



GZ. RV/0900-G/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Roland Langoth, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz betreffend Grunderwerbsteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Am 8. April 1998 schloss der Bw. mit Frau Maria W. in einem gerichtlichen Verfahren auf Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach § 81 ff EheG einen Vergleich.

Dieser Vergleich lautet auszugsweise:

"1. Die Antragstellerin Maria W. überträgt nunmehr aus dem Titel der Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse (§§ 81 ff. EheG) ihr Hälfteeigentum an der Liegenschaft X, in das Eigentum des Antragsgegners Siegfried W., sodass er in Hinkunft Alleineigentümer der genannten Liegenschaft ist. Das unter CINr. 4a zugunsten des Antragsgegners einverleibte Belastungs- und Veräußerungsverbot ist damit gegenstandslos. Die Parteien stellen fest, dass das unter CINr.2a sichergestellte Pfandrecht zugunsten der Österreichischen Kreditinstitutaktiengesellschaft, das im übrigen eine Unternehmensverbindlichkeit darstellt, bereits forderungsentkleidet ist.....

2. Die Antragstellerin verpflichtet sich, die in ihrem Besitz befindliche "massive Waliserkette" .....,sowie ein ovales Jugendstilmedaillon.....herauszugeben.

3. Der Antragsgegner verpflichtet sich, der Antragstellerin eine Ausgleichszahlung von S 1,500.000,-- wie folgt zu bezahlen: S 150.000,00 (in Worten: binnen drei Tagen) den Restbetrag von S 1,350.000,00 in monatlichen Raten à S 8.000,00, wobei die erste Rate am 1.5.1998, die Folgerate bis zum fünften der Folgemonate fällig sind.....Zur Sicherstellung der restlichen Ausgleichszahlung von S 1,350.000,00 bestellt nunmehr der Antragsgegner die ihm nunmehr alleine gehörige Liegenschaft X zum Pfand und nimmt die Antragstellerin diese Erklärung hiemit an."

Dem Finanzamt wurde dieser Rechtsvorgang am 23. September 1998 zur Anzeige gebracht.

Am 22. Oktober 1999 erließ das Finanzamt Grunderwerbsteuerbescheide für zwei Grundstücksübertragungen mit zwei unterschiedlichen Steuersätzen nach § 7 Z 2 GrEStG mit 2% und nach Z 3 GrEStG mit 3,5%. Die Ausgleichszahlung für die Übertragung eines gemischt genutzten Grundstückes und eines Geschäftsgrundstückes wurde dabei anteilig als Bemessungsgrundlage in Ansatz gebracht.

Im gegenständlichen Bescheid wurde die auf das Geschäftsgrundstück entfallende Gegenleistung von 456.300,00 S mit einem Steuersatz von 3,5% belegt.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewandt, dass nicht die Gegenleistung sondern der Wert des Grundstückes die Bemessungsgrundlage darstellen müsse und wurde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.4.1999, 98/16/0241 verwiesen. Im Scheidungsvergleich sei kein Zusammenhang der Gegenleistung mit der Liegenschaftsübertragung geknüpft worden und sei daher auch nicht zwingend daraus abzuleiten.

Insbesondere wandte sich der Bw. gegen den Steuersatz von 3,5% für den geschäftlich gewidmeten Teil des Grundstückes. Zum Zeitpunkt des Scheidungsvergleiches sei er noch

verheiratet gewesen. Die Zustellung des Scheidungsurteiles, die nach dem VwGH Erkenntnis vom 7.6.1973, 0101/73 wesentlich sei, sei erst am 15.4.1998 erfolgt und liege damit nach dem Zeitpunkt des Scheidungsvergleiches, weshalb die Ehegattenvoraussetzungen noch gegeben gewesen seien.

Der Argumentation des Finanzamtes, wonach betrieblich genutztes Vermögen nicht einer Aufteilung nach § 82 EheG unterliegen könne und damit nicht in den Genuss des begünstigten Steuersatzes gemäß § 7 Z 2 GrEStG kommen könne, hielt er entgegen, "dass entweder ein Geschäftsgrundstück auch Gegenstand einer Vereinbarung nach § 81 EheG sein kann, dann haben auch die Rechtswirkungen nach § 7 Z 2 GrEStG bezüglich des Steuersatzes Geltung, oder ein Geschäftsgrundstück kann nicht Gegenstand einer Vereinbarung nach § 81 EheG sein, dann ist eine derartige Vereinbarung sozusagen als eine Vereinbarung anderer Art zu sehen, für die umgekehrt gilt, dass sie nicht aufschiebend bedingt durch die Rechtswirksamkeit der Scheidung ist, und daher wenn sie direkt bei der Scheidung, noch unter Ehegatten geschlossen wird."

