

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Korn & Gärtner Rechtsanwälte OG, Sterneckstraße 37, 5020 S, vom 18. Juli 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28. Juni 2012 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

1. Der angefochtene Bescheid betreffend Erwerb des Beschwerdeführers bleibt unverändert.

2. Der angefochtene Bescheid betreffend Erwerb der Ehegattin wird abgeändert:

Die Grunderwerbsteuer wird von 1.212,91 Euro auf 693,09 Euro herabgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) und seine Ehegattin schlossen anlässlich ihrer Ehescheidung am 17. Juni 2011 vor dem Bezirksgericht S einen Vergleich mit folgendem auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

"1. *Obsorgerechte*

.....

2. *Kindesunterhalt*

.....

3. *Ehegattenunterhalt*

.....

4. Vermögensaufteilung

4.1 Liegenschaft A

Die im gemeinsamen Eigentum stehende Liegenschaft 1 mit dem Haus Dorf3 in A, welches bislang die Ehewohnung darstellte, geht in das alleinige Eigentum von Herrn (der Bf) über.

Frau (die Ehegattin) überträgt daher hiermit ihren 1/2 Anteil BLNR 2 an der Liegenschaft 1 an (der Bf) und nimmt er die Übertragung an.

4.1.1

Die Liegenschaft gilt mit dem Tag der Rechtskraft der Ehescheidung als übergeben.....

4.1.2

Auf der Liegenschaft haften bürgerliche Lasten der Kredite bei der BausparkasseX, der BausparkasseY und dem Land S. Herr (der Bf) übernimmt die Rückzahlung der Kredite in seine alleinige Verpflichtung und hält (die Ehegattin) diesbezüglich schad- und klaglos.

.....

4.2 Eigentumswohnung

Die im alleinigen Eigentum von (der Bf) stehende Eigentumswohnung Top 45/A, Liegenschaft 2 im Haus Straße1 in S, geht in das alleinige Eigentum von (die Ehegattin) über.

Herr (der Bf) überträgt daher hiermit seine 267/46783 Anteile BLNR 18 an der Liegenschaft 2 an (die Ehegattin) und nimmt sie diese Übertragung an.

4.2.1

Die Liegenschaft gilt mit dem Tag der Rechtskraft der Ehescheidung als übergeben.

Festgehalten wird, dass die Wohnung geldlastenfrei und vermietet ist. (die Ehegattin) tritt mit Wirksamkeit der Eigentumsübertragung in den Mietvertrag als Vermieterin ein, wie der Vertrag zu diesem Zeitpunkt bestanden hat.

4.2.2

.....

4.3

.....

4.4 Sparguthaben

Gemeinsame Sparbücher und Girokonten bestehen nicht mehr, jeder behält das Guthaben auf den Konten, die auf ihn/sie lauten.

4.5 Fahrzeuge

Jede Partei behält den auf ihn/sie gemeldeten PKW, es werden diesbezüglich keine Ansprüche gestellt.

5. Kosten

.....

Die mit der Übertragung des Eigentums am gemeinsamen Haus verbundenen Steuern und Gebühren werden von (der Bf) getragen. Die Kosten der Übertragung des Eigentums an der Eigentumswohnung (4.2) trägt (der Bf).

6. Generalklausel

Mit diesem Vergleich sind sämtliche gegenseitigen Ansprüche zwischen den Ehegatten wie sie bis zum heutigen Tag bestehen oder aus Anlass der Scheidung entstanden sind, bereinigt und verglichen. "

Mit diesem Scheidungsvergleich wurden insgesamt zwei Erwerbsvorgänge verwirklicht:

1. Der Bf erwarb die Hälfte des Einfamilienhauses in A.
2. Die Ehegattin erwarb die Eigentumswohnung in S.

Da der Bf sämtliche Kosten, ua. auch die Grunderwerbsteuer, an den Eigentumsübertragungen zu tragen hat, schrieb das Finanzamt dem Bf mit den beiden Bescheiden vom 28. Juni 2012 die Grunderwerbsteuer vor.

