

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache a b c, d 8-10 Tür 12, e f, vertreten durch Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Nibelungenstraße 19, 6845 Hohenems, über die Beschwerde vom 11.01.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11.12.2016, Erf.Nr g betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird verbösernd abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin hat mit **Kaufvertrag vom 30.09.2015** eine Liegenschaft samt Inventar um den Gesamtkaufpreis in Höhe von 243.853,17 € erworben.

Punkt 3. der Präambel des Kaufvertrages lautet:

*„3. Bezüglich der Belastungen der vertragsgegenständlichen Liegenschaften wird auf die dieser Urkunde als Beilagen I bis III angeschlossenen Grundbuchsauszüge verwiesen und festgestellt, dass die Hypothekargläubigerin Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG gegen Ausfolgung des Gesamtkaufpreises die Hypothekarlastenfreistellung der vertragsgegenständlichen Liegenschaften zugesichert hat. Bezüglich der in EZ [...] zu Gunsten von **h i** und **j i** einverleibten Belastungs- und Veräußerungsverbote wird*

festgestellt, dass die Verbotsberechtigten h i und j i, beide wohnhaft in k l, m 69 durch Mitunterfertigung dieses Kaufvertrages auf das zu ihren Gunsten begründete Belastungs- und Veräußerungsverbot verzichten und in die Einverleibung der Löschung dieses Belastungs- und Veräußerungsverbotes im Zuge der Verbücherung dieses Vertrages ausdrücklich einwilligen. [...].“

Mit e-mail vom 20.11.2015 übermittelte der Vertragsserrichter dem Finanzamt die **Marktwertermittlung durch einen Immobilienmakler**. Das Begleitschreiben hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Über Mitteilung des in diesen Kaufvertragssachen agierenden Maklers war es auf dessen Geschick zurückzuführen, dass die Gesamtpfandgläubigerin Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank Aktiengesellschaft zu einer Lastenfreistellung sämtlicher gegenständlicher Liegenschaften gegen Erhalt einer Zahlung von gesamt € 940.000,00 zu bewegen war. Der gesamte Kaufpreiserlös aus den drei gegenständlichen Kaufgeschäften belief sich auf € 940.000,00.“

Die Marktwertermittlung durch den Immobilienmakler zum 02.06.2015 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Befund

Bewertungsgrundlagen

Besichtigung der Liegenschaft am 21.05.2015

Anwesende Personen n i, o p

Grundbuchsauszug vom 02.06.2015

Einsichtnahme in den Flächenwidmungsplan

Fotos

Exposeunterlagen von Domig Immobilien

Bodenkontaminierung

Die Bewertung erfolgt kontaminationsfrei; ob Bodenverunreinigungen vorliegen, wurde nicht erhoben.

Ertragswertverfahren

Ziel des Gutachtens ist die Ermittlung des Verkehrswertes (Marktwertes) der beschriebenen Liegenschaft. Dieser wird durch den Preis bestimmt, der üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle tatsächlichen, rechtlichen und wirtschaftlichen Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen.

Außergewöhnliche oder persönliche Verhältnisse haben jedoch außer Betracht zu bleiben.

In der Bewertungslehre und in der Praxis sind bei Objekten wie dem vorliegenden das Ertragswertverfahren als Methode zur Ermittlung des Verkehrswertes anerkannt.

Beim Ertragswertverfahren wird davon ausgegangen wird, dass zwischen dem gegenwärtigen Ertrag der Liegenschaft und ihrem Verkehrswert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Es werden Objekte wie das zu bewertende mit dem Ziel erworben, daraus einen Ertrag zu gewinnen, sodass der Verkehrswert aus dem Ertragswert abzuleiten ist.

