



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0278-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HH, XY, vertreten durch Mag. Silvia Pöttinger, Steuerberater, 4710 Grieskirchen, Rossmarkt 2, vom 21. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 24. November 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 18. Jänner 2006 haben HH (Facharzt für Innere Medizin) und MH vor dem Bezirksgericht W einen Scheidungsvergleich mit folgenden wesentlichen Regelungen geschlossen:

Punkte 1 bis 3: Obsorgerecht, Unterhalt und Besuchsrecht betreffend die beiden mj. Kinder

Punkt 4: HH verpflichtet sich, beginnend mit 1. November 2005 bis 31. Oktober 2020 wertgesichert, der MH einen monatlichen Unterhaltsbetrag von 600,00 € zu bezahlen.

Punkt 5: Die Ehewohnung EZ 176, GB S, steht im Hälfteeigentum der Ehegatten, sie soll in Zukunft der MH alleine zukommen. HH überträgt somit im Zuge der ehelichen Auseinandersetzung seine Liegenschaftshälfte an MH.

MH verpflichtet sich, die ob der Liegenschaft aushaltenden Pfandrechte (Wohnbauförderungsdarlehen, Bauspardarlehen, Kredite Sparkasse) in ihre alleinige Rückzahlungsverpflichtung zu nehmen und diesbezüglich HH schad- und klaglos zu halten.

Punkt 6: Festgehalten wird, dass der Antragsteller die Ehewohnung bereits geräumt an MH übergeben hat. Der Haustrat wurde bereits geteilt.

Punkt 7: HH ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 553, GB N, Diese verbleibt auch in Zukunft in seinem Alleineigentum. HH übernimmt die intabulierten Pfandrechte zu Gunsten der Allgemeinen Sparkasse OÖ Bank AG in seine alleinige Rückzahlungsverpflichtung und hält diesbezüglich die Antragstellerin, die für diesen Kredit gebürgt hat, vollkommen schad- und klaglos.

Punkt 8: MH ist Eigentümerin von 126/1000stel Anteilen der Liegenschaft EZ 2273, GB W, mit welchen das Wohnungseigentum an W Top 3 untrennbar verbunden ist. Im Zuge der ehelichen Auseinandersetzung überträgt MH ihr Eigentum an dieser Liegenschaft an HH. Die Liegenschaft stellt die Ordination des HH dar und verbleibt letzterer Eigentümer sämtlicher Einrichtungsgegenstände.

HH verpflichtet sich, sämtliche mit dieser Liegenschaft verbundene Kredite bei der Allgemeinen Sparkasse OÖ Bank AG in seine alleinige Rückzahlungsverpflichtung zu übernehmen und hält diesbezüglich MH vollkommen schad- und klaglos.

Punkt 9: Verweis auf das OÖ GVG

Punkt 10: Eheliche Ersparnisse sind keine vorhanden, die weiteren ehelichen Schulden (Kredite bei der Sparkasse NÖ, Kredit bei der Allgemeine Sparkasse OÖ Bank AG) übernimmt HH in seine alleinige Rückzahlungsverpflichtung und hält diesbezüglich MH vollkommen schad- und klaglos.

Punkt 11: HH verbleibt Alleineigentümer der PKW's Audi A6 Quattro sowie des Porsche; das Eigentum des PKW's Audi Cabrio hingegen geht in das Alleineigentum der MH über.

Punkt 12: Kostentragung; weiters halten die Parteien ausdrücklich fest, dass die vereinbarten Schuldenübernahmen keine Gegenleistung, sondern einen Spitzenausgleich im Sinne der Bestimmungen des § 94 Abs. 1 EheG darstellen.

Punkt 13: Mit diesem Vergleich sind sämtliche gegenseitigen Ansprüche aus der Ehe abgegolten und verglichen. Die Antragsteller verzichten auf weitere Antragstellung im Sinne der §§ 81 ff EheG. Soweit Bestandteile des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse in dieser Vereinbarung nicht einzeln bezeichnet wurden, verbleiben sie nach der Ehescheidung im Eigentum desjenigen, in dessen tatsächlicher Verfügungsgewalt sie sich derzeit befinden.