Das Finanzamt ging dabei von einem Tausch aus, bei dem der Wert der Gegenleistung ermittelbar sei:

1. Für den Erwerb des Hälfteanteiles am Einfamilienhaus errechnete das Finanzamt eine Tauschleistung in Höhe von 117.150,44 Euro (geschätzter Verkehrswert der abgegebenen Wohnung und übernommene Verbindlichkeiten) und setzte davon die Grunderwerbsteuer mit dem Steuersatz von 2 % fest.
2. Für den Erwerb der Eigentumswohnung wurde eine Tauschleistung in Höhe von 34.654,53 Euro (geschätzter Verkehrswert des abgegebenen Grundstückanteils) ermittelt und davon die Grunderwerbsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz von 3,5 % festgesetzt.

Innerhalb offener Frist wurde gegen diese Bescheide in zwei Schriftsätzen Berufung erhoben und vorgebracht, dass eine Tauschvereinbarung nicht vorliegen würde.

§ 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 sieht vor, dass die Grunderwerbsteuer vom Wert der Liegenschaft zu errechnen ist, wenn keine Gegenleistung festgestellt werden kann. Die ständige Rechtsprechung gehe davon aus, dass in der Regel bei einem Liegenschaftserwerb im Rahmen der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse für den Fall einer Scheidung keine Gegenleistung zu ermitteln ist (unter Hinweis auf Fellner, Gebühren- und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 16b zu § 4 GrEStG, und VwGH vom 26.01.1989, Zahl 88/16/0107). Bei der Aufteilung des ehelichen Vermögens handle es sich nach der herrschenden Ansicht um einen Rechtsvorgang sui generis. Der Vereinbarung komme Globalcharakter zu. Gleiches ergebe sich aus dem Erlass der BMF vom 07.11.2002, GZ 100101/9-IV/10/02. Unter Punkt

3.1.6 wird festgestellt, dass es im Rahmen eines Scheidungsvergleiches regelmäßig nicht möglich ist, eine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung festzustellen. Weiters wird festgehalten, dass als Bemessungsgrundlage der dreifache Einheitswert der erworbenen Liegenschaft heranzuziehen ist, wenn mit dieser Vereinbarung nicht nur Grundstücke übertragen werden, sondern auch andere Ansprüche bereinigt werden. Eine ausdrückliche Ausnahme ist nur für Fälle vorgesehen, in denen eine explizite Gegenleistung für die Liegenschaft vereinbart wurde. Eine derartige Vereinbarung sei im gegenständlichen Fall jedoch nicht erfolgt. Einen Grund für das Abweichen von diesem Erlass könne die Behörde nicht nennen. Lediglich im Einzelfall werde eine Gegenleistung ermittelt, wenn die Leistungen eindeutig konkretisiert wurden und auch als Gegenleistung zugeordnet werden können. So ergebe sich etwa aus dem der Entscheidung des VwGH vom 15.01.2002, Zahl 2001/16/0358, zugrundeliegenden Sachverhalt, welcher Teilbetrag der Ausgleichszahlung auf den Liegenschaftsausgleich entfällt. Im gegenständlichen Fall könne jedoch keineswegs eine Zuordnung einer Gegenleistung erfolgen. Aus dem konkreten Scheidungsvergleich sei nämlich ersichtlich, dass nicht nur der Austausch von zwei Liegenschaften bzw. Haushälfte gegen eine Eigentumswohnung vereinbart wurde. Es seien weitreichende Regelungen sowohl zum Ehegatten- als auch zum Kindesunterhalt getroffen worden. Die Regelung des Ehegattenunterhalts beinhaltet den Unterhaltsverzicht des Bf und die Verpflichtung, dass er einen monatlichen Unterhalt in der Höhe von 200 Euro an seine geschiedene Frau leistet. Bezüglich des Kindesunterhalts wurde festgehalten, dass die Kindesmutter für das Kind N und der Kindesvater für die Kinder O und P einen monatlichen Beitrag leistet. Außerdem seien eine umfassende Vermögensaufteilung vorgenommen worden, die auch Feststellungen im Hinblick auf das Sparguthaben und die Fahrzeuge beinhaltet. Somit könne nicht davon ausgegangen werden, dass für den Erwerb des Hälfteigentums am Haus die Eigentumswohnung hingegeben wurden und umgekehrt.