Die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 22. März 2000 wies die Berufung ab und begründete dies ua. damit, dass dem Aufteilungsverfahren nach § 81 EheG nur bestimmte Vermögenswerte unterzogen werden können und der begünstigte Steuersatz für Vermögen, das dem Aufteilungsverfahren nicht unterzogen werden kann, nicht möglich ist.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend ausgeführt, dass entweder ein Betriebsgrundstück durch Parteienwillen zum Gegenstand einer Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens gemacht werden kann und dadurch die Steuerbegünstigung nach § 7 Z 2 GrEStG zum Tragen komme oder die betreffende Vereinbarung als Vertrag sui generis sofort wirksam werde und damit der begünstigte Steuersatz – gemeint wohl nach § 7 Z 1 GrEStG - in Anwendung zu bringen sei. Weiters wurde bemängelt, dass eine Begründung, warum im konkreten Fall die Gegenleistung und nicht der Einheitswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei, fehle.

Seit 1. Jänner 2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat und nach der Vollversammlung vom 14. Mai 2003 die Außenstelle Graz zur Entscheidung berufen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob

- 1.) als Bemessungsgrundlage die Gegenleistung heranzuziehen und
- 2.) ob auch für den Erwerb des Geschäftsgrundstückes ein begünstigter Steuersatz von 2% anzuwenden sei.

**ad 1.)**

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach Abs. 2 leg. cit. ist sie vom Wert des Grundstückes zu berechnen, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage steht außer Streit, dass der Verwaltungsgerichtshof die Meinung vertrat, in der Regel sei eine Gegenleistung bei Aufteilungsvereinbarungen nicht zu ermitteln und sei daher vom Einheitswert als Bemessungsgrundlage auszugehen, er aber auch in späterer Rechtsprechung ausführte, dass im konkreten Einzelfall Gegenleistungen ermittelbar sein können.

Bemängelt wurde vom Bw., dass nicht im Konkreten begründet wurde, warum das Finanzamt im gegenständlichen Fall von der Ermittlung einer Gegenleistung ausgegangen ist.

Der gegenständliche Vergleich vom 8. April 1998 hat mit Ausnahme des Punktes 2 nur die Transferierung einer Liegenschaft zum Inhalt und ist die Ausgleichszahlung eindeutig determiniert und auch auf der Liegenschaft sichergestellt. Für die Annahme, diese Zahlung könne auch einen so genannten "Spitzenausgleich" für andere Ansprüche darstellen, findet sich im eindeutigen Wortlaut der Vereinbarung kein Hinweis und die nur allgemein gehaltenen Ausführungen des Bw. über Ausgleichszahlungen sind nicht geeignet, die Zuordenbarkeit der Gegenleistung für den Grundstückserwerb in Zweifel zu ziehen.

Es wird in diesem Zusammenhang auf ähnliche Fälle vor dem Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, in denen ebenfalls das Vorliegen einer bestimmaren Gegenleistung bejaht wurde (VwGH 7.10.1993, 92/16/0149; 29.1.1996, 95/16/0187; 9.8.2001, 2001/16/0358; 30.4.1999, 98/16/0241; 25.11.1999, 99/16/0030).

**ad 2.)**

§ 7 GrEStG besagt: Die Steuer beträgt beim Erwerb von Grundstücken:

1. durch den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers 2%
2. durch einen Ehegatten von dem anderen Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe 2%
3. durch andere Personen 3,5%.

Bei der Ermittlung des Steuersatzes ist das nach dem bürgerlichen Recht bestehende Abstammungs-, Verwandtschafts- bzw. familienrechtliche Naheverhältnis maßgeblich. Für die

Festsetzung der Grunderwerbsteuer, insbesondere auch für den Steuersatz sind die Verhältnisse am Tag des Vertragsabschlusses maßgebend (VwGH 1.7.1982, 82/16/0047). Der Begriff "Ehegatte" kann mangels einer besonderen gesetzlichen Vorschrift im Grunderwerbsteuerrecht nicht anders ausgelegt werden als im Privatrecht, dh. dass unter diesen Begriff nur Personen fallen, die Ehegatten im rechtlichen Sinne sind, nicht aber Personen, deren Ehe im rechtlichen Sinne aufgelöst ist (VwGH 9.3.1955, Slg. 1116/F). Unter Ehegatten sind daher nur Personen zu verstehen, deren Ehe nach staatlichem Recht noch aufrecht ist (VwGH 15.10.1987, 86/16/0237).