Gutachten

Bodenwert

Grundstücksbeschreibung

<i>Lage:</i>	<i>Ortsrandlage</i>
<i>Verkehrslage/Zufahrt:</i>	<i>öffentliche Zufahrt</i>
<i>Wohnlage:</i>	<i>ruhig, wenig Infrastruktur</i>
<i>Umgebung des Baugrundes:</i>	<i>Einfamilienhäuser</i>
<i>Neigung:</i>	<i>leichte Hanglage</i>
<i>Anschlüsse:</i>	<i>voll erschlossen</i>

469 m ² Grundfläche à	160,00	75.040,00
20% Abschlag		-15.008,00
Grundstückswert		60.032,00

Sachwert der Liegenschaft

Grundwert	60.032,00
-----------	-----------

Sachwert der Liegenschaft	60.032,00
---------------------------	-----------

*Ertragswert**Ertragsobjekte*

Das Gebäude wurde laut Eigentümer 2010 in massiver Bauweise errichtet.

75 Jahre wirtschaftliche Restnutzungsdauer, Kapitalisierungszinssatz 4,50%

Jahresroherträge

EG Garagen

3 Garagen à monatlich	30,00	1.080,00
-----------------------	-------	----------

EG Lagerflächen beheizt

112 m² a monatlich	2,50	3.360,00
--------------------	------	----------

OG 2 Wohnungen

133 m² a monatlich	8,00	12.768,00
--------------------	------	-----------

Jahresrohertrag	17.208,00
-----------------	-----------

12% Bewirtschaftungskosten	-2.064,96
----------------------------	-----------

Jahresreinertrag	15.143,04
------------------	-----------

Ertragswert des Objektes

Bodenwertanteil 100,00% bzw. 60.032,00, Bodenwertverzinsung 4,50%, wirtschaftliche Restnutzungsdauer 75,00 Jahre, Kapitalisierungszins 4,50 %, Vervielfältiger 21,40363

Jahresreinertrag	15.143,04
------------------	-----------

Bodenwertverzinsung	-2.701,44
---------------------	-----------

Gebäudereinertrag	12.441,60
Restnutzungsdauer	75,00
Kapitalisierungszinssatz	4,50%
Kapitalisierungsfaktor	21,40363
Zwischensumme	266.295,40
anteiliger Bodenwert	60.032,00
Ertragswert	326.327,40
Verkehrswert	326.000,00

Lasten

Die Wohnrechtsbegünstigten bezahlen laut Auftraggeber eine monatliche Miete von € 8,00/m² netto indexiert zzgl. ca. € 80,00 BK/Monat.

Wohngebrauchsrecht

Begünstigte(r) h und j i, Geburtsjahr 1932, Geschlecht männlich, Sterbetafel Österreich 2010/2012, Sterbetafelfaktor 6,0700, Reduktionsfaktor 0,4632, Fälligkeit vorschüssig, Zinssatz 3,00%

fiktiver Mietwert (66,50 m ² à 1,00) monatlich	66,50
---	-------

Belastung	4.474,23
------------------	-----------------

Lasten der Liegenschaft	-4.474,23
--------------------------------	------------------

Verkehrswert

Ertragswert	326.327,40
Lasten	-4.474,23
Zwischensumme	321.853,17

10% negativ wertbeeinflussende Umstände -32.185,32

Verkehrswert gerundet 290.000,00

Mit **Bescheid vom 10.12.2015** hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel der Beschwerdeführerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 11.264,86 €, das sind 3,5% von 321.853,17 € vorgeschrieben.

In der **Beschwerde vom 11.01.2016** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Die Beschwerde richtet sich gegen die Heranziehung der Marktwertermittlung der Volksbank Vorarlberg Immobilien GmbH & Co OG iHv € 321.853,17 € als gemeiner Wert gem. § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG.

Gem. § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG ist die Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn (...) die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes.

Hinsichtlich der Definition des gemeinen Wertes ist auf § 10 BewG zurückzugreifen, welcher den gemeinen Wert als den Preis bestimmt, „der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Das BMF hat am 11.11.2014 eine Information herausgegeben (BMF-010206/0101-VI/5/2014) - kurz: „BMF-Information“, in welcher auf verschiedene Sachverhaltskonstellationen im Zusammenhang mit der Neufassung des Grunderwerbsteuergesetzes durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 36/2014 eingegangen wird.

