



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. Oktober 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Grunderwerbsteuer mit 2 v. H. von € 80.212,74, sohin im Betrag von € 1.604,25, festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der einvernehmlichen Ehescheidung haben D und B (= Berufungserberin, Bw) vor dem Bezirksgericht am 15. September 2005 einen gerichtlichen Vergleich (Vereinbarung gem. § 55 a EheG) folgenden Inhaltes geschlossen:

- "1. Festgestellt wird, dass die Antragsteller keine gemeinsamen ehelichen Kinder haben.*
- 2. Die Antragstellerin B verzichtet auf nachehelichen Unterhalt, auch für den Fall der Not, geänderter Verhältnisse, ...*
- 3. Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens, der ehelichen Ersparnisse und der Mitwirkung im Erwerb:*

Festgestellt wird, dass die Antragsteller je zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft in EZ1 sind. Nunmehr übergibt D seinen Miteigentumsanteil 2 (Hälfte) an der Liegenschaft ... an B und übernimmt diese diesen Miteigentumsanteil in ihr Alleineigentum.

Die Antragsteller erteilen nunmehr ihre ausdrückliche und unwiderrufliche Einwilligung, dass in EZ1 nachstehende Eintragung vorgenommen wird:

Ob dem Anteil 2 des D die Einverleibung des Eigentumsrechtes für B ... unter gleichzeitiger Zusammenziehung der Anteile.

Die auf der Liegenschaft in EZ1 sichergestellten Forderungen, und zwar Forderung der B-Bank (C-LNr 5), Forderung des Landes über den Betrag von ATS 250.000 (C-LNr 6) sowie die Forderung der O-Bank (C-LNr 8) im Höchstbetrag von EUR 240.000 werden von B zur alleinigen Rückzahlung übernommen.

Die Antragsteller geben an, dass diesbezüglich bereits eine Haftungsentlassung durch die Gläubiger hinsichtlich D erfolgt ist.

Die Antragsteller geben an, dass die Aufteilung hinsichtlich des Haustrates bereits erfolgt ist, ebenso sind die ehelichen Ersparnisse bereits aufgeteilt.

Auch alle sonstigen Vermögenswerte, die der Aufteilung unterliegen, wurden bereits aufgeteilt".

In der eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 wurde unter Punkt "6. Gegenleistung" angegeben: "*siehe beiliegende Vergleichsausfertigung*".

In einem Aktenvermerk wurde seitens des Finanzamtes festgehalten, dass die Forderung der B-Bank ATS 1.804.000 = € 131.101,80 betrage.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 28. Oktober 2005, StrNr, ausgehend von der Gegenleistung € 185.550 für den hälftigen Liegenschaftserwerb (= übernommene Verbindlichkeiten € 131.101 + € 240.000, davon 50 %) die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 3.711 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, bei Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens anlässlich der Scheidung liege keine Gegenleistung vor; für die Ermittlung der Grunderwerbsteuer sei der hälftige Einheitswert der Liegenschaft heranzuziehen, der lt. Einheitswertbescheid des zuständigen Finanzamtes € 1.598,80 betrage. Im Übrigen habe die Bw, da zuvor schon Gesamtschuldnerin, die aushaltenden Verbindlichkeiten nur im Hälftebetrag von € 97.109 vom Ehegatten übernommen. Hierzu entfällt ein Betrag von € 17.500 auf die miterworbene Einrichtung. Es werde die Aufhebung des Bescheides und Festsetzung der Grunderwerbsteuer vom dreifachen hälftigen Einheitswert der Liegenschaft beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2006 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben, die Grunderwerbsteuer mit 2 % von € 97.109, ds. € 1.942,18, festgesetzt und begründend ausgeführt: Im Scheidungsvergleich seien nur Vereinbarungen über das Grundstück getroffen worden, nicht aber über das Inventar; eine Gegenleistung sei vorhanden und ermittelbar. Der Bemessung sei daher die Hälfte der übernommenen Verbindlichkeiten zugrunde zu legen.

Im Vorlageantrag vom 10. August 2006 wurde begehrt, die auf das übernommene Inventar entfallende Gegenleistung von € 17.500 aus der Bemessung auszuscheiden und das niedrig verzinsliche Wohnbauförderungsdarlehen des Landes, ds. 50 % des Gesamtsaldos von € 18.168, gemäß § 14 Abs. 1 Bewertungsgesetz zu bewerten. Die übernommenen Bankverbindlichkeiten würden aus dem Hausbau und dem Kauf der Einrichtung resultieren. Im Scheidungsvergleich sei deshalb keine detaillierte Aufstellung der Einrichtung vorgenommen worden, da die diesbezügliche Aufteilung schon vorher erfolgt sei. Es bestehe

jedoch keine Vereinbarung, dass die Verbindlichkeiten nur für den Miteigentumsanteil übernommen worden wären.

