



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.B., Adresse, vertreten durch Notar.X, vom 18. Mai 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 2. Mai 2012 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Grunderwerbsteuer wird von einer Tauschleistung von 51.959,00 € mit 1.039,18 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

A.B. und seine damalige Ehegattin C.B. schlossen am 2. Jänner 2012 eine Vereinbarung gemäß § 55a Abs. 2 Ehegesetz mit folgendem, auszugsweise wiedergegebenem Inhalt:

„Zweitens:

Herr A.B. und Frau C.B. sind aufgrund des Schenkungsvertrages vom (.....) je zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft in EZ 1. Es handelt sich um die gemeinsame Ehewohnung.
Der Grundbuchsstand

Drittens:

Herr A.B. und Frau C.B. sind aufgrund des Kaufvertrages vom (.....) zu je 37/3046 Anteilen samt Wohnungseigentum an Top Z, Miteigentümer der Liegenschaft in EZ 2. Die Anteile sind jeweils gemäß § 12 Abs. 1

WEG 1985 (Paragraf zwölf Absatz eins des Wohnungseigentumsgesetzes 1975) zu einer Eigentümerpartnerschaft verbunden.

Der Grundbuchsstand

Viertens:

In Abgeltung aller allfällig bestehenden Ansprüche der Frau C.B., sei es aus dem Titel des Ehegattenunterhalts für die Vergangenheit, der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse, der Bereicherungsansprüche aus einer Lebensgemeinschaft vor der Ehe, der Mitwirkung im Erwerb des Ehegatten oder des Schadenersatzes, erbringt Herr A.B. folgende Leistungen an Frau C.B.:

1. Herr A.B. überträgt seinen 1/2 Anteil an der Liegenschaft in EZ 1 an Frau C.B. und diese übernimmt diesen 1/2 Anteil in ihr Eigentum, sodass sie aufgrund ihres bestehenden Miteigentums Alleineigentümerin der Liegenschaft in EZ 1 wird.
2. Herr A.B. ist aus der gemeinsamen Wohnung bereits ausgezogen. Der in der Wohnung befindliche Hausrat und die in der Ehwohnung befindlichen Einrichtungsgegenstände, ausgenommen die persönlichen Fahrnisse des Herrn A.B., gehen in das Alleineigentum von Frau C.B. über.
3. Herr A.B. verpflichtet sich, beginnend mit dem auf den Tag der Rechtskraft der Ehescheidung folgenden Monatsersten je einen Unterhaltsbetrag von monatlich € 400,-- (Euro vierhundert) an Frau C.B. zu bezahlen. Die Unterhaltsbeträge sind (....). Der Unterhaltsanspruch erlischt bei entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung der Liegenschaft in EZ 1 an eine andere Person, als die beiden leiblichen Kinder der Parteien. Dieser Unterhaltsanspruch erlischt weiters (....)

Fünftens:

In Abgeltung aller allfällig bestehenden Ansprüche des Herrn A.B., sei es aus dem Titel des Ehegattenunterhalts für die Vergangenheit, der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse, der Bereicherungsansprüche aus einer Lebensgemeinschaft vor der Ehe, der Mitwirkung im Erwerb des Ehegatten oder des Schadenersatzes, erbringt Frau C.B. folgende Leistungen an Herrn A.B.:

1. Frau C.B. überträgt ihre 37/3046 Anteile samt Wohnungseigentum an Top Z (BLN 60) an der Liegenschaft in EZ 2 an Herrn A.B. und dieser übernimmt die Liegenschaftsanteile in sein Eigentum, sodass er aufgrund seines bestehenden Miteigentums Alleineigentümer der 37 + 37, sohin insgesamt 74/3046 Anteilen samt Wohnungseigentum an Top Z an der Liegenschaft in EZ 2 wird.
2. Herr A.B. hat bereits sämtliche Guthaben bei Banken und Bausparkassen wie auch sämtliche Wertpapiere und Anleihen in sein Alleineigentum übernommen, eine diesbezügliche Einigung ist vor Abschluss der gegenständlichen Vereinbarung erfolgt. Es wird festgestellt, dass Frau C.B. gegenüber den kontoführenden Instituten und sonstigen Vertragspartnern bereits alle notwendigen Handlungen gesetzt hat, damit Herr A.B. alleiniger Inhaber bzw. Vertragspartner der Banken bzw. Bausparkassen wird.
3. Der erbl. Pkw der Marke Audi A 4 Baujahr 2008 (zweitausendacht), mit dem polizeilichen Kennzeichen NT verbleibt im Alleineigentum der Herrn A.B..
4. Festgestellt wird, dass Herr A.B. und Frau C.B. zur Finanzierung der Liegenschaft in EZ 1 ein Wohnbauförderungsdarlehen beim Land als Schuldner zur ungeteilten Hand aufgenommen haben. Frau C.B. übernimmt die offene Darlehensschuld beim Land Tirol bzw. der Hypo Tirol Bank AG, Konto Nr. (.....), mit einem derzeit aushaftenden Betrag von ca. € 21.000,-- (Euro einundzwanzigtausend), zur alleinigen Rückzahlung und verpflichtet sich Herrn A.B. für den Fall seiner Inanspruchnahme klag- und schadlos zu halten. Die Parteien
5. Herr A.B. verzichtet unwiderruflich auf jeglichen Unterhalt, dies auch für den Fall der unverschuldeten Not sowie bei geänderten Verhältnissen oder geänderter Rechtslage."