Das Finanzamt hat diesen Rechtsvorgang als Grundstückstausch qualifiziert und die Verkehrswerte der getauschten Liegenschaften unter Berücksichtigung der Angaben des HH und

tatsächlicher Kaufpreise geschätzt. Der Verkehrswert der (ganzen) Liegenschaft EZ 2273, GB W, hat demnach 230.000,00 € und der Verkehrswert des Hälftenanteiles an der Liegenschaft EZ 176, GB S, 130.000,00 € betragen. Aufgrund seiner Tauschleistung in Höhe von 130.000,00 € hat das Finanzamt mit Bescheid vom 24. November 2006 dem HH Grunderwerbsteuer (=GrESt) in Höhe von 2.600,00 € vorgeschrieben.

Dagegen hat HH, nunmehriger Berufungswerber, =Bw., rechtzeitig mit der Begründung berufen, im Scheidungsvergleich sei lediglich ein Spitzenausgleich im Sinne des § 94 EheG erfolgt, sodass eine Gegenleistung nicht zu ermitteln und daher die GrESt vom 3-fachen Einheitswert zu bemessen sei.

Nach abweislicher Berufungsvorentscheidung hat der Bw. sodann am 30. Jänner 2007 den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und diesen ergänzend ausgeführt: im gegenständlichen Fall handle es sich bei dem Scheidungsvergleich ganz eindeutig um eine Globalvereinbarung, da er auch Obsorge und Unterhalt der Kinder, sowie einen nicht unerheblichen Unterhalt der Gattin auf die Dauer von 14 Jahren regle. Darüber hinaus habe auch die Aufteilung dreier hochpreisiger PKW ihren Niederschlag gefunden, sodass im Scheidungsvergleich nicht bloß die Aufteilung der Liegenschaften geregelt worden sei, wie dies vom Finanzamt unter Berufung auf das Erkenntnis des VwGH vom 7. August 2003, 2000/16/0591, angenommen worden sei.

Über Vorhalt hat der Bw. weiters zu den im Scheidungsvergleich gemäß Punkt 10 von ihm übernommenen Krediten wie folgt Stellung genommen bzw. Unterlagen vorgelegt:

Bei dem Kredit 10.86.909, Sparkasse M, handle es sich um einen gemeinsamen Kredit betreffend ehelicher Schulden, welcher nicht in seinem Betriebsvermögen aufscheine (Stand rd. 75.000,00 €).

Kredit 0007-130594, Sparkasse M, für Investitionen im Rahmen der Praxiseröffnung Umschuldung auf Allgemeine Sparkasse OÖ Bank AG, KtoNr. 00007-396014, Stand zum Stichtag rd. 105.000,00 €.

Kredit 10000-050012, Allgemeine Sparkasse OÖ Bank AG, für Betriebsmittelfinanzierung, Stand zum Stichtag rd. 45.000,00 €.

Der PKW Audi Cabrio, Baujahr 1993, sei mit einem Wert von 7.000,00 € anzusetzen.

Darüber hinaus hat MH telefonisch ergänzend darüber Auskunft gegeben, dass der PKW Audi A6 Quattro (rd. drei Jahre alt) Teil des Betriebsvermögens des HH gewesen ist und der PKW Porsche alleiniges Fahrzeug des Ehegatten und von diesem geleast gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen Rechtsvorgänge über inländische Grundstücke, welche den Anspruch auf Übereignung begründen, der GrESt.

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

Nach der Ausnahmeregelung des Abs. 2 Zif. 1 dieser Bestimmung ist die Steuer jedoch vom Wert des Grundstückes (dreifacher Einheitswert) zu berechnen, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist.

Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Werte der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen (§ 4 Abs. 3 GrEStG).

Im § 5 Abs. 1 Zif 2 GrEStG ist der Umfang der Gegenleistung beim Tauschvorgang weiters in der Weise definiert, dass Gegenleistung die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung ist.

Beim Grundstückstausch ist die Tauschleistung in Form des vom Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingegebenen Grundstückes als Gegenleistung mit dem gemeinen Wert nach § 10 BewG bzw. dem Verkehrswert zu bewerten. Für die Wertermittlung ist nicht der Einheitswert, sondern der gemeine Wert maßgebend, weil beim Grundstückstausch die GrESt nicht vom Wert des den Gegenstand des Erwerbsvorganges bildenden Grundstückes, sondern vom Wert des als Gegenleistung hingegebenen Grundstückes zu berechnen ist. Daneben zählen auch zusätzliche Leistungen, die in Barbeträgen oder Schuldübernahmen bestehen können, zur Gegenleistung.

Nach § 7 Zif. 2 GrEStG beträgt die Steuer beim Erwerb von Grundstücken durch einen Ehegatten von dem anderen Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigkeit der Ehe 2 v H.

Unzweifelhaft wurde mit dem gegenständlichen Scheidungsvergleich für jeden Vertragsteil der Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, sodass jedenfalls zwei steuerpflichtige Rechtsvorgänge vorliegen.

Zu der im gegenständlichen Fall zu lösenden Streitfrage, ob für die vereinbarten Übertragungen von Liegenschaften eine Gegenleistung ermittelbar ist oder nicht, hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in zahlreichen Erkenntnissen bereits ausgesprochen, dass beim Erwerb im Zuge der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse im Falle der Scheidung wegen des üblichen Globalcharakters derartiger Vereinbarungen in der

Regel eine Gegenleistung nicht zu ermitteln ist. Diese Grundsatzaussage schließe jedoch nicht aus, dass im konkreten Einzelfall auch betreffend die in einem sogenannten Scheidungsvergleich vorgenommenen grunderwerbsteuerpflichtigen Transaktionen Gegenleistungen vorhanden und zu ermitteln seien und damit diese Gegenleistung und nicht die Einheitswerte der Liegenschaftsanteile die Bemessungsgrundlage für die GrEST bilde.

In seinem Erkenntnis vom 7. August 2003, 2000/16/0591, hat der VwGH hiezu im Wesentlichen ausgeführt:

Ein Tausch ist gemäß § 1045 ABGB ein Vertrag, wodurch eine Sache gegen eine andere überlassen wird. Wenn sich die Bf. bei der beschwerdegegenständlichen Aufteilung auf einen Rechtsvorgang sui generis berufe, wonach kein Tausch vorliege und deshalb die Steuer vom Einheitswert zu berechnen sei, so verweist der VwGH auf die Erkenntnisse vom 7. Oktober 1993, 92/16/0149, und vom 30. April 1999, 98/16/0241. Demnach kann im konkreten Einzelfall auch bei Scheidungsvergleichen hinsichtlich der vorgenommenen Grundstückstransaktionen sehr wohl eine Gegenleistung ermittelbar sein, wenn eine bestimmte Leistung nur als Gegenleistung für die Übertragung einer Liegenschaft gedacht ist. Gut vergleichbar sei auch der dem Erkenntnis vom 29. Jänner 1996, 95/16/0187, zugrunde liegende Fall, bei dem sich die Partner des Scheidungsvergleiches wechselseitig Liegenschaftsanteile übertragen und eine Darlehensübernahme bzw. Ausgleichszahlung vereinbart haben. Der VwGH ist dabei von einem Tauschvertrag ausgegangen, wobei die jeweiligen Tauschleistungen eindeutig bezeichnet waren. Der Wert der Gegenleistung war ohne weiteres ermittelbar. In derartigen Fällen handle es sich nicht – wie eingewendet - um eine Globalvereinbarung, weil die vermögensrechtliche Seite des Vergleiches nur die gegenständlichen Grundstücksübertragungen sowie die Ausgleichszahlung betrifft. Anderes Vermögen ist nicht Gegenstand der Scheidungsfolgenvereinbarung.

