

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HJ, inL, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 8. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. März 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der einvernehmlichen Ehescheidung gem. § 55a EheG haben Frau HJ (= Berufungswerberin, Bw) und Herr AJ vor dem Bezirksgericht am 1. Dezember 2003 eine "Vereinbarung gemäß § 55 a EheG" auszugsweise folgenden Inhaltes geschlossen:

"I. Obsorge-Unterhalt Kind:

Mit der Obsorge für die Tochter ... bleiben weiterhin beide Elternteile betraut. ... AJ verpflichtet sich zur Leistung eines monatlichen Unterhaltsbeitrages von € 500 für seine Tochter ...

"II. Unterhalt Ehegatten nach der Scheidung:

AJ verpflichtet sich gegenüber HJ zur Leistung des gesetzlichen Unterhaltes im Sinne des § 66 EheG, wobei konkret folgende Regelungen getroffen werden: a) Vorerst ... erhält HJ einen monatlichen Unterhalt von € 300; ...

AJ verzichtet gegenüber HJ auf Unterhalt, dies auch für den Fall geänderter Verhältnisse.

III. Liegenschaften:

Vorausgeschickt wird, daß es sich bei allen im Folgenden genannten Liegenschaften ... um solche des GBL handelt.

AJ und HJ sind je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft in EZ 1111 ... samt darauf errichtetem Haus Bgasse2. In diesem Haus befindet sich die eheliche Wohnung.

HJ ist darüberhinaus Eigentümerin der Liegenschaft in EZ 576 ... samt darauf errichtetem Haus Ostraße."

Laut anschließend dargestelltem Grundbuchsstand ist die Liegenschaft in EZ 1111 mit einem Wohnbauförderungsdarlehen aus 1987 im Nominale von S 389.000 sowie einem Pfandrecht für die W-AG aus 1988 in Höhe von S 1,100.000 belastet; die Liegenschaft in EZ 576 ist unbelastet.

"Im Zuge der Aufteilung des ehelichen Vermögens vereinbaren die Vertragsteile, daß HJ Alleineigentümerin der Liegenschaft in EZ 1111 wird und weiters, daß die Liegenschaft in EZ 576 in das Alleineigentum von AJ übertragen wird.

AJ übergibt somit seinen Hälftenanteil an ... EZ 1111 an HJ und diese übernimmt diesen Hälftenanteil in ihr Eigentum, HJ wiederum überträgt die ... EZ 576 an AJ und dieser übernimmt die genannte Liegenschaft in sein Eigentum.

Die Übergabe und Übernahme ... erfolgt mit Unterfertigung dieser Vereinbarung ...

....

Das Darlehen des Landes ..., welches auf der Liegenschaft in EZ 1111 pfandrechtlich sichergestellt ist, wird von HJ zur alleinigen Rückzahlung übernommen, AJ hingegen übernimmt die alleinige Rückzahlung des Darlehens der W-AG , welches ebenfalls ob EZ 1111 pfandrechtlich sichergestellt ist. Die Vertragsteile verpflichten sich, hinsichtlich der von ihnen zur alleinigen Rückzahlung übernommenen Darlehen den jeweils anderen Vertragsteil schad- und klaglos zu halten.

....

Die Aufteilung des im Haus Bgasse2, befindlichen Inventars bzw. der Einrichtung erfolgt im Einvernehmen, wobei ... folgende Gegenstände in das Eigentum des AJ übergehen: ...

....

IV. Übrige Vermögensaufteilung:

Der Bausparvertrag Nr. ... wird in das Eigentum von AJ übertragen

HJ erhält das Eigentumsrecht am Pkw ..., AJ hingegen das Eigentumsrecht am Pkw ...

In dieser Vereinbarung nicht erwähnte Vermögenswerte verbleiben im Eigentum desjenigen Teiles, in dessen Verfügung sie sich bereits bisher befanden oder dem sie ... zugewiesen sind.

Die Vertragsteile erklären, auf weitere Ansprüche gegeneinander ... zu verzichten.".

In den vorgelegten Abgabenerklärungen Gre 1 wurde ua. unter Punkt "6. Gegenleistung" die "Vermögensaufteilung im Zuge der Scheidung" vermerkt.

