



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 13. April 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der einvernehmlichen Ehescheidung haben W und E (= Berufungswerberin, Bw) vor dem Bezirksgericht am 24. Feber 2005 einen gerichtlichen Vergleich (Vereinbarung gem. § 55 a EheG) auszugsweise folgenden Inhaltes geschlossen:

"I. 1. Ehegattenunterhalt: Die Antragsteller verzichten wechselseitig auf jeden Unterhalt, dies auch für den Fall der Not ...

II. Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse und Abgeltung der Mitwirkung im Erwerb:

2. Ehewohnung: Festgehalten wird, dass sich die Ehewohnung ... im jeweiligen Hälfteigentum der Antragsteller ... befindlichen Liegenschaft EZ1 ... befunden hat. Die Zweitantragstellerin E ... überträgt und der Erstantragsteller W ... übernimmt in sein Eigentum den ihr gehörigen Hälfteanteil ... an dieser Liegenschaft ...

3. Sonstige Liegenschaften:

a) Der Erstantragsteller ... ist weiters zu 55/6514 Anteilen ideeller Miteigentümer der Liegenschaft EZ2 ... Mit den vorbezeichneten Anteilen ist untrennbar das Wohnungseigentum an der Wohnung Nr. A29, mit Tiefgaragenplatz und Kellerabteil ... verbunden. Der Erstantragsteller ... überträgt und die Zweitantragstellerin E ... übernimmt in ihr Eigentum die ihm gehörigen 55/6514 Anteile ... an dieser Liegenschaft ...".

Laut den Punkten II. 3. b) und c) verbleiben weitere, den Ehegatten jeweils gehörige Liegenschaften in deren Alleineigentum.

"III. Hausrat/Fahrnisse: Die Zweitantragstellerin anerkennt das alleinige Eigentumsrecht des

Erstantragstellers an sämtlichen im Haus ... befindlichen Fahrnissen. Sie hat die ihr gehörigen Fahrnisse bereits zur Gänze aus der Ehewohnung mitgenommen.

IV. Pkw: (verbleiben im jeweiligen Eigentum)

V. Ersparnisse/Polizzen: ... verbleiben im Eigentum desjenigen, auf dessen Namen sie lauten bzw. in dessen Besitz sie derzeit stehen.

Ausdrücklich festgehalten wird, dass die Aktien ... im Eigentum des Erstantragstellers ... verbleiben.

VI. Verbindlichkeiten: *Es existieren keine gemeinsamen Verbindlichkeiten mehr.*

VII. Sonstige Rechtsverhältnisse: *Mit Leistung tiefer stehender Ausgleichszahlung sind auch sämtliche wie immer gearteten Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis der E ... welches mit heutigem Tag einvernehmlich aufgelöst wurde, bereinigt und verglichen.*

VIII. Ausgleichszahlung: *Der Erstantragsteller ... verpflichtet sich, zur Abgeltung aller wie immer gearteten Ansprüche aus dem Titel der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse (sowie der Mitwirkung im Erwerb) eine einmalige Ausgleichszahlung in Höhe von € 534.000 binnen 3 Monaten ... zu leisten ...*

IX. Generalklausel: *Weiteres eheliches Gebrauchsvermögen und weitere eheliche Ersparnisse sowie Verbindlichkeiten, für die beide Antragsteller haften, sind nicht vorhanden. Mit dieser Vereinbarung sind daher sämtliche Ansprüche der Antragsteller ... verglichen und bereinigt ... und verzichten die Antragsteller ausdrücklich auf Antragstellung gemäß §§ 81 ff. EheG."*

Unter Punkt XI. werden abschließend die anteiligen Einheitswerte der Liegenschaften – zu EZ1 zuletzt € 79.649,43 und zu EZ2 mit € 8.886,18 – festgehalten, die mit dem Dreifachen zur "Gebührenbemessung" heranzuziehen wären.

In den vorgelegten Abgabenerklärungen Gre 1 wurde unter Punkt "6. Gegenleistung" angegeben: "siehe Beilage Scheidung".

