



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 5. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 8. März 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Bescheid, mit welchem Grunderwerbsteuer in Höhe von 131,16 € festgesetzt wurde, wird aufgehoben.

Der Bescheid, mit welchem Grunderwerbsteuer in Höhe von 6.973,06 € festgesetzt wurde, wird abgeändert und hat zu lauten:

Gemäß § 7 Z 1 GrEStG wird die Grunderwerbsteuer mit 2 % von der Gegenleistung in Höhe von 155.707,06 € festgesetzt mit (gerundet gem. § 204 BAO) 3.114,15 €.

Das Mehrbegehr wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 15.12.2006 schlossen die Ehegatten Erwin und Renate K einen als Scheidungsvergleich bezeichneten Vertrag in Form eines Notariatsaktes, dessen maßgebliche Punkte (auszugsweise) lauten:

Sechstens: Die Vertragsparteien sind auf Grund des Übergabsvertrages vom 1.12.2000 je zur Hälfte grundbürgerliche Eigentümer der Liegenschaft EZ 1 Grundbuch M.

Siebtens: Frau Renate K übergibt und Herr Erwin K übernimmt den der Ersteren gehörigen Hälftenanteil der bezeichneten Liegenschaft samt dem darauf errichteten landwirtschaftlichen Anwesen samt allem was mit diesem Liegenschaftsanteil verbunden ist oder sonst ein

tatsächliches oder rechtliches Zubehör zu demselben bildet sowie mit dem gesamten lebenden und toten landwirtschaftlichen Inventar.

Ausdrücklich mitübergeben und mitübernommen wird der Traktor Marke Fiat.

Achtens: Als Ausgleichszahlung für die vorstehend angeführte Liegenschaftsübergabe verpflichtet sich Herr Erwin K seiner Ehegattin einen baren Geldbetrag in der Höhe von insgesamt 140.000,00 € auszubezahlen.

Neuntens: Ob der Liegenschaft haftet das Pfandrecht für die Pflichtteilsforderung des Herrn Karl K in der Höhe von 100.000,00 ATS aus.

Die diesem Pfandrecht zugrunde liegende Pflichtteilsforderung ist derzeit noch offen und verpflichtet sich hiemit Herr Erwin K den auf Frau Renate K entfallenden Hälftebetrag dieser Pflichtteilsforderung inklusive Wertsicherung, das sind somit 4.043,52 € in seine alleinige Haftungs- und Verzinsungspflicht zu übernehmen.

Erwin und Renate K sind weiters je zur Hälfte solidarische Darlehensnehmer eines Darlehens, welches derzeit mit 3.955,08 € aushaftet. Erwin K übernimmt den auf Frau Renate K entfallenden Hälftebetrag.

Herr Erwin K übernimmt somit als Ausgleichsbetrag für die Übernahme der Liegenschaft in Höhe von 146.021,06 €.

Zehntens: Ob der gegenständlichen Liegenschaft sind nachstehende Auszugsrechte einverlebt, und zwar

a) die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes hinsichtlich Grundstück 826 und die Reallast des Ausgedinges für Maria R, geboren 20.2.1917, im Übergabsvertrag vom 1.12.2000 mit jährlich 36.000,00 ATS bewertet,

b) die Dienstbarkeit des Wohnungsrechtes und die Reallast des Ausgedinges für Rudolf (geb. 14.2.1937) und Maria (geb. 28.7.1941) K. Diese Rechte wurden im damaligen Grunderwerbsteuerbescheid mit einem Gesamtbetrag von 366.000,00 ATS bewertet.

Vierzehntens: die Übergabe und Übernahme der Liegenschaftshälften erfolgt mit dem Tag der Scheidung der Ehegatten K.

Festgehalten wird, dass Frau Renate K bis jetzt alleinige Betriebsführerin des landwirtschaftlichen Betriebes ist.

Mit Rechtswirksamkeit der gegenständlichen Ehescheidung geht das gesamte Wirtschafts- und Nutzungsrecht an den alleinigen Eigentümer Erwin K über und ist dieser alleiniger Betriebsführer des landwirtschaftlichen Betriebes.

Fünfzehntens: Dieser Scheidungsvergleich tritt mit Unterfertigung in Rechtskraft.

Der Einheitswert für das übertragene land- und forstwirtschaftliche Vermögen betrug 23.182,63 €, der für das sonstig bebaute Grundstück (Wohnungswert gem. § 33 BewG) 1.526,13 €.