In den elektronisch eingereichten Abgabenerklärungen wurden für den Erwerb des A.B. die Bemessungsgrundlage mit 9.197,49 € (dreifache EW- Anteil der 27/3046-Liegenschaftsanteile EZ 2) und für den Erwerb der C.B. die Bemessungsgrundlage mit 44.257,74 € (dreifacher EW- Anteil der halben Liegenschaftsanteile EZ 1) ausgewiesen.

Mit Bescheid vom 2. Mai 2012 schrieb das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel dem A.B. ausgehend von der Tauschleistung in Höhe von 147.000,-- € (geschätzter Verkehrswert des von ihm hingegebenen halben Grundstücksanteils) Grunderwerbsteuer von 2.940,00 € vor mit der Begründung, beim Tauschvertrag sei die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert des (für das erworbene Grundstück) hingegebenen Tauschgrundstückes zuzüglich einer allfällig geleisteten Aufzahlung zu berechnen. Demgegenüber wurde (der Abgabenerklärung folgend) mit Bescheid vom 2. Mai 2012 für den Erwerb der C.B. die Steuer von einer „Tauschleistung“ in Höhe von 44.257,00 € festgesetzt.

Die von A.B. (im Folgenden: Bw) erhobene Berufung wendet sich gegen die angesetzte Tauschleistung von 147.000 € im Wesentlichen mit dem Vorbringen, dem Bescheid könne nicht entnommen werden, weshalb das Finanzamt entgegen der Abgabenerklärung nicht von einer Globalvereinbarung ausgehe, sondern von einem Tauschvertrag (wechselseitiger Grundstückstausch). Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 26.01.1989, 88/16/0107) sei in der Regel eine Gegenleistung nicht zu ermitteln, wenn die Aufteilungsvereinbarung im Sinne der §§ 81 ff EheG einen Globalcharakter aufweise. Im Einzelfall könne eine Gegenleistung dann ermittelt werden, wenn in Anbetracht des zwischen den Scheidungsparteien geschlossenen Vergleiches kein Zweifel daran bestehen könne, dass der Vermögensauseinandersetzung kein Globalcharakter zukomme, etwa weil die im Zuge der Ehescheidung übertragene Liegenschaft einziger der Aufteilung unterliegender Vermögenswert sei, oder aufgrund der übrigen Vergleichsbestimmungen zweifelsfrei feststehe, dass die fragliche – für die Steuerbemessung relevante „Gegenleistung“ - in einem ausschließlichen sachlichen Zusammenhang mit der Übertragung von Liegenschaftsvermögen stehe (VwGH 30.06.2005, 2005/16/0085). Eine derartige Gestaltung liege im Berufungsfall jedoch nicht vor, handle es sich doch bei den unter „Viertens“ und „Fünftens“ des in Frage stehenden Scheidungsvergleiches festgelegten Leistungen um eine Generalregelung der gesamten künftigen Lebensverhältnisse der ehemaligen Lebenspartner. Der Wortlaut der Vereinbarung zeige somit den diesem Scheidungsvergleich zukommenden Globalcharakter.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

„Den Inhalt des gegenständlichen Vertrages bildet der Austausch von Grundstücksanteilen (Vertragspunkt Fünftens: In Abgeltung aller allfällig bestehender Ansprüche wird ein Grundstücksanteil übergeben). Gegen die Bewertung der Tauschleistung wurden keine Einwendungen erhoben. Daher kann der Berufung kein Erfolg zukommen.“

