



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/0118-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , inA, vertreten durch Dr. Walter Kossarz, 3500 Krems, Roseggerstraße 4, gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. Oktober 2007, ErfNr. xxx, StNr. yyy betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 14. September 2004 wurde zwischen der G-AG (kurz: G) als Verkäuferin einerseits und Frau Bw. der Berufungswerberin (Bw.) als Käufer andererseits ein Anwartschaftsvertrag (Anbot) beruhender Kaufvertrag und Wohnungseigentumsübereinkommen betreffend ein gefördertes Wohnungseigentumsobjekt abgeschlossen, welcher auszugsweise lautet:

„(1)....Die....G ist grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ ZZZ Grundbuch ????? A mit dem Grundstück GST-NR XXX/YY mit einer Fläche von 3418m2.,.,Auf diesem Grundstück wurde....die Reihenwohnanlage A IV“ mit insgesamt sechs Reihenhäuser und vier KFZ-Abstellplätze in Parkdecks errichtet....An dieser Reihenwohnanlage wird Wohnungseigentum begründet. Die Fertigstellung des Bauvorhabens wurde....am 15.8.2005 der Baubehörde angezeigt....

(3) Die NÖ Landesregierung hat entsprechend den Bestimmungen des NÖ Wohnungsförderungsgesetzes LGBL 8304-10 (NÖ WFG) in Verbindung mit § 9 NÖ Wohnungsförderungsverordnung 1990, LGBL 8304/1-3, die Förderung der Errichtung der gegenständlichen Reihenwohnanlage bewilligt und wird neben dem mit 1% verzinster Förderungsdarlehen einjähriger, konstanter, rückzahlbarer und mit 1% verzinster Zuschuss zu den Annuitäten auf die Dauer von längstens 25 Jahren geleistet....

IV. Kaufvereinbarung: Die....Gverkauft und übergibt nunmehr an die in der Tabelle in Vertragspunkt V. Spalte 2 genannten Personen – diese kaufen und übernehmen in ihr Eigentum die jeweils in der gleichen Zeile der Tabelle in Vertragspunkt V. Spalten 3 und 4 bezifferten, in 2366-stel ausgedrückten Anteile des GST-NR XXX/YY der EZ ZZZ Grundbuch ????? A mit den in der Tabelle Vertragspunkt V. in Spalte 1 angeführten Wohnungseigentumsobjekten (Haus und KFZ-Stellplätze) um den jeweils in der Spalte 11 der Tabelle zu Vertragspunkt V. ausgewiesenen Gesamtkaufpreis, welcher als Fixpreis vereinbart worden ist. Der Gesamtkaufpreis setzt sich zusammen aus den in der Spalte 5 der Tabelle zu Vertragspunkt V. angeführten Grundkosten und den in Spalte 6 angeführten Baukosten.....

....Die Käufer treten in die im Punkt I.(2) dieses Vertrages näher beschriebenen Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der....und dem Land Niederösterreich unter Übernahme der persönlichen Haftung anstelle der Verkäuferin als Schuldnerin ein, übernehmen diese Verbindlichkeiten im Sinne einer Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB in die eigene Zahlung, Leistung und Verzinsung und verpflichten sie sich zur vollständigen und zeitgerechten Erfüllung aller aus den zugrunde liegenden Schuldurkunden sich ergebenden Verpflichtungen und Zahlungen sowie zur Schad- und Klagloshaltung der Verkäuferin, dies für sich und für ihre Rechtsnachfolger....

....Die Käufer treten auch in die von der G gegenüber dem Land Niederösterreich übernommene Verpflichtung zur Rückzahlung des vom Land Niederösterreich auf die Dauer von längstens 25 Jahren gewährten jährlichen, konstanten, rückzahlbaren und mit 1% verzinsten Zuschusses zu den Annuitäten ein und übernehmen die Käufer diese Rückzahlungsverpflichtung im Sinne einer Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB in die eigene Zahlung, Leistung und Verzinsung und verpflichten sie sich zur vollständigen und zeitgerechten Erfüllung aller aus dieser Vereinbarung sich ergebenden Verbindlichkeiten und Zahlungen und zwar für sich und für ihre Rechtsnachfolger im Eigentum der Wohnungseigentumsobjekte....