Im Schreiben vom 21. Jänner 2004 wurden seitens des steuerlichen Vertreters die zum Übergabsstichtag 1. Dezember 2003 aushaltenden Darlehensbeträge bei der W-AG mit € 13.292 und beim Land (Wohnbauförderungsdarlehen) mit gesamt € 25.302,41 - Restlaufzeit 19 Jahre bis 31. Dezember 2022 - bekannt gegeben. Im Weiteren wurde ausgeführt, eine Beurteilung des Verkehrswertes der Liegenschaften sei mangels Sachkenntnis nicht möglich, wobei jedoch im Zuge einer Aufteilung iSd §§ 81 ff. EheG nicht von einer Gegenleistung auszugehen und die Bemessungsgrundlage mit dem dreifachen Einheitswert anzusetzen sei.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 17. März 2004, StrNr, ausgehend von der als Bemessungsgrundlage in Höhe von € 117.220,54 ermittelten Gegenleistung bzw. Tauschleistung gemäß § 5 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, eine 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 2.344,41 vorgeschrieben. In die Bemessung wurden der in Höhe von € 121.000 geschätzte Verkehrswert der Liegenschaft EZ 576 (= hingebenes Grundstück) sowie das zur Hälfte übernommene Wohnbauförderungsdarlehen (abgezinst mit 53 %) einbezogen. Die Gesamtgegenleistung von sohin € 127.705,14 entfällt zu 91,79 % auf die Liegenschaft, ds. € 117.220,54.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen eingewendet, entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes sei nicht von einem Tauschvertrag und demnach nicht von einer Gegenleistung auszugehen. Die Steuer sei gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG vielmehr vom Wert des Grundstückes, sohin vom dreifachen Einheitswert, zu bemessen, woraus sich die Grunderwerbsteuer bei der Bw im Betrag von nur € 891,70 errechne. Der gegenständliche Scheidungsvergleich stelle eine Vermögensaufteilung iSd §§ 81 ff. EheG dar, bei der nach der VwGH-Judikatur in der Regel nicht von einer Gegenleistung auszugehen bzw. eine solche nicht ermittelbar sei. Es handle sich um einen Vertrag sui generis, bei dem auch Überlegungen, die sich nicht ausschließlich auf den Liegenschaftsbesitz beziehen würden, eine Rolle spielten. Es sei hier ein bloßer Zufall, dass zwei Liegenschaften vorhanden und im Zuge der Vermögensaufteilung jeweils zuzuweisen wären. Es könne daher zivilrechtlich nicht von einem Tauschvertrag die Rede sein; vielmehr sei in der Scheidungsvereinbarung die Zuweisung des vorhandenen Liegenschaftsbesitzes erfolgt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2004 wurde unter Verweis auf die VwGH-Judikatur dahin begründet, dass unter Punkt III. der Scheidungsvereinbarung eine spezifische Regelung betreffend die Aufteilung der Liegenschaften getroffen worden sei, nämlich die gegenseitige Übertragung unter Übernahme von Darlehen, demnach es sich nicht um eine "Globalvereinbarung" handle. Hinsichtlich der Obsorge, den Unterhalt etc. seien gesonderte Aufteilungsmodalitäten unter Pkten. I. und IV. vereinbart worden.

Mit Antrag vom 2. Juli 2004 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend ausgeführt, die inhaltliche Gliederung der Scheidungsvereinbarung schon aus Gründen der Übersichtlichkeit spreche keineswegs gegen eine Globalregelung, ohne die abschließend eine einvernehmliche Scheidung gar nicht zulässig sei. Der Ansatz des Verkehrswertes der Liegenschaften als jeweilige Gegenleistung bzw. eine Qualifizierung als Tausch sei sachlich nicht gerechtfertigt, wenn bloß zufällig zwei Liegenschaften aufzuteilen seien.

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 im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG anzusehen ist. Das bedeutet, dass bei Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Gegenleistung die Bestimmungen über die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen auch für die Grund-erwerbsteuer gelten (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). Zum grunderwerbsteuerpflichtigen Tauschvertrag an sich wird in § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG bestimmt, dass beim Tausch die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung die der Bemessung zugrundezulegende Gegenleistung darstellt. 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 hingegebenen Grundstückes zu berechnen ist. Die Wertermittlung hat sich demnach nach den Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 zu richten (vgl. VwGH vom 29.1.1996, 94/16/0039 u.v.a.). Daneben zählen zur Gegenleistung die vereinbarten zusätzlichen Leistungen, die etwa in einem Barbetrag aber auch in der Übernahme einer Hypothekarschuld bestehen können. Verpflichtet sich der Übernehmer beim Tausch eines Grundstückes dem Übergeber, neben der unmittelbaren Gegenleistung auch eine Schuld des Übergebers zu übernehmen, so stellt die Schuldübernahme eine vereinbarte zusätzliche Leistung dar (VwGH 20.6.1990, 89/16/0101). Erbringen beide Tauschpartner zusätzliche Leistungen, so ist die Gegenleistung für jeden Erwerb unabhängig vom anderen Tauscherwerb nach § 4 Abs. 3 GrEStG "sowohl vom Werte der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragspartners zu berechnen" (siehe zu vor auch: *Dr. 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.

Im Berufungsfall besteht Streit darüber, ob der Grunderwerbsteuerbemessung entweder, da eine Globalvereinbarung iSd §§ 81 ff. EheG vorliege und demnach eine auf die Liegenschaften entfallende Gegenleistung nicht ermittelbar sei, der anteilige dreifache Einheitswert der Liegenschaft zugrunde zu legen wäre, oder aber – nach Ansicht des Finanzamtes - eine Gegenleistung im Rahmen eines Tauschvertrages vorliege, diese bestehend aus dem jeweils hingegebenen Grundstück zuzüglich der übernommenen anteiligen Hypothekarschuld.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gegenleistung die Summe dessen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Dies ist jede nur denkbare Leistung, die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird bzw. alles, was dieser einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Steht somit die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder auch "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen.