In Pkt. 1.1.2 der BMF-Information wird unter dem Stichwort „Schwankungsbreiten“ folgende Frage gestellt: „Ist bei einem Kauf immer ein Vergleich mit dem gemeinen Wert anzustellen? Wenn der gemeine Wert vom Kaufpreis abweicht, gibt es einen (prozentuellen) Rahmen, innerhalb dessen dieses Abweichen akzeptiert wird?“

Diese Frage wird vom BMF wie folgt beantwortet: „Grundsätzlich wird bei Erwerbsvorgängen zwischen Fremden die vereinbarte Gegenleistung dem gemeinen Wert entsprechen. Demgegenüber ist bei Erwerbsvorgängen zwischen Familienangehörigen, die nicht dem begünstigten Familienverband des § 7 Abs. 1 GrEStG angehören, ein Fremdvergleich anzustellen. Die Frage nach einer Schwankungsbreite stellt sich daher nicht.“

In Punkt 1.1.6. geht das BMF auf die Frage ein, ob im Falle einer Zwangsversteigerung des Meistbot oder der Schätzwert laut Gutachten als Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist.

Laut Ansicht des BMF ist auch in diesen Fällen, in welchen durchgehend höhere Schätzwerte vorliegen, davon auszugehen, dass das Meistbot (einschließlich der Rechte, die nach den Zwangsversteigerungsbedingungen bestehen blieben) bzw. Überbot und nicht der Schätzwert lt. Gutachten dem gemeinen Wert entspricht.

Im vorliegenden Fall liegt zweifelsohne ein Liegenschaftsverkauf zwischen Fremden vor, sodass nach dem zitierten Pkt. 1.1.2. der BMF-Information zwingend davon auszugehen ist, dass der vertraglich vereinbarte Kaufpreis dem gemeinen Wert entspricht. Dieser Befund wird dadurch bestätigt, dass selbst im Falle einer Zwangsversteigerung zu einem unter dem Verkehrswert lt. Gutachten eines gerichtlich beeideten Gutachters von diesem Grundsatz nicht abgewichen wird.

Hinzu kommt, dass die finanzierende Bank, die Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank Aktiengesellschaft, dem Verkäufer für den Fall eines Verkaufes zu den zum Ansatz kommenden Preisen nicht nur eine Lastenfreistellung der Liegenschaften, sondern zusätzlich eine Restschuldbefreiung zugesagt und schließlich auch gewährt hat. Diesem Umstand ist uE eine weitaus größere Bedeutung zuzumessen als einer Marktwertermittlung einer finanziell in den Fall gar nicht involvierten Maklerfirma.

Zusammenfassend kommen wir daher zum Ergebnis, dass im vorliegenden Fall die Bemessungsgrundlage nur die Gegenleistung gem. § 5 GrEStG und nicht der gemeine Wert gem. § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG sein kann. Eine andere Beurteilung würde gegen die vom BMF vorgegebenen Grundsätze verstoßen und einen nicht auflösbaren Wertungswiderspruch zu Fällen der Zwangsversteigerung bedeuten.

Beantragte Änderung:

Es wird daher beantragt, die Grunderwerbsteuer vom Kaufpreis gem. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG mit 8.534,86 € (243.853,17 € x 3,5%) festzusetzen.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mit **Beschwerdevorentscheidung vom 28.02.2017** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Der Kaufvertrag ist einer von drei Kaufverträgen, die am 29./30.9. 2015 mit demselben Verkäufer abgeschlossen wurden. Es ist daher die Rechtslage nach dem BGBl. I Nr. 36/2014 anzuwenden.

Danach bemisst sich die GrEst vom Wert der Gegenleistung, gem. § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEstG aber vom gemeinen Wert des Grundstücks, wenn der Erwerb im nicht begünstigten Personenkreis des § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEstG erfolgt und eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist, oder die Gegenleistung geringer ist, als der gemeine Wert des Grundstücks.

Zu den Kaufverträgen wurden über Aufforderung Gutachten über die Marktwertermittlung vorgelegt.