....Laut Tabelle wurden zwischen G und Bw. für das Reihenhaus 21 und die KFZ- Stellplätze ein Gesamtkaufpreis von € 265.201,00 vereinbart. Davon entfallen auf das Wohnbauförderungsdarlehen Land NÖ € 58.994,72.“

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde mit endgültigem Bescheid vom 24. Oktober 2007 für den Erwerbsvorgang die Grunderwerbsteuer mit € 9.282,04 (+ € 998,95 gegenüber vorläufigem Bescheid) vom Kaufpreis € 265.201,00 x 3,5% festgesetzt. Eine „Abzinsung des Förderungsdarlehens“ erfolgte nicht.

Die Berufung richtet sich gegen die „Nichtabzinsung des Wohnbauförderungsdarlehens“ für Zwecke der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Vorgebracht wird, dass der vorliegende Sachverhalt mit dem Sachverhalt, der dem Erkenntnis des VwGH vom 28.6. 2007 zugrunde liegt, nicht vergleichbar sei. Mit Abschluss des Kaufvertrages G – Bw. sei aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen (NÖ WFG und WGG), der mit den Darlehensgebern von der G abgeschlossenen Vereinbarungen und der Bestimmungen des WEG die G als Personalschuldner aus diesen Darlehensverträgen ausgeschieden.

Im vorliegenden Fall liege keine Stundung des Restkaufpreises durch den Verkäufer, sondern eine Darlehensübernahme durch die Käufer vor. Die Zustimmung des Landes Niederösterreich zur privaten Schuldübernahme sei ex lege erfolgt und bleibe inhaltlich unverändert. Die G

hafte nach Rechtswirksamkeit des Verkaufes gegenüber dem Land Niederösterreich nicht mehr.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Dezember 2007 als unbegründet abgewiesen:

„Wie auch in der Berufung ausgeführt, wurde für den Erwerb der Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum am Reihenhauses Nr. 21 ein Fixpreis von € 265.201,00 vereinbart. Bei dieser Art der Gegenleistungsvereinbarung ist es nicht wesentlich, von wem (dem Käufer oder einem Dritten) und aus welchen Mitteln der Fixpreis aufgebracht wird. Gegenleistung für den Erwerb des Reihenhauses ist der vereinbarte Fixkaufpreis. Daher erübrigt es sich auf eine etwaige Schuldübernahme bzw. Abzinsung gemäß § 14 (3) BewG einzugehen.“

Im Vorlageantrag wurde dagegen eingewendet, dass wesentliche Feststellungen, die für die rechtliche Beurteilung dieser Grunderwerbsteuersache erforderlich seien, von der Abgabenbehörde nicht getroffen worden seien. Beantragt wurde die Einvernahme des Vorstandsdirektors der G , C, dass der Darlehensnehmer der Wohnungseigentümer sei.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2008 wurde von der Bw. an den Unabhängigen Finanzsenat ein Beweisantrag mit Antrag auf Ergänzung des Ermittlungsverfahrens gestellt. Beantragt wurde nochmals die Einvernahme des Vorstandsdirektors der G C und die Einholung einer schriftlichen Stellungnahme des Amtes der NÖ Landesregierung über die nach den Bestimmungen des Wohnungsförderungsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung und den darauf beruhenden Richtlinien zwingend vorgesehene Vorgangsweise bei der Veräußerung der nach den NÖ Wohnbauförderungsgesetzen geförderten Wohnungen.

Die Bw. beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt zur Ergänzung des Ermittlungsverfahrens. Darüber hinaus brachte sie noch folgendes vor:

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2007/16/0028 sei in Bezug auf die ergänzende Vertragsauslegung nicht nachvollziehbar, dass eine Darlehensübernahme vom Käufer nicht vereinbart worden sei, weil der Käufer monatliche Annuitäten an die Hausverwaltung leistet, obwohl in der Zusicherung lediglich halbjährliche Tilgungen vorgesehen seien. Demnach wäre nicht von einer privaten Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens auszugehen. Aufgabe des abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens sei es aber, Vermutungen durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt aufgrund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann.