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 ist nach dem Erkenntnis des VwGH vom 30.4.1999, 98/16/0241, zwar **in der Regel** eine Gegenleistung nicht zu ermitteln. Dies werde laut VwGH bereits in dem (von der Bw zitierten) 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 die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bildet (VwGH 29.1.1996, 95/16/0187, 0188; vgl. auch VwGH 9.8.2001, 2001/16/0358).

Ordnete der Vergleichstext die vom Bf zu erbringenden Leistungen ganz unzweifelhaft der Übertragung der in den Vergleichspunkten II und III genannten Liegenschaftsanteile zu, so hatte die belangte Behörde diese Gegenleistungen und nicht die Einheitswerte der Liegenschaftsanteile als Steuerbemessungsgrundlage heranzuziehen (VwGH 25.11.1999, 99/16/0030).

Analog zum Gegenstandsfalle lag dem VwGH-Erkenntnis vom 7.8.2003, 2000/16/0591, an Sachverhalt zugrunde, dass im Zuge einer einvernehmlichen Scheidung zwei im Hälfteeigentum befindliche Liegenschaften dergestalt aufgeteilt wurden, dass Alleineigentum

von den Ehegatten an je einer Liegenschaft begründet wurde; dies verbunden mit der Übernahme von Schulden und Schad- und Klagloshaltung des anderen Vertragsteiles. 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.

Der VwGH hat dem ua. Folgendes 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 etwa 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 bezeichneten waren. Der Wert der Gegenleistung war sohin, allenfalls durch ein entsprechendes Gutachten, ohne weiteres ermittelbar. In derartigen Fällen handle es sich sohin nicht etwa – 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: *Dr. Fellner*, aaO, Rz. 16 b zu § 4; *Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, § 4 Tz. 25 a).

Festgehalten werden darf in diesem Zusammenhang, dass auch in obigen Beschwerdefällen "zufällig" zwei Liegenschaften zur Aufteilung angestanden sind, der VwGH in seiner Beurteilung aber dennoch zum Ergebnis gelangte, dass diesfalls ein Tauschvertrag mit ermittelbarer Gegenleistung vorliegt.

Im Gegenstandsfall ist nunmehr der Vergleich vom 1. Dezember 2003 nach seinem eindeutigen Wortlaut und seiner Systematik so abgefaßt, dass zunächst (Pkte. I und II) über Obsorge, Unterhalt für ein Kind und Unterhalt der Ehegatten sowie unter IV. über sonstige

Vermögenswerte (Pkws, Bausparvertrag) abgesprochen wurde. Unter Punkt III. werden ausschließlich die Liegenschaften behandelt. Diese vermögensrechtliche Seite des Scheidungsvergleiches erschöpft sich unter nahezu dem gesamten Punkt III. in der Transferierung der Liegenschaften samt beiderseitiger Schuldübernahme hinsichtlich der aushaftenden Darlehen verbunden mit der völligen Schad- und Klaglosigkeit des jeweils anderen Vertragsteiles.

Entgegen dem Dafürhalten der Bw, der im Scheidungsvergleich an sich eine "Globalvereinbarung" iSd §§ 81 ff. EheG erblickt, ist aber laut VwGH konkret die vermögensmäßige Auseinandersetzung zu betrachten. Nach dieser unter Punkt "III. Liegenschaften" getroffenen Vereinbarung, worin nach Darstellung zunächst der den Ehegatten gehörigen Liegenschaften die Regelung getroffen wird, dass einerseits AJ seinen Hälftenanteil an EZ 1111 an die Bw und andererseits diese "wiederum" dem AJ ihr Alleineigentum an EZ 576 überträgt, war aber der zu erschließende Parteiwillen 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 ausführlich dargelegten VwGH-Judikatur ist diesfalls, da auch die darauf jeweils entfallenden Tauschleistungen eindeutig bezeichnet sind, eine Gegenleistung sehr wohl zu ermitteln, welche aus dem Wert der hingegebenen Liegenschaft (= Verkehrswert) zuzüglich der übernommenen Hypothekarschuld besteht.

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 und der Verkehrswert von Liegenschaften erfahrungsgemäß mit dem 4 - 5-fachen Einheitswert angesetzt wird. Hierbei handelt es sich jedenfalls um einen an der Untergrenze des Verkehrswertes sich orientierenden Vervielfacher.

Im Übrigen wurde gegen die Ermittlungsmethode an sich bzw. gegen die betragsmäßige Ermittlung der Steuer der Höhe nach von der Bw kein Einwand erhoben.

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

Innsbruck, am 16. März 2005