Lt. VwGH ist daher **ausschließlich die vermögensmäßige Auseinandersetzung** im Vergleich zu betrachten. Aus einem Vergleich wird aber jeder Teil berechtigt und verpflichtet, sodass aus den gegenseitigen Vermögenstransfers jedenfalls Leistung und Gegenleistung entspringen.

Auf Basis dieser VwGH-Judikatur sieht auch der UFS in ähnlichen Fällen (vgl. insbesondere RV/0312-I/05) die Voraussetzungen für die Ermittlung der GrEST nach der Gegenleistung als gegeben an:

Umfasst die vermögensrechtliche Seite des Vergleiches (nach Wortlaut und Systematik) ausschließlich Liegenschaften als wesentlichsten Teil des ehelichen Gebrauchsvermögens ist diese wechselseitige Übertragung von Liegenschaften – auf Grund unmittelbarer Verknüpfung der gegenseitigen Leistungen im Scheidungsvergleich – als Tausch anzusehen.

Im gegenständlichen Fall hat das positive eheliche Vermögen, über das im Vergleich verfügt wurde, im Wesentlichen ebenfalls nur die beiden getauschten Liegenschaften (gemäß Punkte 5 und 8 des Scheidungsvergleiches) umfasst.

Die Punkte 1 bis 4 behandeln familienrechtliche Vereinbarungen bzw. den Ehegattenunterhalt. Der Haustrat war lt. Punkt 6 des Vergleiches bereits geteilt. Und im Punkt 7 kommt es zu keinem Vermögenstransfer. Punkt 9 verweist lediglich auf die Strafbestimmungen des OÖ Grundverkehrsgesetzes und gemäß Punkt 10 waren keine ehelichen Ersparnisse vorhanden. Der Regelung hinsichtlich der Übertragung des Eigentums am PKW Audi Cabrio (Wert lt. Bw. 7.000,00 €) an die Gattin in Punkt 11 des Scheidungsvergleiches kann im Verhältnis zu den Liegenschaften in diesem Zusammenhang nur untergeordnete Bedeutung zugemessen werden. Die beiden restlichen PKW waren im alleinigen Gebrauch des Bw. bzw. in seinem Betriebsvermögen und sind in seinem Eigentum verblieben. Punkt 12 regelt die Kostentragung und gemäß Punkt 13 verbleiben sonstige Vermögensgegenstände im Eigentum des jeweiligen Verfügungsberechtigten.

Die vermögensrechtliche Seite des vom Bw. eingegangenen Scheidungsvergleiches erschöpft sich damit im Wesentlichen tatsächlich in der Transferierung zweier Liegenschaften.

Wenn auch im gegenständlichen Fall textlich eine Verknüpfung der beiden Tauschleistungen vermieden wurde, so reduziert sich inhaltlich der Vergleich im Kern dennoch auf die Übertragung des Hälftenanteiles an der Ehewohnung einerseits gegen die Ordinationsräumlichkeit andererseits und die Schuldentragung.

Man wird aber annehmen können, dass in einem solchen Fall, in dem der jeweilige Leistungsgegenstand ein Grundstück ist, der Wille der Parteien auf Sachaustausch gerichtet ist (siehe auch Rummel, Anmerkung zu § 1055 ABGB). Da die gegenseitigen Leistungspflichten überdies über den Weg des Scheidungsvergleiches voneinander abhängig sind und wohl die eine Leistung ohne die andere nicht erfolgen sollte, richtet sich im Ergebnis der Parteiwille auf einen wechselseitigen Leistungsaustausch und ist daher die eine Liegenschaftshälfte sehr wohl als Gegenleistung für die Übertragung der anderen Liegenschaft gedacht gewesen. Es kann somit angenommen werden, dass ein Tauschvertrag iSd. Bestimmungen nach § 1045 ABGB und § 4 Abs. 3 GrEStG vorliegt.

