



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, in S, vertreten durch WT, vom 11. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 23. Oktober 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) und ihr Ehegatte schlossen anlässlich ihrer Ehescheidung gemäß § 55 a EheG am 25. Juli 2008 vor dem Bezirksgericht Ort einen Vergleich mit folgendem, auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

1. Ehegattenunterhalt: Beide Vergleichsteile verzichten wechselseitig auf Unterhalt.....

2. Kindesunterhalt/ Aufenthalt

3. Aufteilung des ehelichen Hausrates und der ehelichen Ersparnisse und der ehelichen Schulden:

3.1. Der bewegliche, in der ehelichen Wohnung WegEWg befindliche Hausrat wurde bereits einvernehmlich aufgeteilt.

3.2. Die Bw ist Eigentümerin der Wohnungseigentumseinheiten EZ Liegenschaft1, Weg1 1A und 1B, B-LNr 2 bis 12

3.3. Die Bw überträgt alle im vorstehenden Absatz dargestellten Miteigentumsanteile an der EZ Liegenschaft1, B-LNr 2 bis 12, mit denen jeweils Wohnungseigentum verbunden ist, an Ehegatte.

3.4. Ehegatte ist Eigentümer der Wohnungseigentumseinheiten EZ Liegenschaft2, Straße 12, B-LNr 11 bis 17.

3.5. Ehegatte überträgt alle im vorstehenden Absatz dargestellten Miteigentumsanteile an der EZ Liegenschaft2, B-LNr 11 bis 17, mit denen jeweils Wohnungseigentum verbunden ist, an die Bw.

3.6. Die Übergabe und Übernahme der jeweils übertragenen Wohnungseigentumseinheiten gilt mit 01.01.2009 als vollzogen. Mit diesem Tag gehen einerseits Nutzen und Vorteil, wie andererseits Last und Gefahr vom jeweils Übertragenden auf den jeweils Übernehmenden über.

3.7. Der jeweilige Überträger leistet weder für einen bestimmten Zustand noch für eine bestimmte sachliche Beschaffenheit der übertragenen Wohnungseigentumseinheiten Gewähr.

Ehegatte leistet allerdings dafür Gewähr, dass die von ihm übertragenen Wohnungseigentumseinheiten geldlastenfrei an die Bw übertragen werden.

3.9. Die Bw erteilt sohin ihre ausdrückliche Einwilligung, dass hinsichtlich aller in Punkt 3.2. näher dargestellten, ihr gehörigen Anteile das Eigentumsrecht für Ehegatte einverleibt werde.

Ehegatte erteilt sohin seine ausdrückliche Einwilligung, dass hinsichtlich aller in Punkt 3.4. näher dargestellten, ihm gehörigen Anteile das Eigentumsrecht für die Bw einverleibt werde.

4. Belastungs- und Veräußerungsverbote:

Die Bw verzichtet hinsichtlich aller, dem Ehegatte gehörigen Liegenschaften und Liegenschaftsanteile auf ihr zustehende Belastungs- und Veräußerungsverbote, wie umgekehrt Ehegatte auf alle ihm zustehenden Veräußerungsverbote auf Liegenschaften und Liegenschaftsanteile der Bw verzichtet.

5. Aufteilung der ehelichen Schulden:

5.1. Ehegatte und die Bw sind gemeinsam Darlehensnehmer des Darlehens zu Konto Nr. 00 der Bank. Dieses Darlehen wurde von Ehegatte und der Bw zur teilweisen Finanzierung der Wohnanlage Weg1 1A und 1B aufgenommen. Dieses Darlehen haftet derzeit mit einem Saldo von EUR 697.000,00 aus. Im Innenverhältnis entfällt von diesem Saldo auf die Bw ein anteiliger Darlehensbetrag von EUR 294.000,00.

5.2. Ehegatte übernimmt ab 01.01.2009 den im Innenverhältnis auf die Bw entfallenden Darlehensbetrag von EUR 294.000,00 aus dem im Absatz 5.1. näher bezeichneten Darlehen mit dem zum 01.01.2009 aushaftenden Saldo in seine alleinige Zahlungsverpflichtung.

6. Ausgleichszahlung

Im Rahmen der Aufteilung verpflichtet sich Ehegatte , an die Bw eine Ausgleichszahlung im Betrage von EUR 30.000,00 binnen 30 Tagen nach Rechtskraft der Scheidung zu bezahlen.

7. Räumung der ehelichen Wohnung im Haus WegEWg durch die Bw

8. Kosten

9. Vollmacht

10. Generalklausel

Mit Abschluss und Erfüllung dieses Vergleiches sind alle wechselseitigen Forderungen der Vergleichsteile bereinigt und verglichen.

