumsvertrag wurde zu jenen Abstellplätzen (AP 10 bis 18 und AP 23), die ausdrücklich als "beim Haus" gelegen bezeichnet sind, ein höherer Nutzwert mit 5 festgesetzt. Unter Bedachtnahme darauf hätte der Bw, falls seine Angaben zutreffen würden und bei Abschluss des Kaufvertrages lediglich ein Irrtum hinsichtlich der Bezeichnung des Abstellplatzes unterlaufen wäre, dennoch von vorneherein wohl insgesamt 48/626-Miteigentumsanteile, hievon 5/626-Miteigentumsanteile auf den Abstellplatz "beim Haus" entfallend, erwerben müssen. Abgesehen davon war aber spätestens bei Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages im Dezember 2006 für die Vertragsteile offenkundig ersichtlich, dass der Abstellplatz AP 19 nicht "beim Haus" gelegen war und aus diesem Grund offensichtlich auch eine niedrigere Nutzwertfeststellung erfolgte. Dennoch erfolgte in diesem Zusammenhang keinerlei "Berichtigung", sondern wurde ua. dem Bw wie im Kaufvertrag vorgesehen das Wohnungseigentum an Top 5 sowie dem Abstellplatz AP 19 bei allseitiger Unterfertigung rechtswirksam eingeräumt und anschließend verbüchert. Wenn nun mehr als ein halbes Jahr später im Juli 2007 der gegenständliche Tauschvertrag abgeschlossen wird, so kann der UFS in Anbetracht obiger Umstände nicht befinden, dass es sich hierbei um die bloße "Berichtigung" eines "Fehlers" handeln würde, den die Vertragsteile laut Formulierung im Vertragspunkt II. 3. "nunmehr" sozusagen im Nachhinein bemerkt hätten. Nachdem erfahrungsgemäß bereits beim Kauf einer Liegenschaft bzw. Wohnung in Baupläne und Lagepläne Einsicht genommen wird, wie ausgeführt die Wohnanlage längst fertiggestellt und besichtigt war und spätestens bei Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages für die Vertragsparteien der Umstand, dass sich der Abstellplatz AP 19 eben nicht beim Haus befindet, offenkundig gewesen sein musste, kann ausgeschlossen werden, dass diesbezüglich ein Fehler oder Irrtum unterlaufen war. Bei gegenständlichem Tausch handelt es sich daher eindeutig um einen weiteren, selbständig der Grunderwerbsteuer unterliegenden

Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG.

Die Berufung ist daher dem Grunde nach abzuweisen.

Was nunmehr die Höhe der Bemessungsgrundlage anlangt, die vom Finanzamt im Betrag von € 7.000 schätzungsweise angenommen wurde, gilt zunächst festzuhalten, dass nach der VwGH-Judikatur (vgl. VwGH 26.3.1992, 90/16/0234; VwGH 17.2.1994, 93/16/0115 und 92/16/0152) auch die Schätzung (nach § 184 BAO) der Gegenleistung als eine Art ihrer Ermittlung im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG anzusehen bzw. zulässig ist. Aufgrund der Einsichtnahme in die mit den weiteren Wohnungseigentumserwerbern abgeschlossenen Kaufverträge (siehe eingangs) ist nunmehr hervorgekommen, dass sich die dortigen Kaufpreise umgelegt jeweils auf die Nutzwerte bzw. Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an den PKW-Abstellplätzen (= 4/626-Anteile oder 5/626-Anteile) in einer Bandbreite von rund € 9.000 bis € 11.000 bewegen. Nach Ansicht des UFS ist daher im Wege der Schätzung von einem durchschnittlichen Verkehrswert der PKW-Abstellplätze von je € 10.000 auszugehen. Die 3,5%ige Grunderwerbsteuer bemißt sich demnach unter Zugrundelegung der Gegenleistung in dieser Höhe im Betrag von **€ 350**.

Nach § 289 Abs. 2 BAO ist die Rechtsmittelbehörde berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid **nach jeder Richtung abzuändern**, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. März 2008