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin replizierte er, dass die Begründung der Berufungsvorentscheidung in sich widersprüchlich sei, denn die Feststellung, dass ein Grundstücksanteil in Abgeltung aller bestehenden Ansprüche und aller allfälligen weiteren

Ansprüche übergeben werde, bedeute gerade nicht, dass es sich um einen Tausch von Grundstücken handle, sondern um eine pauschalierte Abgeltung für alle Ansprüche, die um weitere Streitigkeiten zwischen den Ehegatten zu vermeiden, nicht im Detail angeführt worden seien. Aus der Berufungsvorentscheidung sei wiederum nicht erkennbar, aus welchen Gründen die Grunderwerbsteuer für C.B. richtigerweise ausgehend vom dreifachen Einheitswert festgesetzt worden sei, für A.B. jedoch eine Bemessungsgrundlage weit über dem dreifachen Einheitswert angesetzt worden sei. Weder sei erkennbar wieso ein und derselbe Rechtsvorgang hinsichtlich der beiden Steuerpflichtigen rechtlich unterschiedlich beurteilt werde, noch ergebe sich irgendein Anhaltspunkt woraus sich die Bemessungsgrundlage in Höhe von 147.000 € ergeben könnte. Die Höhe der Bemessungsgrundlage werde in jedem Fall bestritten. Für die 37+ 37/3046 Anteile an der Liegenschaft in EZ 2 (Eigentumswohnung) sei gemäß Kaufvertrag vom 23.02.1999 umgerechnet ein Kaufpreis in Höhe von 154.000 € (ho. Anmerkung: lt. vorgelegtem Kaufvertrag beträgt der Kaufpreis jedoch 1.055.555 S = 76.710 €) bezahlt worden, auf den vergleichsgegenständlichen Hälfteanteil würde somit ein Kaufpreis in Höhe von 77.000 € (ho. Anmerkung: 38.355 €) entfallen.

Mit ho. Vorhalt vom 9. April 2013 wurde dem Bw. die vom Finanzamt vorgenommene Ermittlung der angesetzten Tauschleistung von 147.000 € (= halber Einheitswert vervielfacht um den Faktor 10) erstmals bekannt gegeben. Anlässlich der Stellungnahme dazu wurde unter Vorlage zweckdienlicher Unterlagen zum einen der im Vorlageantrag falsch mit 154.000 € angegebene Kaufpreis für die Eigentumswohnung auf 1.055.555 S richtiggestellt, zum anderen die vom Bw. übernommenen Ersparnisse und der Wert des Autos angeführt und damit implizit nachgewiesen, wie viel von der Tauschleistung des Bw. nach den Vorstellungen der Vertragsparteien als Entgelt auf seinen Grundstückserwerb entfallen ist. Diese Vorhaltbeantwortung wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und blieb in der Folge unwidersprochen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im Berufungsfall die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer. Während das Finanzamt von einem Grundstückstausch und von einer ermittelbaren Gegenleistung ausging, wird in der Berufung im Wesentlichen die Ansicht vertreten, infolge des „Globalcharakters“ des vereinbarten Scheidungsvergleiches sei eine Gegenleistung nicht zu ermitteln, weshalb die Steuer vom (dreifachen Einheits)Wertanteil des Grundstückes zu berechnen sei. Alternativ wird im Vorlageantrag auch die betragsmäßige Angemessenheit der angesetzten Tauschleistung von 147.000 € als solche bekämpft.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Während die Berechnung der Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zum Besteuerungsgrundsatz erhoben ist (vgl. z.B. VwGH 07.03.1991, 90/16/0021), ist die Steuer nur in den taxativ aufgezählten Fällen des § 4 Abs. 2 GrEStG vom Wert des Grundstückes, also vom (dreifachen) Einheitswert zu berechnen.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist. Ergeben sich bei einer vereinbarten Gesamtgegenleistung Schwierigkeiten bei der Ermittlung der auf den Grundstückserwerb allein entfallenden Bemessungsgrundlage, so ist diese nach § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Erst wenn eine Schätzung durch die Vielschichtigkeit des Rechtsgeschäftes oder eine Trennung oder Aufschlüsselung der auf die einzelnen Leistungen entfallenden Gegenleistungen unmöglich ist, kann (wegen Nichtermittelbarkeit der Gegenleistung) die Steuer vom Einheitswert des Grundstückes erhoben werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mit dem Erkenntnis vom 07.10.1993, Zl. 92/16/0149, richtungsweisend entschieden, dass auch bei Scheidungsvergleichen, die üblicherweise „Global-„ oder „Pauschalcharakter“ haben, Gegenleistungen für grunderwerbsteuerpflichtige Transaktionen ermittelt werden können (siehe auch VwGH 29.01.1996, 95/16/0187, 0188, VwGH 30.04.1999, 98/16/0241, VwGH 07.08.2003, 2000/16/0591 und VwGH 25.10.2006, 2006/16/0018).