Für den Erwerb der Eigentumswohnung sei zudem der falsche Steuersatz angewendet worden. Es sei außer Acht gelassen worden, dass gemäß § 7 Z 2 GrEStG 1987 der Steuersatz beim Erwerb zwischen Ehegatten bei Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse 2 % beträgt. Die Berechnung mit dem falschen Steuersatz von 3,5 % sei insofern unverständlich, als für den Erwerb des Hälfteigentums am Haus der richtige Steuersatz von 2 % herangezogen wurde.

Es wird daher beantragt, für beide Erwerbsvorgänge die Steuer jeweils nach dem Wert der Grundstücksanteile, das ist der 3-fache Einheitswert, mit 2 % zu berechnen.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit den Berufungsvorentscheidungen vom 3. August 2012 ab und begründete dies - im Wesentlichen gleichlautend - wie folgt:

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG ist der Wert der Liegenschaft (dreifacher Einheitswert) als Bemessungsgrundlage anzusetzen, wenn eine Gegenleistung nicht ermittelbar ist. Im gegenständlichen Fall sei eine Gegenleistung ermittelbar, da im Rahmen der Vermögensteilung laut Pkt. IV nur Liegenschaftsvermögen wechselseitig ausgetauscht wurde. Da somit eine Gegenleistung ermittelbar sei (unter Hinweis auf VwGH vom

25.10.2006, 2006/16/0018) und zwar in Höhe des Wertes des hingegebenen Grundstücks, sei diese als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Der Steuersatz von 2 % ist nur bei der Aufteilung von ehelichem Gebrauchsvermögen anzuwenden. Da die erworbene Liegenschaft eine Mietwohnung ist und somit nicht zum ehelichen Gebrauchsvermögen zu zählen sei, komme der begünstigte Steuersatz nicht zur Anwendung.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend eingewendet, dass im Vergleich eine Reihe vermögensrechtlicher Regelungen getroffen wurden. So wurde neben den Regelungen betreffend Kinder zu Punkt 3. der Ehegattenunterhalt, zu Punkt 4. die Vermögensteilung und zu Punkt 5. die Kosten gesondert geregelt. In einer Generalklausel zu Punkt 6. werden sämtliche sonstigen noch denkbaren Ansprüche zwischen den Ehegatten, die aus Anlass der Scheidung entstanden sind, geregelt.

Der Punkt Vermögensteilung betrifft einerseits Liegenschaftsvermögen, andererseits auch Sparguthaben und Fahrzeuge. Der Umstand, dass es bei Sparguthaben und Fahrzeugen zu keiner Eigentumsübertragung kommt, weil jeder das behält, an dem er schon bisher Eigentum hatte, besagt nicht, dass diese Vermögensbestandteile nicht in die Berechnung des Wertes aufgenommen wurde, der jedem der ehemaligen Ehepartner verbleibt. Im bereits zitierten Erlass wird ausdrücklich festgehalten, dass bei solchen Scheidungsvergleichen regelmäßig eine Gegenleistung nicht feststellbar sei, auch wenn im Vergleich selbst über andere Vermögensrechte keine Aussage getroffen wurde bzw. nur ausgeführt wird, dass die Aufteilung bereits erfolgt ist, oder jeder Beteiligter Eigentümer seines bisherigen Vermögens bleibt. Auch die Unterhaltsvereinbarungen würden die Vermögenseinteilung beeinflussen. Wird daher eine Bereinigung anderer Ansprüche - wie in diesem Fall - im Vergleich vorgenommen, so sei als Bemessungsgrundlage grundsätzlich der dreifache Einheitswert heranzuziehen.