Schon das alte Grunderwerbsteuergesetz 1955 kannte in der ursprünglichen Fassung des § 14 Abs. 1 Z 1 einen begünstigten Steuersatz von 2% für Erwerbsvorgänge zwischen "Ehegatten". Voraussetzung für seine Anwendung war der aufrechte Bestand der Ehe im Zeitpunkte des Eintritts der Steuerpflicht. War die Ehe im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld noch nicht geschlossen oder bereits geschieden, so war der normale Satz von 7 bzw. 8% anzuwenden. Auf diese Bestimmung bezieht sich auch das vom Bw. zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Jahre 1973. Es besagte nichts anderes, als dass Ehepartner so lange als Ehegatten gelten, bis die Zustellung des Scheidungsurteils erfolgt ist. Erst danach ist die Scheidung rechtskräftig und der begünstigte Steuersatz nicht mehr anwendbar. Auf Grund Bestimmungen in der ZPO ist die mündliche Verkündung des Scheidungsurteils alleine nicht ausschlaggebend.

Erst ein Bundesgesetz über Änderungen des Ehegattenerbrechtes, des Ehegüterrechts und des Ehescheidungsrechts (BGBl. I Nr. 280/1978) brachte eine Erweiterung dieser steuerrechtlichen Begünstigung. Der begünstigte Steuersatz von 2% wurde ab 1. Juli 1978 auf Erwerbsvorgänge ausgedehnt, die der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse im Sinne des § 81 EheG anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigkeitklärung der Ehe dienen. Der begünstigte Steuersatz galt in diesen Fällen also auch, **obwohl das Eheband nicht mehr besteht**. Durch diese Regelung sollte die Aufteilung erleichtert werden (sten. Protokolle, Erläuternde Bemerkungen TZ 7).

Ab 1. Juli 1978 war der begünstigte Steuersatz im Regelfall daher für Erwerbsvorgänge bei aufrechem Bestand der Ehe (§ 14 Abs. 1 Z 1 a GrEStG 1955) und **als Sonderbestimmung nur für bestimmte Vermögensarten** (§ 14 Abs. 1 Z 1 b GrEStG 1955) bei Ehescheidung, Aufhebung oder Nichtigkeitklärung der Ehe anzuwenden. Diese Bestimmungen des § 14 Abs. 1 Z 1 a und b GrEStG 1955 wurden – bis auf eine Ausnahme in der Z 1 a - wortgleich in das Grunderwerbsteuergesetz 1987 übernommen und sind dort unter § 7 Z 1 und 2 gültig.

Da der Bw. behauptete, dass er zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 8. April 1998 noch verheiratet war und sich auf eine Ähnlichkeit zu dem vom Verwaltungsgerichtshof 1973 entschiedenen Fall (VwGH 7.6.1973, 101/73) berief, musste zunächst geprüft werden, ob die Scheidung zu diesem Zeitpunkt rechtskräftig war oder nicht. Tatsache ist, dass das Scheidungsurteil des Bezirksgerichtes Linz-Land am 14. März 1996 ausgefertigt wurde und lt. Auskunft des Bezirksgerichtes am 1. April 1996 an den Bw. zugestellt und mit 30. April 1996 rechtskräftig wurde. Tatsache ist weiters, dass am 30. Mai 1996 der Antrag auf Aufteilung nach § 81 ff. EheG beim Bezirksgericht Linz-Land gestellt wurde und dabei auf das rechtskräftige Scheidungsurteil verwiesen wurde. Tatsache ist auch, dass das Aufteilungsverfahren nach ca. 2 Jahren mit dem Vergleich beendet wurde, der den Gegenstand dieses Abgabenverfahrens bildet.

Damit war der Bw. zum Zeitpunkt des Abschlusses des Aufteilungsvergleiches bereits nachweislich rechtskräftig geschieden und kommt die Anwendung des begünstigten Steuersatzes nach § 7 Z 1 GrEStG 1987 von vornherein nicht mehr in Betracht.