Im Gutachten wurde der Wert für das gegenständliche Grundstück samt Verbauung mit 290.000 € unter Berücksichtigung einer Wertminderung durch ein darauf lastendes persönliches Wohnungsgebrauchsrecht ermittelt, der Schätzwert ohne Berücksichtigung dieser Wertminderung ist 321.853,17 €.

Der Kaufpreis war mit € 235.000 vereinbart.

In den Verträgen wird ausgeführt, dass die bestehenden Pfandlasten aus den Kaufpreisen zu tilgen sind und die Liegenschaften pfandlastenfrei gestellt werden.

Bei Vorlage der Schätzungsgutachten wurde auch mitgeteilt, dass die Gesamtpfandgläubigerin aufgrund des Geschicks des Maklers gegen Erhalt einer Zahlung von € 940.000 (d.i. die Summe der Kaufpreise) zu einer Lastenfreistellung sämtlicher gegenständlicher Liegenschaften zu bewegen war. Auch in der Beschwerde wird ausgeführt, dass die finanzierende Bank dem Verkäufer für den Fall eines Verkaufs zu den in Ansatz gekommenen Kaufpreisen nicht nur eine Lastenfreistellung der Liegenschaften, sondern zusätzlich eine Restschuldbefreiung zugesagt und schließlich auch gewährt habe. Diesem Umstand sei eine größere Bedeutung zuzumessen, als einer Marktwertermittlung der Maklerfirma.

Die Festsetzung der GrEst erfolgte gem. § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEstG vom mitgeteilten gemeinen Wert des Grundstücks.

In der Beschwerde dagegen wird die Bemessung nach der Gegenleistung beantragt. Es liege zweifellos ein Verkauf zwischen Fremden vor, sodass nach Punkt 1.1.2 der BMF-Information (BMF-010206/0101-VI/5/2014) der vereinbarte Kaufpreis dem gemeinen Wert entspreche, auch in Pkt. 1.1.6. des Erlasses vertrete das BMF die Ansicht, dass auch bei einer Zwangsversteigerung das Meistbot (einschließlich bestehen bleibender Rechte) bzw. Überbot und nicht der Schätzwert laut Gutachten dem gemeinen Wert entspreche.

Es sei daher zweifelsohne davon auszugehen, dass ein Liegenschaftsverkauf zwischen Fremden vorliege und der vereinbarte Kaufpreis dem gemeinen Wert entspreche, was dadurch

bestätigt werde, dass selbst im Fall einer Zwangsversteigerung unter dem Verkehrswert lt. Gutachten von diesen Grundsatz nicht abgewichen werde.

Dem kann nicht gefolgt werden. Wenn auf den Erlass und die dortigen Aussagen Bezug genommen wird, so ist zu entgegnen, dass im gegebenen Fall besondere Umstände vorliegen, als nämlich offenbar einerseits ein Verkauf zur Abstattung der Pfandrechtsschulden erfolgte, dies zu einem Kaufpreis, der weit unter dem ermittelten gemeinen Werten der Liegenschaft liegt und andererseits dem Verkäufer aber auch mehr zugekommen ist, als nur die Verkaufspreise.

Nach den eigenen Angaben erfolgte nämlich zu Gunsten des Verkäufers auch eine Restschuldbefreiung hinsichtlich der übersteigenden Schulden. Der Verkäufer hat daher eine Entlastung an Schulden erhalten, die höher war, als die Abdeckung durch die Kaufpreise. In wirtschaftlicher Hinsicht und tatsächlich ist ihm daher mehr zugekommen als die reinen Kaufpreise. Dass dies die Kaufpreise beeinflusst hat bzw. Auswirkungen auf die Bereitschaft zum Abschluss der Kaufverträge zu den ausgewiesenen Kaufpreisen hat, ist nach Ansicht des Finanzamts evident. Es ist klar, dass die Bereitschaft zum Abschluss eines Kaufvertrags auf Seiten des Verkäufers höher ist oder erst dadurch bewirkt wird, wenn er eine Restschuldbefreiung von der Bank zugesagt erhält, als wenn er auf den restlichen Schulden nach Verkauf der Liegenschaften (zu einem geringen Kaufpreis) sitzen bleibt und diese auch nach Veräußerung seines Vermögens noch weiter abzustatten hat.