In Beantwortung eines Vorhalteschreibens des UFS ist durch Vorlage erbetener Unterlagen hervorgekommen:

1. zur Schuldübernahme:

Laut Kontoauszug samt Bestätigung durch die O-Bank wurde das vormalige Bauspardarlehen (der B-Bank) am 23. September 2002 in einen Fremdwährungskredit bei der O-Bank (= C-LNr. 8) umgeschuldet; der diesbezüglich aushaltende Saldo zum Stichtag 15. September 2005 beträgt € 169.204,23.

Das vormalige Bauspardarlehen, grundbücherlich besichert unter C-LNr 5, wurde – wie auch aus dem aktuellen Grundbuchsauszug ersichtlich – mittlerweile gelöscht. Darlehens- bzw. Kreditnehmer waren jeweils beide Ehegatten.

Hinsichtlich des Wohnbauförderungsdarlehens (= C-LNr. 6) wurde der Schuldschein vom Dezember 2001 sowie eine Bankbestätigung vorgelegt, wonach beide Ehegatten Darlehensschuldner waren, der aushaltende Darlehenssaldo zum 15. September 2005 € 18.168,21 sowie die Restlaufzeit 32 Jahre (bis September 2037) beträgt.

2. Inventar:

In der vorgelegten Inventarliste werden sämtliche im Zeitraum 2001 bis 2005 angeschaffte Einrichtungsgegenstände samt Hausrat (Besteck, Gläser, Geschirr, technische Geräte, Dekoration etc.) zum Anschaffungspreis von gesamt € 51.954,02 im Detail verzeichnet, darunter "Einrichtungsgegenstände Bad € 2.322,95" und "Einbauküche inkl. Kochfeld, Backrohr, Mikrowelle, Kühlschrank, Gefrierschrank, Designtisch, 6 Stühle, Couchgarnitur € 20.628".

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (Besteuerungsgrundsatz). Soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist, so ist nach der eine Ausnahme bildenden Vorschrift des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer vom Wert des Grundstückes, d. i. der dreifache Einheitswert bzw. der auf einen Liegenschaftsteil entfallende Teilbetrag des dreifachen Einheitswertes (§ 6), zu berechnen.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist Gegenleistung die Summe dessen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält.

Dazu zählen auch Leistungen an Dritte, wie etwa die Übernahme einer Hypothekarschuld (Schuldübernahme), die dem Veräußerer obliegen, aber aufgrund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, sich sohin im Vermögen des Veräußerers und zu dessen Gunsten auswirken. Übernommene Darlehen bilden als sonstige (zusätzliche) Leistungen iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG die Gegenleistung bzw. einen Teil derselben (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/16/0101; *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. II Grunderwerbsteuer, Rz. 69 zu § 5 mit weiterer Judikatur).

Nach § 7 Z 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 Nichtigerklärung der Ehe 2 v. H.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 30.4.1999, 98/16/0241, ausgeführt, dass beim Erwerb im Zuge der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse im Falle der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe iSd §§ 81 ff EheG zwar **in der Regel** eine Gegenleistung nicht zu ermitteln sei. Diese wegen des üblichen Globalcharakters derartiger Vereinbarungen getroffene Grundsatzaussage schließt jedoch nicht aus, dass im konkreten Einzelfall auch betreffend die in einem sogenannten Scheidungsvergleich vorgenommenen grunderwerbsteuerpflichtigen Transaktionen Gegenleistungen zu ermitteln sind und damit diese Gegenleistung – und nicht die Einheitswerte der Liegenschaftsanteile – die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bildet (VwGH 29.1.1996, 95/16/0187, 0188; vgl. auch VwGH 9.8.2001, 2001/16/0358; 25.11.1999, 99/16/0030). In derartigen Fällen handelt es sich dann nicht – wie eingewendet – um eine Globalvereinbarung, wenn die vermögensrechtliche Seite des Vergleiches nur die gegenständliche Grundstücksübertragung sowie die Darlehensübernahme bzw. Ausgleichszahlung betrifft; diesfalls ist der Wert der genau bezeichneten Gegenleistung ohne Weiteres ermittelbar (vgl. zB VwGH 29.1.1996, 95/16/0187; zum Tausch: VwGH 7.8.2003, 2000/16/0591).