Soweit der Bw. vermeint, mit dem Scheidungsvergleich sei eine Globalvereinbarung getroffen worden, in deren Rahmen nicht bloß ein Austausch von Grundstücken vereinbart worden sei, sondern ein Spitzenausgleich aller Aktiva und Passiva, ist ihm entgegenzuhalten:

Der VwGH geht unzweifelhaft davon aus, dass auch bei Scheidungsvergleichen, die üblicherweise Global- oder Pauschalcharakter haben, Gegenleistungen für grunderwerbsteuer-

pflichtige Transaktionen ermittelt werden können. Entgegen dem Dafürhalten des Bw. ist aber für die hier zu lösende Frage, ob für den konkreten, der GrEST unterliegenden Erwerb der Liegenschaft in W, welche die Ordination des Bw. beinhaltet, eine Gegenleistung vorhanden ist, nach der Rechtsansicht des VwGH, wie bereits oben ausgeführt, ausschließlich die vermögensmäßige Auseinandersetzung zu betrachten. In diesem Sinn hat der Bw. eindeutig zumindest die Hingabe der halben Ehewohnung als Gegenleistung versprochen. Darüber hinaus ergibt sich aus dem Vergleich kein Anhaltspunkt, dass etwa der Unterhaltsanspruch der Gattin mit der Vermögensaufteilung in der Weise verknüpft war, dass er als Gegenleistung zu erbringen gewesen wäre. Hinsichtlich der Aufteilung der Schulden gilt es zu bedenken, dass der überwiegende Teil der Verbindlichkeiten eigene berufliche Schulden des Bw. waren, welche nicht der Aufteilung unterliegen, sodass die Schuldübernahmen nachvollziehbar jedenfalls zum Großteil nicht im Grundstückstausch begründet waren.

Im Übrigen geht die Abgabenbehörde im Sinne der Parteienerklärung des Punkt 12 des Scheidungsvergleiches davon aus, dass die weiteren Schuldübernahmen keine Gegenleistung darstellen. Wenn auch nach § 5 Abs. 1 Zif 2 GrESTG beim Tauschvorgang die Gegenleistung die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung umfasst, erschöpft sich im gegenständlichen Fall die Gegenleistung im Wert der hingeggebenen Liegenschaft. Insbesonders die durch die Eigentumswohnung in W sichergestellten Schulden, welche der Bw. zur Zahlung übernommen hat, sind bei der Steuerbemessung außer Ansatz geblieben.

Insofern geht das Berufungsvorbringen des Bw. teilweise ins Leere, weil weder generell die Globalvereinbarung noch die Qualität der Schuldenübernahmen als Spitzenausgleich in Abrede gestellt werden, jedoch auch im Rahmen einer Globalvereinbarung einzelne grunderwerbsteuerpflichtige Vorgänge enthalten sein können, welchen eine zu bestimmende Gegenleistung gegenüber steht (im gegenständlichen Fall trifft dies eben auf den Austausch der Liegenschaften zu).

Im Zuge der Scheidung wurden daher an vorhandenem, positivem Vermögen nahezu ausschließlich Grundstücke übertragen, sodass nach der Betrachtungsweise des VwGH jedenfalls ein Tausch von Liegenschaften vorliegt, für den die Gegenleistung ermittelbar und gemäß § 4 Abs. 3 GrESTG vom Wert der Leistung des anderen zu berechnen ist.

Der schätzungsweise ermittelte gemeine Wert der Liegenschaften wurde vom Bw. nicht in Streit gezogen und kann auch der UFS aufgrund der verwendeten Schätzungsmethode unbedenklich von diesen Werten ausgehen.

In Anbetracht dieser Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 22. April 2008