Daher liegen besondere Verhältnisse vor, die eine Ableitung des gemeinen Wertes aus dem vorliegenden Kaufvertrag ausschließen, dies zumal eine erhebliche Abweichung zwischen dem Kaufpreis und dem festgestellten gemeinen Wert besteht. Aufgrund der besonderen Verhältnisse ist der Fall auch nicht vergleichbar mit einem erzielten Meistbot oder Überbot iS des Punktes 1.1.6 des angesprochenen Erlasses, zumal auch dort die Aussagen eingeschränkt sind, „soweit keine außergewöhnlichen Verhältnisse vorliegen“. Solche außergewöhnlichen Verhältnisse sind aufgrund der Restschuldbefreiung der übersteigenden Pfandschulden aber zweifellos gegeben.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

Im Vorlageantrag vom 28.03.2017 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„UE liegen keine im streitgegenständlichen Fall keine besonderen Verhältnisse vor.

Bei der Verkehrswertschätzung, aus welcher das Finanzamt den gemeinen Wert abgeleitet hat, handelt es sich um keine substantiierte Verkehrswertschätzung eines gerichtlich beeideten Sachverständigen, sondern um eine bloße Marktwerteinschätzung eines

Immobilienmaklers, welche keinesfalls als Grundlage für die Ermittlung des gemeinen Wertes dienen kann.

Die Hypobank hat nicht zuletzt auch über die Hypo-Immobilien GmbH versucht, einen Käufer für die Liegenschaft zu finden. Keiner der Interessenten hat mehr geboten als die Beschwerdeführerin. Der Umstand, dass der Veräußerer von der Bank eine Restschuldbefreiung erhalten hat, spricht entgegen der Auffassung des Finanzamtes dafür, dass ein über dem Marktwert liegender Preis erzielt wurde, da die Bank über den Verkauf auch eine Quote für die verbleibenden Restschulden erzielen wollte.

Der Berufungsantrag bleibt daher vollinhaltlich aufrecht.“

Der **Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 03.02.2020** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„In der Beschwerde führen Sie aus:

"Hinzu kommt, dass die finanzierende Bank, die Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank Aktiengesellschaft, dem Verkäufer für den Fall eines Verkaufes zu den zum Ansatz kommenden Preisen nicht nur eine Lastenfreistellung der Liegenschaften, sondern zusätzlich eine Restschuldbefreiung zugesagt und schließlich auch gewährt hat. Diesem Umstand ist uE eine weitaus größere Bedeutung zuzumessen als einer Marktwertermittlung einer finanziell in den Fall gar nicht involvierten Maklerfirma."

§ 5 Abs 3 Z 2 GrEStG lautet:

„(3) Der Gegenleistung sind hinzuzurechnen

2. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, daß der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überläßt.“

Der Gegenleistung sind Leistungen an den Veräußerer hinzuzurechnen, die ein Dritter erbringt, ohne dass eine Verpflichtung des Erwerbers besteht. Voraussetzung für die Hinzurechnung ist aber, dass der Dritte die Leistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überläßt, diese Überlassung also der unmittelbare Hauptzweck der Leistung des Dritten ist (Ressler/Arnold in Arnold/Bodis, GrESt, § 5 Tz 351).

Eine Zahlungsverpflichtung, die der Erwerber oder ein Dritter eingeht, ist dann in die Gegenleistung einzubeziehen, wenn sie zu dem Übergang des Grundstücks in einer solchen Wechselbeziehung steht, dass

1) der Veräußerer ohne diese Zahlungsverpflichtung das Grundstück nicht veräußert hätte und

2) sich der Verpflichtete nur unter der Voraussetzung des Kaufabschlusses zur Zahlung verpflichtet hat (Fellner, Grunderwerbsteuer, § 5 Tz 164).