Der gegenständliche Scheidungsvergleich vom 15. September 2005 ist nach Wortlaut und Systematik so abgefaßt, dass unter Punkt 3. – entgegen der dortigen Überschrift – ausschließlich die Liegenschaft EZ1 als wesentlicher Teil allein des "ehelichen Gebrauchsvermögens" behandelt wird. Im Übrigen ist kein eheliches bzw. gemeinsames Vermögen (zB Hausrat, Ersparnisse) mehr vorhanden bzw. bereits aufgeteilt. Das bedeutet, die vermögensrechtliche Seite des Scheidungsvergleiches erschöpft sich allein in der Transferierung der Liegenschaftshälfte. Nach oben dargelegter Judikatur des VwGH ist

diesfalls, abgestellt auf die Betrachtung der vermögensrechtlichen Seite des Vergleiches, eine Gegenleistung sehr wohl zu ermitteln, welche im Berufungsfall aus der Übernahme der anteiligen, noch aushaftenden Hypothekarschulden besteht.

Abgesehen davon wurde auch seitens der Bw offenkundig vom Vorhandensein einer Gegenleistung ausgegangen, wenn in der eingereichten Abgabenerklärung Gre 1 auf eine Gegenleistung "laut beiliegender Vergleichsausfertigung" verwiesen wird.

Zufolge des Vorbringens im Vorlageantrag wird die Zugrundelegung einer Gegenleistung – anstelle des dreifachen Einheitswertes wie in der Berufung beantragt – von der Bw dem Grunde nach offensichtlich auch nicht mehr in Streit gezogen. Strittig bleibt vielmehr die Höhe der Gegenleistung insofern, als hinsichtlich der Schuldübernahme die Abzinsung des Wohnbauförderungsdarlehens und überdies die Ausscheidung von Inventar als nicht grunderwerbsteuerpflichtig begeht wird.

1. Schuldübernahme:

Wie eingangs dargelegt, steht anhand der vorgelegten Unterlagen fest, dass das ursprünglich besicherte Bauspardarlehen umgeschuldet wurde in einen Fremdwährungskredit bei der O-Bank (= C-LNr. 8). Der diesbezüglich aushaftende Saldo zum Stichtag 15. September 2005 von € 169.204,23 wurde im Rahmen der Schuldübernahme im Ausmaß von 50 %, das sind € 84.602,12, von der Bw zur Rückzahlung übernommen und stellt damit einen Teil der Gegenleistung dar.

Hinsichtlich des Wohnbauförderungsdarlehens (= C-LNr. 6) beträgt der aushaftende Saldo zum Stichtag 2005 € 18.168,21, dies bei einer Restlaufzeit von 32 Jahren.

Bei Wohnbauförderungsdarlehen handelt es sich um langfristige und niedrig verzinsliche Darlehen, die in Entsprechung der Bestimmung nach § 14 Abs. 1 Bewertungsgesetz den Ansatz eines geringeren Wertes rechtfertigen. Bei einer Restlaufzeit von 32 Jahren ist daher das Darlehen abzuzinsen und mit nur 18 % des aushaftenden Kapitals, das sind € 3.270,28, zu bewerten (siehe dazu *Fellner*, aaO, Rz 43 zu § 5).

Als Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb ist hier die hälftige Schuldübernahme im Betrag von € 1.635,14 anzusetzen.

2. Inventar:

Selbst dann, wenn wie laut gegenständlichem Scheidungsvergleich die Aufteilung der Einrichtung und des Haustrates schon vorab zwischen den Ehegatten erfolgte, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Aufnahme der Darlehen auch zwecks Anschaffung der Einrichtungsgegenstände erfolgte und sohin mit einem Teil des Darlehens die Einrichtung finanziert wurde. Insofern schließt sich die Berufungsbehörde glaublich der Argumentation der

Bw hinsichtlich der Ausscheidung von Inventar aus der Steuerbemessungsgrundlage an. In Bezug auf die Anerkennung als "Inventar" gilt nunmehr grundsätzlich Folgendes:

Wird für den Erwerb von unbeweglichen Sachen einerseits und von beweglichen Sachen andererseits ein einheitliches Gesamtentgelt vereinbart, so gehören die Teile des "Kaufpreises" zu der der Steuer unterliegenden Gegenleistung, die für den Erwerb des Grundstückes und für das Zugehör zu demselben bezahlt werden, soferne die betreffenden Gegenstände Zugehör gemäß § 2 Abs. 1 zweiter Satz GrEStG sind (vgl. VwGH 8.1.1958, Slg 1751/F; VwGH 17.12.1992, 91/16/0053).

Angaben und Vereinbarungen der Vertragsparteien über die Bewertung jeweils der unbeweglichen und beweglichen Sachen sind für die Abgabenbehörde nicht bindend; die Aufteilung des Gesamtentgeltes ist nicht allein dem Gutdünken des Steuerpflichtigen überlassen und kann die Abgabenbehörde von den Parteiangaben abgehen (VwGH 27.9.1995, 93/16/0047).