Von Relevanz bleibt nur mehr die Bestimmung des § 7 Z 2 GrEStG 1987, die Grundstückserwerbe betrifft, die erst nach Auflösung des Ehebandes zwischen den ehemaligen Ehegatten abgeschlossen bzw. wirksam werden. Inhaltlich ist die Anwendung des § 7 Z 2 GrEStG auf den Erwerb bei Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse eingeschränkt. Damit nimmt das GrEStG auf die Bestimmungen der §§ 81 bis 97 EheG Bezug und sind die Begriffe "eheliches Gebrauchsvermögen" und "eheliche Ersparnisse" aus den dortigen Regelungen zu entnehmen. Unter ehelichem Gebrauchsvermögen sind die beweglichen oder unbeweglichen körperlichen Sachen zu verstehen, die während aufrechter ehelicher Lebensgemeinschaft dem Gebrauch beider Ehegatten gedient haben; hiezu gehören auch der Hausrat und die Ehewohnung. Eheliche Ersparnisse sind Wertanlagen, gleich welcher Art, die die Ehegatten während aufrechter ehelicher Lebensgemeinschaft angesammelt hatten und die ihrer Art nach üblicherweise für eine Verwertung bestimmt sind. Im § 82 sind die Sachen aufgezählt, für die eine Aufteilung ausgeschlossen ist. Darunter fallen auch Sachen, die zu einem Unternehmen gehören. Haben Ehegatten gemeinsam Eigentum an einer Liegenschaft erworben, in der sich sowohl die Ehewohnung als auch das Unternehmen eines der Ehegatten befindet, dann unterliegt nur der Teil der Eigentumsrechte der Aufteilung, welcher der Ehewohnung entspricht (OGH 23.4.1992, 7 Ob 533/92).

Die Beurteilung, ob der Tatbestand einer Aufteilung von ehelichem Gebrauchsvermögen und ehelicher Ersparnisse gegeben ist, hat die Abgabenbehörde vorzunehmen.

Auch wenn eine Aufteilung ausgeschlossen ist, kann über diese Sache im Zuge einer Aufteilungsvereinbarung kontrahiert werden (Rummel, ABGB, 2. Band, Wien 1992, § 82 EheG, Rz 15). So können Ehegatten in die vermögensrechtliche Auseinandersetzung auch anderes Vermögen einbeziehen als eheliches Gebrauchsvermögen und Ersparnisse (zB Betriebsgrundstücke). Die Übertragung dieses Grundstückes fällt damit aber nicht unter die Begünstigungsbestimmung des § 7 Z 2 GrEStG, sondern ist unter dem allgemeinen Steuersatz nach § 7 Z 3 GrEStG einzureihen.

Wenn die ehemaligen Ehegatten im Zuge des Vergleiches, mit dem ein beantragtes Aufteilungsverfahren nach § 81 EheG beendet wurde, auch über ein nach steuerrechtlichen Vorschriften als Geschäftsgrundstück bewertetes Grundstück verfügten, so handelt es sich dabei um ein nicht vom § 7 Z 2 GrEStG umfasstes begünstigtes Vermögen, da es keiner Aufteilung im Sinne des § 81 ff. EheG zugeführt werden kann.

Auf Grund der begrifflichen Anbindung des § 7 Z 2 GrEStG 1987 (vormals § 14 Abs. 1 Z 1 b GrEStG 1955) an die Vorschriften der §§ 81 ff. EheG, die sich aus dem gemeinsamen Inkrafttreten durch das EheRÄndG 1978 ergeben hat, kann ein Betriebsgrundstück nicht Gegenstand eines Aufteilungsverfahrens anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe sein und kann damit dem Bw. nicht gefolgt werden, wenn er meint, auf Grund des Parteiwillens könne das Betriebsgrundstück zum Gegenstand einer Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens gemacht werden. Es handelt sich bei dem Übergang des Geschäftsgrundstückes tatsächlich um einen zweiten Erwerbsvorgang, der steuerlich nicht begünstigt ist.

Die vom Bw. in seinem Vorlageantrag als zweiter Fall angesprochene Variante, es müsse sich um eine Vereinbarung unter Eheleuten handeln, die sofort wirksam wurde, und daher die Begünstigung nach § 7 Z 1 GrEStG zustehen, ist insofern hinfällig, weil außer Zweifel steht, dass zum Vertragsabschluss am 8. April 1998 die Ehe bereits rechtskräftig aufgelöst war und die Steuerbegünstigung nach § 7 Z 1 GrEStG damit für einen Liegenschaftserwerb nicht mehr anwendbar war. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, 26. Februar 2004