Mit Bescheid vom 23. Oktober 2008 schrieb das Finanzamt ausgehend von einer Gegenleistung von EUR 184.628,55 unter Anwendung eines Steuersatzes von 3,5% Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 6.462,00 vor. Die Gegenleistung ermittelte das Finanzamt mittels Verhältnisrechnung durch Gegenüberstellung des geschätzten Verkehrswertes der hingegebenen Liegenschaft von EUR 418.656,00 und der erworbenen Liegenschaft mit dem geschätzten Verkehrswert von EUR 231.942,00 einschließlich der Entschuldung in Höhe der Darlehensübernahme im Betrag von EUR 294.000,00.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung begehrte die Bw die Anwendung des Steuersatzes von 2% gemäß § 7 Z 2 lit a Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) auf eine Bemessungsgrundlage in Höhe des dreifachen Einheitswertes der erworbenen Wohnungseigentumseinheiten.

Begründend führte sie aus, dass der Scheidungsvergleich alle vermögensrechtlichen Folgen im Zusammenhang mit der Scheidung wie Ehegatten - und Kindesunterhalt, Aufteilung des ehelichen Hausrats, der ehelichen Ersparnisse und Schulden regle, damit eine Enderledigung all dieser Scheidungsfolgen darstelle und nicht nur die Aufteilung der ehelichen Ersparnisse in Form von Wohnungseigentumseinheiten beinhalte. Der in einzelne Vertragspunkte gegliederte Scheidungsvergleich behandle in Vertragspunkt 3. die Aufteilung der ehelichen Ersparnisse in Form der übertragenen Wohnungseigentumseinheiten und in einem eigenen Vergleichspunkt (Punkt 5.) die Aufteilung der ehelichen Schulden. Der von Ehegatte übernommene anteilige Darlehensbetrag von EUR 294.000,00 sei nicht Gegenleistung für die Übertragung von Wohnungseigentumseinheiten, sondern im Rahmen der Aufteilung der ehelichen Schulden zu sehen. Überdies gäbe es abgesehen von jenen in Punkt 5. erwähnten Schulden noch andere eheliche Schulden, die eben im Vergleich keiner Aufteilung unterzogen worden wären. Folge man diesem Argument nicht, könnten genauso gut der Unterhaltsverzicht und auch die Ausgleichszahlung ebenso als Gegenleistung für die Übertragung der Wohnungseigentumseinheiten angesetzt werden. Deswegen wäre als Bemessungsgrundlage der dreifache Einheitswert heranzuziehen. Die Heranziehung des Verkehrswertes wäre nur

dann zulässig, wenn man Punkt 3. des Scheidungsvergleiches als Tauschvorgang bewerten würde, wovon keine Rede sein könne. Titel für die Übertragung der Wohnungseigentumseinheiten sei die Aufteilung des ehelichen Vermögens im Sinne der Bestimmungen der §§ 81ff Ehegesetz und nicht ein Tauschvorgang.

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung vom 24. August 2009 wurde dem Berufsbegehren hinsichtlich des Steuersatzes stattgegeben, die Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 184.628,55 jedoch unverändert belassen. Die Gegenleistung bestünde in der Hingabe der Miteigentumsanteile an der EZ Liegenschaft¹.

Mit Antrag vom 31. August 2009 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt.

Hinsichtlich der in Punkt 5.1. des Scheidungsvergleiches genannten EZ Liegenschaft² bestätigte der Rechtsvertreter der Bw über telefonische Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates, dass die dort angeführte EZ falsch sei. Richtigerweise handelt es sich um die EZ Liegenschaft¹, Weg¹ 1A und 1B, in concreto um geförderte Mietwohnungen, zu deren Anschaffung das in Punkt 5.1. angeführte Darlehen aufgenommen worden war.

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). Wenn 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 zugrunde zu legende 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 hingegebenen 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 Verkehrssteuern, Bd. II Grunderwerbsteuer, Rz. 37 f. zu § 4, Rzn. 108 - 113 zu § 5 sowie UFS vom 17.1.2006, RV/0312-I/05).

Nach § 7 Z 2 lit a 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 Rahmen der Berufung wendet die Bw ein, dass der Scheidungsvergleich Globalcharakter habe, eine Zuordnung von Gegenleistungen nicht möglich sei, in concreto der von Ehegatte übernommene anteilige Darlehensbetrag von EUR 294.000,00 nicht als Gegenleistung für die Übertragung der Wohnungseigentumseinheiten angesehen werden könne, sondern im Rahmen der Aufteilung der ehelichen Schulden übernommen worden wäre.

Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Bd. II Grunderwerbsteuer, § 4 Rz 16b führt dazu aus;

Vereinbarungen über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse können so gestaltet sein, dass im Einzelfall eine Gegenleistung ermittelt werden kann, im anderen nicht. Die Grunderwerbsteuer ist dann entweder von der Gegenleistung oder vom Wert des Grundstücks zu berechnen (vgl VwGH 30.6.2005, 2005/16/0085). Im Erkenntnis VwGH 25.10.2006, 2006/16/0018 wird auf VwGH 7.10.1993, 92/16/0149 Bezug genommen, worin der Verwaltungsgerichtshof richtungsweisend entschieden hat, dass auch

bei Scheidungsvergleichen, die üblicherweise „Global“ oder „Pauschalcharakter“ haben, Gegenleistungen für grunderwerbsteuerpflichtige Transaktionen ermittelt werden können. Insbesondere dann, 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. VwGH 30.4.1999, 98/16/0241).

Ebenso wie in den bereits erwähnten Judikaten ist auch im Gegenstandsfall der zu beurteilende Scheidungsvergleich in Punkte und Unterpunkte gegliedert. Während die ersten beiden Punkte Ehegatten – und Kindesunterhalt behandeln, regelt Punkt 3. die Aufteilung der ehelichen Ersparnisse und der ehelichen Schulden, wobei eingangs festgehalten wird, dass der eheliche Haushalt bereits einer einvernehmlichen Aufteilung zugeführt wurde. Hauptregelungsinhalt von Punkt 3. einschließlich Unterpunkten ist die gegenseitige Übertragung der den beiden Ehegatten jeweils gehörigen Wohnungseigentumseinheiten. Wie dem Punkt 5.1. zu entnehmen ist, wurde zur Anschaffung der Wohnanlage Weg1 1A und 1B ein Darlehen aufgenommen, dessen auf die Bw aushaftender Saldo in Höhe von EUR 294.000,00 gemäß Punkt 5.2. von Ehegatte in dessen alleinige Zahlungsverpflichtung übernommen wurde. Auf Grund dieses unmittelbaren direkten Konnexes ist davon auszugehen, dass es Wille der Parteien war, dass Entgelt für die Übertragung der Wohnungseigentumseinheiten Weg1 1A und 1B an Ehegatte nicht nur die Hingabe der vormals ihm gehörigen Liegenschaft EZ Liegenschaft2 sondern auch die Darlehensübernahme war. Letztere stellt somit neben der in Vergleichspunkt 6. geregelten Ausgleichszahlung an die Bw in Höhe von EUR 30.000,00 eine (weitere) der Liegenschaftstransaktion unmittelbar zuordenbare Gegenleistung und keinesfalls einen allgemeinen Spitzenausgleich einer umfassenden Auseinandersetzung dar (vgl. auch VwGH 30.4.1999, 98/16/0241). 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 liegen nicht vor, da auch die Schätzung gemäß § 184 BAO eine zulässige Form der Ermittlung der Gegenleistung darstellt (vgl. UFS 17.1.2006, RV/0312-I/05). Der für die Tauschleistung maßgebliche gemeine Wert der Liegenschaften (Verkehrswert) – welcher allenfalls auch durch ein entsprechendes Sachverständigengutachten geschätzt werden könnte (vgl. VwGH 29.1.1996, 95/16/0187) – wurde seitens der Bw der Höhe nach nicht bestritten. Zur Berechnung der Gegenleistung bei

Vorliegen von zusätzlichen Leistungen (Tauschaufgabe) – im Gegenstandsfall die Darlehensübernahme durch Ehegatte - führt Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. II Grunderwerbsteuer, § 5 Rz 113 aus: Die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des geringerwertigen Grundstückes besteht in der Hingabe des wertvolleren Grundstückes, wobei aber ein bestimmter Anteil des wertvolleren Grundstückes auch für die Tauschaufgabe gegeben wird (vgl. VwGH vom 17.4.1962, 1582/60). Der Verkehrswert des höherwertigen Grundstückes ist daher nach dem Verhältnis zum Verkehrswert des geringerwertigen Grundstückes zur zusätzlichen Leistung zu teilen. Bei dieser Sach- und Rechtslage berechnete das Finanzamt daher zu Recht die Grunderwerbsteuer nicht vom von der Bw begehrten dreifachen Einheitswert, sondern von der mittels Verhältnisrechnung ermittelten Gegenleistung in Höhe von EUR 184.628,55.

Hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 2 v H gemäß § 7 Z 2 lit a GrEStG war dem Berufungsbegehren Folge zu geben.

Die Grunderwerbsteuer beträgt somit:

EUR 184.628,55 x 2% = EUR 3.692,57.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 24. November 2011