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG 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 ebenfalls nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Nach den §§ 294 bis 297 ABGB sind unter Zugehör unter anderem Nebensachen zu verstehen, ohne die die Hauptsache nicht gebraucht werden kann oder die das Gesetz oder der Eigentümer **zum fortdauernden Gebrauch der Hauptsache** bestimmt hat.

An sich bewegliche Sachen gelten als unbeweglich, wenn sie Zugehör einer unbeweglichen Sache sind (§ 293 ABGB). Nach § 294 ABGB versteht man unter Zugehör dasjenige, was mit einer Sache in fortdauernde Verbindung gesetzt wird. Dahn gehören nicht nur der Zuwachs einer Sache, sondern auch die Nebensachen, ohne welche die Hauptsache nicht gebraucht werden kann, oder die das Gesetz oder der Eigentümer zum fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt hat.

Zubehör ist eine Nebensache, die zwar nicht Teil der Hauptsache, aber dieser zugeordnet ist und ihrem Gebrauch dient. Im Einzelnen werden für diese Zubehöreigenschaft gefordert:

1. Eigentümergeleichheit sowohl an der Hauptsache als auch an der Nebensache (in der Lehre strittig);
2. Der Eigentümer muss die Nebensache Zwecken der Hauptsache widmen;
3. Die Widmung muss zum fortdauernden Gebrauch erfolgen, und
4. zwischen Haupt- und Nebensache muss ein gewisses Naheverhältnis bestehen, das den wirtschaftlichen Bedürfnissen angemessen ist.

Ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zubehör der Liegenschaft anzusehen sind, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (VwGH 6.12.1990, 90/16/0155), insofern

der Beschaffenheit der Möbel und deren Entfernbarkeit Bedeutung beizumessen ist. Maßangefertigte Möbelstücke (Einbaumöbel, Einbauküche), die an sich ohne wirtschaftliche Beeinträchtigung entfernt werden könnten, stellen zwar keine unselbständigen Bestandteile der Hauptsache (Liegenschaft) dar, sind jedoch als selbständige Bestandteile oder - bei Vorliegen der obigen Voraussetzungen – als Zubehör zu qualifizieren (vgl. OGH 8.11.1984, 7 Ob 667/84, SZ 57/166).

Im Urteil vom 21.2.1968, 3 Ob 12/68, hat der OGH die Zubehöreigenschaft einer Einbauküche bejaht, weil die Einrichtungsgegenstände größtmäßig auf die räumlichen Verhältnisse genau abgestimmt und von ihrem ursprünglichen Eigentümer, der zugleich Eigentümer der Liegenschaft war, dazu gewidmet wurden, über seine persönlichen Bedürfnisse hinaus der Benützung der Küche schlechthin und somit den Bedürfnissen des jeweiligen Liegenschaftseigentümers zu dienen.

Im Erkenntnis vom 28.8.1992, 3 Ob 79/91, hat der OGH dargelegt, dass **Badezimmer-, Toiletten- sowie Kücheneinrichtungen** und dergleichen offensichtlich und damit grundsätzlich nicht nur den individuellen Bedürfnissen des Eigentümers, sondern der fortdauernden Benützung der Wohnung an sich dienen. Damit liege eine **objektivierte Zweckwidmung** vor.

Entgegen dem Dafürhalten der Bw, es handle sich bei den in der vorgelegten "Inventarliste" ausgewiesenen Gegenständen sämtlich um aus der Grunderwerbsteuerbemessung auszuscheidende bewegliche Sachen, sind aber nach der oben dargelegten Judikatur jedenfalls die gesamte Kücheneinrichtung sowie auch die Badezimmereinrichtung zivilrechtlich aufgrund der objektivierten Zweckwidmung als "Zubehör" der erworbenen Liegenschaft iSd § 294 ABGB bzw. § 2 Abs. 1 GrEStG zu qualifizieren, die dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgen und damit der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Ausgehend von dem von der Bw geltend gemachten Betrag von € 17.500 ("Hälften-Einrichtung") sind daher nach Obgesagtem die hälftigen Kosten für Küchen- und Badezimmersausstattung laut Inventarliste, das sind € 11.475,48, in Abzug zu bringen. Als Inventar anzuerkennen ist sohin ein Betrag in Höhe von € 6.024,52.

Die Grunderwerbsteuer bemäßt sich daher im Ergebnis wie folgt:

Gegenleistung:	
übernommene Verbindlichkeiten; Bank	€ 84.602,12
Wohnbauförderung	€ 1.635,14

abzüglich anerkanntes Inventar	- € 6.024,52
gesamt	€ 80.212,74
hievon Grunderwerbsteuer 2%	€ 1.604,25

In Anbetracht der obigen Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 31. Jänner 2007