Die Scheidungsvereinbarung vom 2. Jänner 2012 gliedert sich in mehrere Punkte. In den Punkten „Zweitens“ und „Drittens“ werden die zum ehelichen Gebrauchsvermögen zählenden Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile mit den jeweiligen Eigentumsverhältnissen angeführt. Nach Punkt „Viertens“ Z 1 wird eine Übertragung des Hälfteanteils an der Liegenschaft 1, auf der sich die Ehewohnung befindet, vom Bw. an die Ehegattin und nach Punkt „Fünftens“ Z 1 die Übertragung des 37/3046 Miteigentumsanteils an der Liegenschaft 2, mit dem untrennbar Wohnungseigentum verbunden ist, von der Ehegattin an den Bw. vorgenommen. Wurden mit diesem Scheidungsvergleich bezogen auf die darin angeführten, zum ehelichen Gebrauchsvermögen zählenden beiden Liegenschaften Übertragungen in der Weise vereinbart, dass durch die wechselseitige Übertragung der jeweiligen ideellen Miteigentumsanteile die geschiedene Ehegattin Alleineigentümerin der bebauten Liegenschaft in EZ 1 und der Bw. Alleineigentümer der Eigentumswohnung Top Z in EZ 2 wurden, dann liegt in einem solchen Austausch von ideellen Miteigentumsanteilen an verschiedenen wirtschaftlichen Einheiten ein Tauschvorgang. An Sachverhalt ist schlüssig davon auszugehen, dass diese Vertragspunkte jedenfalls den Tausch von Liegenschaftsanteilen enthalten (siehe nochmals VwGH 25.10.2006, 2006/16/0018). Gegen den eingewendeten „Globalcharakter“ ist

ins Treffen zu führen, dass durch die in den Punkten „Viertens“ und „Fünftens“ angeführte Wortfolge „in Abgeltung aller allfällig bestehender Ansprüche“ in keiner Weise das grundsätzliche rechtliche Bestehen und die jeweilige Höhe solcher Ansprüche konkretisiert wurden. Es ist aber wohl schlichtweg auszuschließen, dass bei einer zu treffenden Aufteilungsvereinbarung solche gegenseitig bestehende vermögensrechtliche Ansprüche nicht nachvollziehbar festgehalten werden, um dadurch einen gesicherten Anhaltspunkt für die Aufteilungsregelung zu erhalten. Das Unterlassen der betragsmäßigen Anführung der jeweils konkret bestehenden Ansprüche lässt erkennen, dass derartige Ansprüche (mit Ausnahme des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse) bei der in Frage stehenden Vermögensauseinandersetzung schlussendlich keine relevante Bedeutung zugekommen ist. Die Vertragsformulierung „in Abgeltung aller allfällig bestehenden Ansprüche (....)“ begründet keinen Globalcharakter solcherart, der im Berufungsfall eine Ermittlung der Gegenleistung für die darin enthaltenen Grundstückstransaktionen (Grundstückstausch) nicht zulässt.

Beim Grundstückstausch nach § 4 Abs. 3 GrEStG liegen zwei der Steuer unterliegende Erwerbsvorgänge vor, wobei unter Gegenleistung für das erworbene Grundstück jeweils das in Tausch gegebene Grundstück zu verstehen ist. Tauschgrundstücke, die für die im Tauschwege erworbenen Grundstücke hingegeben werden, sind daher nicht Gegenstand des Erwerbsvorganges, sondern Gegenleistung für den Erwerb (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer 1987, Rz 38 zu § 4 GrEStG und die dort referierte Rechtsprechung). Gegenstand der vorliegenden Berufung ist allein die Besteuerung des Grundstückserwerbes des Bw., weshalb das Argument, die Steuer betr. den Grundstückserwerb der Ehegattin sei erklärungskgemäß vom dreifachen Einheitswert berechnet worden, für den Standpunkt der Berufung letztlich nicht zu streiten vermag.