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 13. April 2005, StrNr, ausgehend von der in Höhe von € 796.000 geschätzten Tauschleistung die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 15.920 vorgeschrieben. Bei einem Tausch sei die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert des hingegebenen Tauschgrundstückes (zuzüglich einer allfälligen Aufzahlung) zu berechnen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, gegenständlich liege kein Tausch sondern ein Scheidungsvergleich vor, bei dem zufolge der "Bemessungsanleitung" (Anm: des BMF), Pkt. 3.1.6 betr. "den Erwerb von Grundstücken bei der Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens" regelmäßig keine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung feststellbar sei; dies selbst dann nicht, wenn über andere Vermögenswerte keine Aussage getroffen bzw. ausgeführt werde, dass die Aufteilung bereits erfolgt sei. Ausgleichszahlungen würden regelmäßig auch durch Unterhaltsvereinbarungen beeinflusst. Würden sohin nicht nur Grundstücke übertragen, sondern auch andere Ansprüche bereinigt, so sei als Bemessungsgrundlage grundsätzlich der dreifache Einheitswert der erworbenen Liegenschaft heranzuziehen. Bei gegenständlich typischem Scheidungsvergleich sei es zur Gesamtbereinigung zahlreicher verschiedenartiger Ansprüche gekommen, sodass Steuerbemessungsgrundlage richtigerweise der dreifache Einheitswert der von der Bw erworbenen Anteile an EZ2, somit der Betrag von € 26.658,54, sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2005 wurde im Wesentlichen dahin begründet, dass jeweils Grundstücksanteile ausgetauscht würden, weshalb eine Gegenleistung vorliege. Tauschleistung sei der – unangefochten gebliebene - Verkehrswert des hingegebenen Grundstückes.

Mit Antrag vom 22. Juni 2005 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und unter Wiederholung des Berufungsvorbringens noch ausgeführt, die beiliegende "Bemessungsanleitung" (in ÖStZ Nr. 1/2/2003 vom 15.1.2003, Art.Nr. 12) habe zwecks bundesweit einheitlicher Vorgangsweise Gültigkeit für alle Normunterworfenen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 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.

Hinsichtlich der Frage der Ermittelbarkeit der Gegenleistung hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26.3.1992, 90/16/0234, zum Ausdruck gebracht, dass auch die Schätzung der Gegenleistung als eine Art ihrer Ermittlung iSd § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG anzusehen ist (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0115 und 92/16/0152).

Speziell zum (reinen) Grundstückstausch als einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, wird in § 4 Abs. 3 GrEStG bestimmt, dass 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). Gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG stellt beim Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung die der Bemessung zugrundezulegende Gegenleistung dar. Die "Tauschleistung des anderen Vertragsteiles" bildet das von dem Erwerber des eingetauschten Grundstückes hingegebene (vertauschte) Grundstück, das als Gegenleistung mit dem gemeinen Wert (§ 10 BewG) bzw. dem Verkehrswert - zuzüglich einer allfälligen Tauschaufgabe - zu bewerten ist.

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 hingegabenen Grundstückes zu berechnen ist (vgl. VwGH vom 29.1.1996, 94/16/0039 u.v.a.).

Daneben zählen zur Gegenleistung vereinbarte zusätzliche Leistungen, die etwa in einem Barbetrag aber auch in der Übernahme einer Hypothekarschuld (Schuldübernahme) bestehen können (VwGH 20.6.1990, 89/16/0101; siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. II Grunderwerbsteuer, Rz. 37 f. zu § 4, Rzn. 108 - 113 zu § 5).

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.

Ähnlich der von der Bw angezogenen "Bemessungsanleitung" des BMF (siehe eingangs) – an die der UFS im Übrigen in keinsten Weise gebunden ist und in der auch keinerlei Aussage zu einem allenfalls verwirklichten Tauschvorgang getroffen wird – hat der VwGH 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. Dies werde laut VwGH bereits im Erkenntnis vom 26.1.1989, 88/16/0107, klargestellt, wobei der dortige Bf aber übersehe, dass nach der späteren Judikatur (vgl. zB VwGH 7.10.1993, 92/16/0149; 29.1.1996, 95/16/0187, 0188) im konkreten Einzelfall auch betreffend Scheidungsvergleiche **sehr wohl** Gegenleistungen ermittelbar sein können.

Die wegen des üblichen Globalcharakters derartiger Vereinbarungen getroffene Grundsatzaussage, dass im Regelfall eine Gegenleistung nicht zu ermitteln sei, schließt 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).

Vergleichbar zum Gegenstandsfalle lag dem VwGH-Erkenntnis vom 7.8.2003, 2000/16/0591, an Sachverhalt zugrunde, dass im Zuge einer einvernehmlichen Scheidung zwei im Hälfteigentum befindliche Liegenschaften dergestalt aufgeteilt wurden, dass Alleineigentum von den Ehegatten an je einer Liegenschaft begründet wurde. Hiezu wurde weiters die Übernahme von Schulden samt Schad- und Klagloshaltung des anderen Vertragsteiles vereinbart. Von der Beschwerdeführerin wurde unter Verweis auf § 81 f. EheG vorgebracht,

im Zuge der Scheidungsfolgenvereinbarung sei bei der Vermögensaufteilung eine Gegenleistung nicht zu ermitteln; die Grunderwerbsteuer sei daher vom Einheitswert zu bemessen. Dem hat der VwGH entgegen gehalten:

Ein Tausch ist gemäß § 1045 ABGB ein Vertrag, wodurch eine Sache gegen eine andere überlassen wird. Zum Umfang der Gegenleistung beim Tauschvertrag ist im § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 normiert, dass Gegenleistung die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung ist. 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 verweise der VwGH auf die Erkenntnisse vom 7.10.1993, 92/16/0149, und vom 30.4.1999, 98/16/0241 (siehe auch 25.11.1999, 99/16/0064 und 99/16/0030). Demnach habe der VwGH wiederholt ausgesprochen, dass zwar in der Regel eine Gegenleistung nicht zu ermitteln sei, im konkreten Einzelfall jedoch auch bei Scheidungsvergleichen hinsichtlich der vorgenommenen Grundstückstransaktionen sehr wohl Gegenleistungen ermittelbar sein können, wenn eine bestimmte Leistung nur als (weitere) Gegenleistung für die Übertragung einer Liegenschaft gedacht ist. Gut vergleichbar sei auch der dem Erkenntnis vom 29.1.1996, 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 sohin, allenfalls durch ein entsprechendes Gutachten, 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 Darlehensübernahme bzw. Ausgleichszahlung betrifft. Die gegenseitige Übertragung von Liegenschaften ist **jedenfalls als Tausch** anzusehen; die genau bezeichnete Tauschleistung bestehe aus dem hingegebenen Grundstück zuzüglich der erfolgten Schuldübernahme (siehe zu vor auch: *Fellner*, aaO, Rz. 16 b zu § 4; *Arnold*/*Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, § 4 Tz. 25 a).

Im Gegenstandsfall ist nunmehr der Vergleich vom 24. Feber 2005 nach Wortlaut und Systematik so abgefaßt, dass unter Punkt II. – entgegen der dortigen Überschrift - ausschließlich die Liegenschaften als wesentlichster Teil allein des "ehelichen Gebrauchsvermögens" behandelt werden. Wie aus den anderen Vergleichspunkten hervorkommt, ist im Übrigen kein eheliches bzw. gemeinsames Vermögen insofern vorhanden, als die verschiedenen Vermögensgegenstände (zB Hausrat, Ersparnisse, Versicherungen, Pkw) im jeweiligen Eigentum der Antragsteller verbleiben und verzichten beide auch ausdrücklich unter Punkt IX. auf eine Antragstellung gemäß § 81 ff. EheG.

Die vermögensrechtliche Seite des Scheidungsvergleiches erschöpft sich damit in der Transferierung der Liegenschaften. Entgegen dem Dafürhalten der Bw, es handle sich beim Scheidungsvergleich um eine Art "Globalvereinbarung", mit der eine Gesamtbereinigung verschiedenartigster Ansprüche erfolge, ist aber laut VwGH konkret die vermögensmäßige Auseinandersetzung zu betrachten. Nach dieser unter Punkt II. getroffenen Vereinbarung, wonach im Ergebnis einerseits der Ehegatte durch Übertragung des Hälfteanteiles der Bw die bisherige Ehewohnung ins Alleineigentum erwirbt und andererseits der Bw Liegenschaftsanteile des Ehegatten ins Eigentum übertragen werden, war aber der zu erschließende Parteiwille eindeutig auf einen unmittelbar gegenseitigen und eng verknüpften, wechselseitigen Leistungsaustausch gerichtet und ist davon auszugehen, dass die eine Leistung ohne die andere nicht gewollt oder sinnhaft gewesen wäre. Auf Grund der unmittelbaren Verknüpfung der gegenseitigen Leistungspflichten liegt daher ein einheitliches Rechtsgeschäft, nämlich ein Tauschvertrag iSd Bestimmungen nach § 1045 ABGB und § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG vor.

Zufolge der oben dargelegten VwGH-Judikatur ist diesfalls eine Gegenleistung sehr wohl zu ermitteln, welche im Berufungsfall aus dem Wert der hingegebenen Liegenschaft (= Verkehrswert) 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 Beilage Scheidung" verwiesen wird.

Die Voraussetzungen für die Ermittlung der Grunderwerbsteuer nach dem Wert des Grundstückes (= Einheitswert) iSd § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG liegen dagegen nicht vor, da - wie eingangs ausgeführt - auch die Schätzung gemäß § 184 BAO eine zulässige Form der Ermittlung der Gegenleistung darstellt. Das Finanzamt hat somit zu Recht im bekämpften Bescheid gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer von der ermittelten (und hinsichtlich der betragsmäßigen Höhe unbestritten gebliebenen) Gegenleistung (= Tauschleistung) und nicht wie von der Bw begehrt vom dreifachen anteiligen Einheitswert der erworbenen Liegenschaft berechnet.

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

Innsbruck, am 17. Jänner 2006