Nach Ansicht des BFG sind auf Grund der oa zitierten Ausführungen in der Beschwerde beide Voraussetzungen gegeben.

Die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage wird daher von 940.000,00 (Kaufpreis) auf 1.341.900,00 (Kaufpreis plus Restschuldbefreiung) hochgerechnet.

Die auf die einzelnen Erwerber entfallenden Anteile errechnen sich daher folgendermaßen:

	940.000,00	1.341.900,00	3,50%	bisher
p q	465.000,00	663.812,23	23.233,43	20.370,00
c a b	235.000,00	335.475,00	11.741,63	11.264,86
c r	120.000,00	171.306,38	5.995,72	5.477,50
c s	120.000,00	171.306,38	5.995,72	5.477,50
	940.000,00	1.341.900,00		

Dies führt zu einer verbösernden Abänderung des bisherigen Bescheides.

Sie werden eingeladen binnen einem Monat nach Erhalt dieses Schreibens hiezu Stellung zu nehmen.“

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 24.02.2020** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Zu Ihrem Vorhaben, die angefochtenen Bescheide dahin gehend verbösernd abzuändern, dass der von der Hypobank gewährte Schuldnachlass in Höhe des Nennwertes gem. § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG der Gegenleistung hinzugerechnet wird, nehmen wir im Namen und im Auftrag unserer obgenannten Mandanten wie folgt Stellung:

Für die Hypobank wesentlich war der Umstand, dass durch die Veräußerung des Grundstückes der Verlust begrenzt werden konnte. Im Falle einer Versteigerung hätte das Risiko eines noch geringeren Erlöses bestanden. Die Hypobank wäre aber genauso mit einer

Umschuldung in Höhe des Kaufpreises einverstanden gewesen -- auch in diesem Falle wäre eine Restschuldbefreiung gewährt worden. Auch hätte die Hypobank bei Bezahlung einer geringen Quote für den von ihr als nicht werthaltig eingestuften Teil der Schulden einen Schuldnachlass gewährt. Für die Hypobank war der Grundstücksverkauf somit keine notwendige Bedingung für die Restschuldbefreiung. Dasselbe gilt für den Veräußerer. Diesem wäre es wesentlich lieber gewesen, wenn ihm eine Umschuldung gelungen wäre und er die Liegenschaft hätte behalten können. Damit sind beide in Ihrem Schreiben angeführten Voraussetzungen für die Anwendung des § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG nicht erfüllt.

Geht man (sachverhaltswidrig) davon aus, dass § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG dem Grunde nach erfüllt ist, muss der Forderungsverzicht der Hypobank im nächsten Schritt bewertet werden. Gem. § 14 Abs. 2 BewG bleiben uneinbringliche Forderungen bei der Bewertung außer Ansatz. Dies gilt auch für den Bereich der Grunderwerbsteuer (Weilbach, GrEStG, § 8 Rz 11 mwN).

Im vorliegenden Fall können angesichts der erfolglosen Einbringungsbemühungen der Hypobank keine ernsthaften Zweifel an der Uneinbringlichkeit der nach der Veräußerung verbleibenden Restforderung der Hypobank bestehen. Der Veräußerer ist im Übrigen trotz der Restschuldbefreiung durch die Hypobank in der Folge in Konkurs gegangen und befindet sich derzeit im Abschöpfungsverfahren. Hätte die Hypobank die Restschuldbefreiung nicht gewährt, hätte sie in der Folge am Abschöpfungsverfahren teilnehmen können und hätte dabei lediglich eine betragsmäßig vernachlässigbare Quote erhalten.“

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Käuferin und Verkäufer sind weder verwandt noch verschwägert. Die auf der Liegenschaft lastenden Hypotheken waren deutlich höher als der Kaufpreis für die Liegenschaft. Die Hypothekargläubigerin hat gegen Ausfolgung des Kaufpreises auf die Hypothek verzichtet.