Das Finanzamt setzte mit getrennten Bescheiden die Grunderwerbsteuer

a) gem. § 7 Z 2 GrEStG mit 2 % von der auf die anteilige Gegenleistung für die Übertragung des sonstig bebauten Grundstückes (vom Wohnungswert),

b) gem. § 7 Z 3 GrEStG mit 3,5 % von der auf die anteilige Gegenleistung für die Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens fest.

Dagegen wird in der Berufung eingewendet:

Obwohl der Vertrag als Scheidungsvergleich bezeichnet sei, beinhalte er einen Kaufvertrag, auf welchen sich die bekämpften Bescheide stützen. Die Errichtung des Notariatsaktes sei notwendig gewesen, weil es sich um einen Liegenschaftserwerb zwischen Ehegatten in aufrechter Ehe handle. Die Ehe sei auf Grund des Antrages vom 22.12.2006 geschieden worden. Der gerichtliche Vergleich wurde am selben Tag beim BG Schärding geschlossen.

Dies habe die Ehegatten K in die Lage versetzt, dass keine Genehmigung für die Grundstücksübertragung nach dem OÖ Grundverkehrsgesetz notwendig war.

Frau K habe folgende Vermögenswerte bzw. Rechte hingegeben:

Die halbe Liegenschaft,

das ihr bisher zustehende Bewirtschaftungsrecht am gesamten Betrieb,

die Hälfte aller Fahrnisse und Vorräte des Bauernhofes sowie

alle Rechte aus dem Ehepakt, welcher aufgehoben wurde.

Außerdem sei der Wert für das Ausgedings- und Wohnrecht überhöht angesetzt.

Das Finanzamt entschied über die Berufung dahingehend, als es von der Gegenleistung laut Berufung (insgesamt 155.707,23 €) 96,81 % dieser Leistung auf die Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens entfallend ansetzte und davon 3,5 % GrESt festsetzte; der Erwerb des sog. übersteigenden Wohnungswertes wurde mit 2 % von der auf dieses Vermögen entfallenden Gegenleistung versteuert. Die Ausgedingsrechte wurden in der Berufungsvorentscheidung im Sinne des Berufungsbegehrens angesetzt.

Im Vorlageantrag wurde ergänzt:

Nach Punkt 13 der Vereinbarung war die grundbürgerliche Durchführung unabhängig vom Zustandekommen der bevorstehenden Ehescheidung vereinbart bzw. möglich. Punkt 11 des Notariatsaktes erwähne ebenfalls die bevorstehende Ehescheidung, sodass es unabhängig vom tatsächlichen Eintritt der Scheidung zur Aufhebung der im Jahr 2000 geschlossenen Ehepakte kam. Wäre die Ehescheidung nicht erfolgt, bliebe der vom Hof zwischenzeitig

gewichenen Bäuerin im Sinn des Punktes 14 nur die Bewirtschaftung des Bauerngutes erhalten.

Die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, dass eine Aufteilung der Gegenleistung auf nicht grunderwerbsteuerpflichtige Vermögensteile und die grunderwerbsteuerpflichtige Liegenschaft nicht möglich sei, sei nicht nachvollziehbar.

Mit Berufungsvorlage vom 31.5.2007 wurde die Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 8.7.2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Amtsvertreters ergänzend ausgeführt:

In rechtlicher Hinsicht sei von einem Scheidungsvergleich auszugehen; dies habe zur Folge, dass das landwirtschaftliche Vermögen nicht als eheliches Gebrauchsvermögen begünstigt übertragen werden könne, sondern nur die eheliche Wohnung (Wohnungswert).

Dazu legt der Amtsvertreter das Protokoll über die Scheidung der Ehegatten Kislinger vor (Aktenzeichen 1 C 4/07z des BG Schärding vom 22.12.2006), ebenso das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2006, 2006/16/0017.

Außerdem weist er darauf hin, dass die in der Berufungsvorentscheidung getroffene Bewertung der vom Berufungswerber übernommenen Ausgedingsleistungen zu niedrig sei und nach den Ansätzen im Zeitpunkt dieses Vertrages zu kapitalisieren sei. Der Umstand, dass ab 1.1.2004 die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes (Anm.: § 16) geändert wurden, kann nicht berücksichtigt werden.

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 10.8.2010 wiederholte der Amtsvertreter das Vorbringen in Bezug auf die Bewertung der übernommenen Rechte.