Den begünstigten Steuersatz beim Erwerb der Mietwohnung zu versagen sei nicht zutreffend, da dieser nicht nur bei der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens, sondern auch bei der Aufteilung der ehelichen Ersparnisse zur Anwendung komme. Gemäß der klaren Bestimmung des § 81 EheG sind bei Scheidungen nicht nur das eheliche Gebrauchsvermögen, sondern auch die ehelichen Ersparnisse aufzuteilen. Unter eheliche Ersparnisse seien alle Wertanlagen, die während aufrechter Lebensgemeinschaft angesammelt wurden, zu verstehen. Zu solchen würden geradezu in klassischer Weise Eigentumswohnungen, die zur Vermögensbildung vermietet werden, gehören (unter Hinweis auf Stabentheiner in Rummel ABGB³, Rz 6 und 10 zu § 81). Würde die Eigentumswohnung weder zum ehelichen Gebrauchsvermögen noch zu den ehelichen Ersparnissen zählen, wäre diese mit höchster Wahrscheinlichkeit nicht erwähnt worden, weil sie dann eben nicht der gütlichen Aufteilung nach Eherecht unterliegen würde. Aus dem vorliegenden Sachverhalt ergebe sich kein Anhaltspunkt dafür, dass die Wohnung zu keinem der beiden Vermögensarten zu zählen sei.

Mit Bericht vom 24. August 2012 legte das Finanzamt die Berufungen samt Verwaltungsakt an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Bundesfinanzgericht hat die beiden Beschwerden wegen ihres persönlichen, sachlichen und rechtlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Entscheidung verbunden und darüber erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

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

Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG idF vor BGBl. I Nr. 36/2014 vom Wert des Grundstückes 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 gemäß § 4 Abs. 3 GrEStG idF vor BGBl. I Nr. 36/2014 die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung.

In der Beschwerde wird die Ansicht vertreten, es sei eine Vereinbarung mit "*Globalcharakter*" geschlossen worden, bei dem eine Zuordnung von Gegenleistungen nicht möglich sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 25.10.2006, 2006/16/0018, auf sein Erkenntnis vom 07.10.1993, 92/16/0149, Bezug genommen, worin das Höchstgericht richtungsweisend entschieden hat, dass auch bei Scheidungsvergleichen, die üblicherweise "Global-" oder "Pauschalcharakter" haben, Gegenleistungen für Grunderwerbsteuerpflichtige Transaktionen ermittelt werden können.

Insbesondere wenn sich aus dem Wortlaut der getroffenen Vereinbarung ergibt, dass eine bestimmte Leistung nur als (weitere) Gegenleistung für die Übertragung einer Liegenschaft (eines Liegenschaftsanteils z.B. einer Eigentumswohnung etc.) gedacht ist, kann diese Leistung nicht mehr als allgemeiner Spitzenausgleich einer umfassenden Auseinandersetzung angesehen werden (vgl. UFS 24.11.2011, RV/0681-S/09, unter Hinweis auf VwGH 30.04.1999, 98/16/0241).

Der Vergleich vom 17. Juni 2011 gliedert sich in mehrere Abschnitte.

Während die ersten drei Punkte die Obsorgerechte, den Kindes- und Ehegattenunterhalt behandeln, regelt Vertragspunkt 4. die "*Vermögensteilung*".

Nach Unterpunkt 4.1 des Vergleiches wird eine Übertragung des Hälfteanteils an der Liegenschaft, welche bislang als Ehewohnung diente, von der Ehegattin an den Bf vorgenommen. Die darauf aushaftenden bürgerlichen Lasten für Kredite wurden vom Bf in die alleinige Zahlungspflicht übernommen.

In Unterpunkt 4.2 überträgt der Bf die ideellen Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft, mit dem untrennbar Wohnungseigentum verbunden ist, an seine Ehegattin.

Die weiteren Unterpunkte enthalten Feststellungen zum Ser GVG (4.3.) und zu Sparguthaben (4.4) bzw. Fahrzeugen (4.5), wonach keine wechselseitigen Ansprüche bestehen.

Dieser Vergleichspunkt 4. enthält somit den Tausch von Liegenschaftsanteilen.