Die finanzierende Bank hat dem Verkäufer für den Fall eines Verkaufes zu den zum Ansatz kommenden Preisen nicht nur eine Lastenfreistellung der Liegenschaften, sondern zusätzlich eine Restschuldbefreiung zugesagt und schließlich auch gewährt.

Der Verkäufer hat in weiterer Folge Privatkonkurs angemeldet. Die Restschuld wäre daher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht einbringlich gewesen.

Insoweit ist der Sachverhalt unstrittig.

Der Behauptung in der Vorhaltsbeantwortung, wonach eine Restschuldbefreiung auch dann gewährt worden wäre, wenn kein Verkauf stattgefunden hätte und auch für den Fall einer Umschuldung eine Schuldbefreiung gewährt worden wäre, kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

In der Mitteilung des Notars bei Vorlage der Marktwertermittlungen wurde vorgebracht, dass es auf Geschick des agierenden Maklers zurückzuführen sei, dass die Grundbuchsgläubigerin zur Lastenfreistellung im Gegenzug zum Erlös von 940 T€ bereit gewesen sei.

Weiters wurde in der Beschwerde ausgeführt:

„Hinzu kommt, dass die finanzierende Bank, die Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank Aktiengesellschaft, dem Verkäufer für den Fall eines Verkaufes zu den zum Ansatz kommenden Preisen nicht nur eine Lastenfreistellung der Liegenschaften, sondern zusätzlich eine Restschuldbefreiung zugesagt und schließlich auch gewährt hat. Diesem Umstand ist uE eine weitaus größere Bedeutung zuzumessen als einer Marktwertermittlung einer finanziell in den Fall gar nicht involvierten Maklerfirma.“

Weiters wäre der Veräußerer auf Grund seiner unstrittig feststehenden Überschuldung gar nicht in der Lage gewesen, eine Umschuldung durchzuführen. Das Vorbringen, dass die Hypobank auch zu einem Schuldertausch bei Gelingen einer Umschuldung gewährt hätte, betrifft daher einen hypothetischen Sachverhalt, der hier nicht zu Beurteilung steht. Vielmehr ist davon auszugehen, dass bei Zahlungsfähigkeit des Veräußerers die Hypobank einem Schuldertausch nicht zugestimmt hätte, da eine Bank in der Regel „nichts zu verschenken“ hat.

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

§ 4 Abs 1 Z 3 lit a GrEStG idF BGBl I 36/2014 lautet:

„Die Steuer ist – abgesehen von Z 1 und 2 – vom gemeinen Wert zu berechnen:

a) wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes;“

Die vorliegende Marktwertermittlung genügt aus folgenden Gründen nicht den Anforderungen, die an ein Liegenschaftsbewertungsgutachten gestellt werden.

Es fehlt eine detaillierte Beschreibung des Bauzustandes und des Alters des Gebäudes. Es kann sohin nicht nachvollzogen werden, wie die Restnutzungsdauer von lediglich 40 Jahren ermittelt wurde. Weiters wurde nicht begründet warum der Kapitalisierungssinssatz mit

4,50% angenommen wurde. Bei der Ermittlung des Sachwertes wurde nur der reine Bodenwert bewertet. Der Sachwert des Gebäudes wurde nicht ermittelt. Weiters wurde der Bebauungsabschlag nicht begründet. Ein solcher ist aber nur im Einzelfall anzusetzen und bedarf einer fundierten Begründung. Weiters wurde ein 10% iger Marktanpassungsabschlag ohne Begründung angesetzt. Es wurden bei der Ertragswertermittlung keine Leerstände angesetzt.

Auf Grund der oben angeführten zahlreichen Mängel der Marktwertermittlung, ist diese nicht geeignet den gemeinen Wert der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft nachzuweisen.

§ 5 Abs 3 Z 2 GrEStG lautet:

„(3) Der Gegenleistung sind hinzuzurechnen

2. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, daß der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überläßt.“

Der Gegenleistung sind Leistungen an den Veräußerer hinzuzurechnen, die ein Dritter erbringt, ohne dass eine Verpflichtung des Erwerbers besteht. Voraussetzung für die Hinzurechnung ist aber, dass der Dritte die Leistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt, diese Überlassung also der unmittelbare Hauptzweck der Leistung des Dritten ist (Ressler/Arnold in „Arnold/Bodis, GrESt, § 5 Tz 351).