Der Vertreter des Berufungswerbers wandte sich mit Eingabe vom 22.10.2010 dagegen und beantragte diesbezüglich wie in der Berufung. Außerdem zog er mit dieser Eingabe den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück, sodass dessen Zuständigkeit nicht mehr gegeben ist und ein Fall des § 282 Abs. 1 Z 2 BAO nicht vorliegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Wird ein ganzes Unternehmen mit allen Aktiven, zu denen auch Grundstücke gehören, und allen Passiven - gegen oder ohne eine weitere Gegenleistung - übernommen, so besteht die

Gegenleistung aus den Passiven und einer etwaigen weiteren Gegenleistung (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 75 zu § 5 GrEStG).

Wird für ein Grundstück und rechtlich selbständige Sachen (also kein Zubehör) ein Gesamtpreis vereinbart, ist stets eine Aufteilung vorzunehmen, wobei der Gesamtpreis nach dem Verhältnis aufzuteilen ist, in dem der Wert des Grundstückes zum Wert der beweglichen Sache steht. Zur Ermittlung des Aufteilungsverhältnisses sind die Grundstücke und beweglichen Sachen mit dem Verkehrswert zu bewerten. Angaben und Vereinbarungen der Vertragsparteien über die Bewertung sind für die Abgabenbehörde nicht bindend; die Aufteilung des Gesamtentgeltes ist nicht allein dem Gutdünken der Steuerpflichtigen überlassen, die Abgabenbehörde kann von den Parteienangaben abgehen, wenn diese den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen (vgl. VwGH 27.9.1995, 93/16/0047).

Um die anteilige Gegenleistung für den Erwerb des Grundstückes und damit die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu errechnen, muss somit zunächst die Höhe der Gesamtgegenleistung ermittelt werden und anschließend dieser Betrag nach dem Verhältnis der Verkehrswerte des Grundstückes und der übrigen Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden.

Der Grundstücksbegriff ist in § 2 GrEStG definiert. Nach dieser Bestimmung sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Was Land- und Forstwirtschaften betrifft, gehört zum Grundstück auch das gesamte lebende und tote Inventar, das der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung dient, so auch land- und forstwirtschaftliche Betriebsanlagen (soweit diese nicht selbstständigen wirtschaftlichen Zwecken zu dienen bestimmt sind, aber auch der sog. "fundus instructus", das sind zB Melkmaschinen, Traktoren, Pflüge, Eggen (Takacs, Kommentar zum GrEStG, 5. Auflage, Tz 2.12 f zu § 2).

Was Rechte betrifft, ist auszuführen, dass auch Rechte Zugehör einer Liegenschaft sein können. Sie zählen zu den unselbstständigen Bestandteilen, wenn sie untrennbar mit einem Grundstück verbunden sind, das heißt mit dem Besitz einer unbeweglichen Sache so verbunden sind, dass sie zum Grundstück gehören, vorausgesetzt, dass sie einen Vermögenswert besitzen. Zu den Rechten als Zugehör gehören zB Grunddienstbarkeiten, Reallasten, Holzbezugsrechte, Fischereirechte, Jagdrecht, Weide- und Fahrrechte (w.o., Tz 2.9 zu § 2).

Das Recht der Bewirtschaftung eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes ist das sich

aus dem Eigentumsrecht ergebende Recht zur Bewirtschaftung oder auch sonstigen Nutzung dieses Grundstückes. Dieses Recht steht grundsätzlich dem Eigentümer oder den Miteigentümern zu. Dieses Recht kann (aus einkommensteuerrechtlichen oder sozialversicherungsrechtlichen Überlegungen) einem einzelnen Miteigentümer oder einem Dritten eingeräumt oder übertragen werden.

Ein Bewirtschaftungsvertrag besteht darin, die Bewirtschaftung eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes einem Miteigentümer oder einem Dritten zu übertragen. Ein Bewirtschaftungsvertrag als eigener Vertragstypus ist im ABGB nicht genannt. Er enthält Merkmale von Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen, Dienstbarkeiten und von Bestandverträgen. Die Wirkung eines derartigen Vertrages besteht darin, dass statt des Eigentümers (statt der Miteigentümer) ein Miteigentümer allein oder ein Dritter aus der Führung des Betriebes berechtigt und verpflichtet wird. Eine solche Nutzungsüberlassung kommt somit wirtschaftlich gesehen einem Pachtverhältnis gleich, als das wirtschaftliche Zurechnungssubjekt des Betriebes wechseln soll.

Auf Grund der Nahebeziehung dieses Rechtes zum Eigentum von Grund und Boden ist es gerechtfertigt, dieses Recht als Zugehör zum Grundstück zu werten und eine Ablöse dieses Rechtes im Zusammenhang mit dem Erwerb von Grund und Boden in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Aus diesem Grunde ist ein gesonderter Wertansatz für das Bewirtschaftungsrecht (bzw. dessen Ablöse) nicht zulässig.