Nach § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung. Beim „Grundstückstausch“ ist die „Tauschleistung des anderen Vertragsteiles“ das vom Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingegebene (vertauschte) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem Verkehrswert (§ 10 BewG) zu bewerten ist (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer 1987, Rz 109 zu § 5 GrEStG und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

Nach dem eigenständigen Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG gehört zur Gegenleistung jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. So dürfen bei der Beantwortung der Frage, in

welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden. Im gegenständlichen Fall eines Grundstückstausches ist somit aufgrund der klaren und diesbezüglich keinen Zweifel offen lassenden Vertragslage bei der Ermittlung der Gegenleistung des Weiteren zu berücksichtigen, dass der Tauschleistung des Bw. (Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ 1) als wirtschaftliches Äquivalent neben der Übertragung der 37/3046 Anteile an der Liegenschaft in EZ 2 auch die Übernahme der ehelichen „Ersparnisse“ und des ehelichen PKWs gegenüberstand. Die je 37/3046- Miteigentumsanteile an der Liegenschaft verbunden mit Wohnungseigentum wurden von den Ehegatten um den Gesamtkaufpreis von 76.710 € (Kaufpreis lt. Kaufvertrag vom 23.02.1999: 1,055.555 S) angeschafft. Dieser Kaufpreis ist um die laut Immobilien- Preisindex für Innsbruck eingetretene Wertsteigerung zu valorisieren. Geht man des Weiteren von der durchaus den Lebenserfahrungen entsprechenden Sachverhaltsannahme aus, dass nach den Vorstellungen der Vertragsparteien mit gegenständlicher Scheidungsvereinbarung die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse in einem annähernd ausgeglichenen Wertverhältnis angestrebt wurde und erfolgen sollte, dann rechtfertigt dies die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass von der augenscheinlich wertvolleren Tauschleistung des Bw. (halber Verkehrswert der Liegenschaft EZ 1) ein dem valorisierten Verkehrswert der erhaltenen (halben) Eigentumswohnung (EZ 2) in etwa entsprechender Anteil auf seinen Grundstückserwerb entfiel, während der „Überling“ (Wertdifferenz der getauschten Liegenschaftsanteile) von ihm als Abgeltung für die Übernahme sämtlicher Bankguthaben/Wertpapiere/ Anleihen und des Autos an die geschiedene Ehegattin zu leisten war. Der Wert dieses vom Bw. übernommenen ehelichen Gebrauchsvermögens bzw. der ehelichen Ersparnisse wurde im Rahmen der Vorhaltbeantwortung durch konkrete Belege nachgewiesen und blieb vom Finanzamt unwidersprochen. Von der Tauschleistung des Bw. steht somit unstrittig ein Betrag von 51.959 € in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinem Grundstückserwerb und bildet jene ermittelbare Gegenleistung iSd Grunderwerbsteuergesetzes, die der Bw. im Rahmen der wechselseitigen Übertragung der Grundstücksanteile (= Grundstückstausch) als Entgelt für seinen Grundstückserwerb gewährt hat.

Im Ergebnis ist über die gegenständliche Berufung dahin abzusprechen, dass dem Grunde nach zu Recht infolge ermittelbarer Gegenleistung die Steuer nicht vom (erklärten) dreifachen Einheitswertanteil, sondern gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung (Tauschleistung) berechnet wurde. Den gegen die betragsmäßige Höhe der angesetzten Bemessungsgrundlage vorgebrachten Einwänden kommt hingegen deshalb Berechtigung zu, war doch bei gegebener Sachverhaltskonstellation auf Grund der allgemeinen

Begriffsbestimmung der Gegenleistung iSd. Grunderwerbsteuerrechtes unbedenklich davon auszugehen, dass von der insgesamt erbrachten Tauschleistung des Bw. nur jener Betrag von 51.959 € zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung gehört, der unbestrittenermaßen vom Bw. als Entgelt für seinen Erwerb der 37/3046 Anteile samt Wohnungseigentum an der Liegenschaft in EZ 2 geleistet wurde.

Spruchgemäß war daher der Berufung teilweise stattzugeben und von einer Tauschleistung von 51.959,00 € gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 GrEStG die 2 %-ige-Grunderwerbsteuer mit 1.039,18 € festzusetzen.

Innsbruck, am 10. Mai 2013