Eine Zahlungsverpflichtung, die der Erwerber oder ein Dritter eingeht, ist dann in die Gegenleistung einzubeziehen, wenn sie zu dem Übergang des Grundstücks in einer solchen Wechselbeziehung steht, dass

1) der Veräußerer ohne diese Zahlungsverpflichtung das Grundstück nicht veräußert hätte
und

2) sich der Verpflichtete nur unter der Voraussetzung des Kaufabschlusses zur Zahlung verpflichtet hat (Fellner, Grunderwerbsteuer, § 5 Tz 164).

Im gegenständlichen Fall ist klar, dass der Veräußerer ohne die Gewährung der Restschuldbefreiung die Liegenschaft nicht um diesen Preis veräußert hätte. Für die Hypobank hätte aber das Risiko bestanden, dass bei einer Versteigerung ein geringerer Kaufpreis erzielt wird, und dass sie dadurch noch einen höheren Betrag hätte als uneinbringlich abschreiben müssen.

Wie die Beschwerdeführerin in der Vorhaltsbeantwortung vom 24.02.2020 selbst ausgeführt hat, war für die Hypobank der Umstand wesentlich, dass durch die Veräußerung des Grundstückes der Verlust begrenzt werden konnte. Im Falle einer Versteigerung hätte das Risiko eines noch geringeren Erlöses bestanden. Um den Veräußerer zur Veräußerung zu bewegen musste die Hypobank dem Veräußerer einen Restschulderlass zusichern.

Es sind daher beide Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt.

Dem Vorbringen, dass gemäß § 14 Abs. 2 BewG uneinbringliche Forderungen bei der Bewertung außer Ansatz bleiben ist folgendes zu entgegnen:

Nach § 14 Abs. 2 BewG bleiben bei Uneinbringlichkeit nur Forderungen außer Ansatz. Abs. 2 bezieht sich nur auf Forderungen und nicht auf Schulden, obgleich ansonsten für Kapitalforderungen und Schulden die gleichen Regeln anzuwenden sind. Die Forderung kann aus Sicht des Gläubigers wertlos sein, während sie für den Schuldner noch eine wirtschaftliche Last darstellt (Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, zu § 14 Tz 19).

§ 14 Abs. 2 BewG bezieht sich nicht auf Schulden, denn der Nichtansatz einer Forderung wegen Uneinbringlichkeit führt nicht dazu, dass auch die Verpflichtung des Schuldners mit Null zu bewerten ist. Aus der Tatsache, dass die Forderung aus Sicht des Gläubigers als uneinbringlich anzusehen ist, ist für den Schuldner nichts zu gewinnen.

Im gegenständlichen Fall musste die Hypobank dem Veräußerer die den Kaufpreis übersteigenden Schulden überlassen, damit der Veräußerer bereit war, die Liegenschaft zu veräußern. Auch wenn aus der Sicht der Hypobank diesem Schuldnerlass kein Wert zugekommen ist, kam diesem Schuldnerlass aus Sicht des Veräußerers der volle Nominalwert zu.

Der Schuldnerlass ist daher aus Sicht des Veräußerers mit dem Nennwert zu bewerten.

Die Bemessungsgrundlage und die Grunderwerbsteuer errechnen sich folgendermaßen:

	940.000,00	1.341.900,00	3,50%
p q	465.000,00	663.812,23	
c a b	235.000,00	335.475,00	11.741,63
c r	120.000,00	171.306,38	

c s	120.000,00	171.306,38
	940.000,00	1.341.900,00

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen und verbösernd abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im gegenständlichen Fall zur Frage der Bewertung eines Schuldnachlasses im Zusammenhang mit § 5 Abs 3 Z 2 GrEStG noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, ist eine ordentliche Revision zulässig.

Feldkirch, am 11. März 2020