Die Steuerschuld entsteht gem. § 8 Abs. 1 GrEStG, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Abs. 2 bestimmt, dass die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung entsteht, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig ist.

Diesbezüglich ist Punkt 15 des Vertrages maßgeblich, wo es heißt, "dieser Scheidungsvergleich tritt mit Unterfertigung in Rechtskraft". Das war der 15.12.2006. Eine Bedingung derart, wie etwa "für den Fall der Scheidung" ist dem Vertrag nicht zu entnehmen. Die Steuerschuld ist daher mit der Unterzeichnung des Vertrages entstanden. Für diese Annahme spricht auch der Abschluss der Vereinbarung in Form des Notariatsaktes, weil die Übertragung von unbeweglichem Vermögen zwischen Ehegatten eben dieser Form bedarf. Aus diesem Grund kann diesbezüglich auch aus dem Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2006, 2006/16/0017, nichts gewonnen werden, zumal es sich bei der dieser Entscheidung zugrunde liegenden Vereinbarung nur um die Grundlage für den Scheidungsvergleich gehandelt hat. Auch wenn in der Folge die Ehe gerichtlich geschieden wurde und in diesem Verfahren ein im Wesentlichen inhaltsgleicher Vergleich geschlossen wurde, ändert dies nichts an der auch steuerlichen Rechtswirksamkeit und Maßgeblichkeit der Vereinbarung vom 15.12.2006.

Dies wiederum hat zur Folge, dass der Erwerb insgesamt dem Steuersatz nach § 7 Z 1 GrEStG unterliegt, § 7 Z 2 kommt nicht zur Anwendung, damit verbunden die Anwendung der §§ 82 ff EheG, sondern es liegt eine grunderwerbsteuerpflichtige Vermögensübertragung zwischen Ehegatten vor.

Die Übergabe und Übernahme der Liegenschaft (vgl. Punkt 14 des Vertrages) und Übertragung des Bewirtschaftungsrechtes mit dem Tag der Scheidung bzw. der Rechtswirksamkeit der Ehescheidung sind sog. Ausführungsgeschäfte, die auf das Entstehen der Steuerschuld keinen Einfluss haben. Der Zusammenhang mit der Scheidung ist zwar offensichtlich, ändert aber nichts daran, dass die Rechtswirksamkeit des Vertrages mit der Unterfertigung eingetreten ist, weil wie ausgeführt, die Rechtskraft der Scheidung nicht Vertragsbedingung ist.

Was die Bewertung der Wohn- und Ausgedingsrechte betrifft, ist dem Berufungsbegehren zu folgen: Der Berufungswerber hat bestehende Rechte übernommen, deren Wert bereits im Übergabsvertrag vom 1.12.2000 mit insgesamt 366.000,00 ATS angesetzt wurden (auf den nunmehrigen Berufungswerber entfielen damals 183.000,00 ATS). Eine neue Bewertung dieser Rechte hat nicht stattzufinden, weil eine Neubegründung solcher Rechte nicht stattgefunden hat; der Ansatz in der Höhe laut Berufungsvorentscheidung ist daher gerechtfertigt (dieser Wert entspricht etwa 72 % des Wertes laut Übergabsvertrag vom 1.12.2000).

Die Aufgabe der Rechte aus dem Ehepakt sind zwar nicht näher ausgeführt, sind allerdings - soweit sie andere als die Grundstücksübertragung betreffen - nicht bewertbar und kommen daher nicht zum Ansatz.

Daraus ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage:

Ausgleichszahlung: 140.000,00 €

übernommene Pflichtteilsforderung: 4.043,52 €

übernommenes Darlehen: 1.977,54 €

Wert der übernommenen Ausgedingsleistungen: 9.686,17 €

Summe: 155.707,23 €

Der Bescheid vom 8.3.2007, StNr. 813/3724, mit dem 2 % Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung in Höhe von 6.557,78 € festgesetzt wurde, wird aufgehoben.

Der Bescheid, ebenfalls vom 8.3.2007, StNr. 813/3724, mit dem 3,5 % Grunderwerbsteuer von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 199.23,34 € festgesetzt wurde, wird abgeändert und hat zu lauten:

Gemäß § 7 Z 1 GrEStG wird die Grunderwerbsteuer mit 2 % von der Bemessungsgrundlage in

Höhe von 155.707,23 € festgesetzt mit 3.114,15 €; die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus der Summe der gesamten Gegenleistung laut den beiden Berufungsvorentscheidungen.

Über die Berufung ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 13. Dezember 2010