Auf Grund dieses unmittelbaren direkten Konnexes ist davon auszugehen, dass es Wille der Parteien war, dass Entgelt für die Übertragung des Hälfteanteils am Haus an den Bf die Darlehensübernahme und die Hingabe der ihm gehörigen Eigentumswohnung war.

Auf Grund der unmittelbaren Verknüpfung der gegenseitigen Leistungspflichten im Rahmen der vereinbarten Liegenschaftsübertragungen ist daher von einem einheitlichen Rechtsgeschäft, nämlich einem Tauschvertrag iSd Bestimmungen des § 1045 ABGB und § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG auszugehen.

Die jeweiligen Tauschleistungen sind im Berufungsfall eindeutig bezeichnet. Die Voraussetzungen für die Berechnung der Grunderwerbsteuer nach dem Wert des Grundstückes (= Einheitswert) iSd § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG (idF vor BGBl. I Nr. 36/2014) liegen nicht vor, da auch die Schätzung gemäß § 184 BAO eine zulässige Form der Ermittlung der Gegenleistung darstellt (vgl. UFS 17.01.2006, RV/0312-I/05).

Beim Grundstückstausch nach § 4 Abs. 3 GrEStG (idF vor BGBl. I Nr. 36/2014) 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 Verkehrssteuern, Band II, Rz 38 zu § 4 GrEStG 1987, mit weiteren Nachweisen).

Die Grunderwerbsteuer ist demnach beim Grundstückstausch vom gemeinen Wert (§ 10 BewG) des für das erworbene Grundstück hingegebenen Tauschgrundstückes zuzüglich einer allfälligen Tauschaufgabe zu bemessen (vgl. *Fellner*, aaO, Rz 109 zu § 5 GrEStG, mit weiteren Nachweisen).

Die belangte Behörde hat die übernommenen Darlehen und die Verkehrswerte der hingegebenen Grundstücksanteile durch Schätzung ermittelt. Die Schätzungen und die dadurch ermittelten Werte der Liegenschaftsanteile werden vom Bf dem Grunde und der Höhe nach nicht bekämpft.

Wenn die Abgabenbehörde den Verkehrswert des jeweils hingegebenen Grundstücks(-anteiles) und die Übernahme der Verbindlichkeiten durch den Bf für die Berechnung der

Bemessungsgrundlagen für die Vorschriften der Grunderwerbsteuer heranzog, dann war dies nicht rechtswidrig.

Bei dieser Sach- und Rechtslage konnte der Beschwerde, was die Bemessungsgrundlagen betrifft, kein Erfolg beschieden sein.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG idF vor BGBl. I Nr. 36/2014 beträgt die Steuer beim Erwerb von Grundstücken durch andere Personen 3,5 v.H.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG idF vor BGBl. I Nr. 36/2014 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 Nichtigkeitserklärung der Ehe 2 v.H.

In der Beschwerde wird die Anwendung des Steuersatzes von 3,5 v.H mit der Begründung bekämpft, dass die Eigentumswohnung zu den ehelichen Ersparnissen gehören würde. Zudem ergebe sich auch dem vorliegenden Sachverhalt kein Anhaltspunkt, dass die Wohnung zu keiner der beiden Vermögensarten zählen würde.

Die Wohnung wurde während aufrechter Ehe erworben. Aus der Aktenlage sind keine Umstände erkennbar, die gegen das Vorbringen des Bf, die Eigentumswohnung würde zu den ehelichen Ersparnissen gehören, sprechen.

In diesem Punkt war der Beschwerde stattzugeben.

1. Die Grunderwerbsteuer für den Erwerb des Bf bleibt unverändert.
2. Die Grunderwerbsteuer für den Erwerb der Ehegattin errechnet sich wie folgt:

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG (idF vor BGBl. I Nr. 36/2014) 2 % von der Tauschleistung in Höhe von 34.654,53 Euro, ergibt 693,09 Euro.

Der Beschwerde war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine (ordentliche) Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

S, am 1. Juli 2014