Entsprechend dem von der G gestellten Antrag wurde für dieses Bauvorhaben von der NÖ Landesregierung gemäß § 18 des NÖ Wohnungsförderungsgesetzes in Verbindung mit den von der NÖ Landesregierung am 18.12.2001 beschlossenen Richtlinien unter den in der Zusicherung vom 15.3.2004 enthaltenen Auflagen und Bedingungen für die Schaffung von

insgesamt 6 Wohnungen mit einer Nutzfläche von 643,60 m² ein mit 1% verzinstes Förderdarlehen sowie ein Zuschuss zu den Annuitäten auf die Dauer von 25 Jahren zugesichert. Die G wurde verpflichtet, die nach den Bestimmungen des NÖ Wohnbauförderungsgesetzes zu errichtenden Wohnungen nur an förderungswürdige österreichische Staatsbürger oder Gleichgestellte in das Eigentum zu übertragen. Diese geförderten Wohnungen dürfen ausschließlich mit Zustimmung des Landes NÖ veräußert werden. Die Zustimmung des Landes NÖ wird nur dann erteilt, wenn der Erwerber in die gegenüber dem Land NÖ mit Schuldschein vom 15.6.2004 begründeten Zahlungsverpflichtungen gemäß § 1405 ABGB eintritt und in das ob der Liegenschaft pfandrechtlich besicherte Darlehen als Schuldner eintritt. Dieser Eintritt des Schuldners umfasst nicht nur die Übernahme der Zahlungsverpflichtungen sondern auch die Übernahme sämtlicher dem Darlehensnehmer zustehenden Gestaltungsrechte. Mit der Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens durch den Käufer erklärt das Land NÖ als Darlehensgeber ausdrücklich nicht nur die Entlassung des bisherigen Schuldners (G) aus der Haftung für das pfandrechtlich gesicherte anteilige Wohnbauförderungsdarlehen, sondern stimmt auch dem Eintritt des Erwerbers in das Schuldverhältnis ausdrücklich zu. Durch die befreiende (privative) Schuldübernahme (Schuldeintritt) wird daher der alte Schuldner entlassen, der neue Schuldner tritt an seine Stelle.

Was den Kaufpreis betrifft, so die Bw., werden von der Abgabenbehörde die unterschiedlichen rechtlichen Inhalte der Begriffe „Fixpreis“, „Kaufpreis“, „Fixkosten“, „Fixkaufpreis“, „Gegenleistung“ und „Nominaler Kaufpreis“ nicht erkannt und daher auch nicht beachtet. Die genaue Differenzierung dieser Rechtsbegriffe ist jedoch grade bei dem vorliegenden Sachverhalt unbedingt erforderlich, da diese Begriffe nicht ident seien. Von dem Begriff „Fixkosten“ ist aber der Begriff „Fixpreis gemäß WGG“ zu unterscheiden.

Was die vom Käufer des Wohnungseigentumsobjektes zu erbringende Gegenleistung betrifft, so setze sich diese aus den Eigenmittel und der Übernahme der pfandrechtlich besicherten Darlehen des Landes Niederösterreich und der Raiffeisenbank Krems gemäß § 1405 ABGB zusammen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2007, 2007/16/0028, mit welchem die Abzinsung von niedrig verzinslichen Schulden für Zwecke der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer verneint wurde

Der Beschwerdeführer hat von einer Wohnbaugesellschaft Liegenschaftsanteile erworben, an denen Wohnungseigentum begründet werden sollte. Neben Pfandrechten für Banken war diese Liegenschaft mit einem Landesdarlehen, welches mit 0,5 % halbjährlich im Nachhinein zu verzinsen war, belastet. Der vereinbarte Kaufpreis stellte einen Fixpreis nach oben im Sinne

des § 15a WGG dar und setzte sich aus den Grundkosten und den Baukosten zusammen. Auf Basis des Finanzierungsplanes laut Zusicherung gestaltete sich die Finanzierung aus den Eigenmitteln, den anteiligen Förderungsdarlehen und den anteiligen Hypothekendarlehen. Der Käufer erklärte die Finanzierung im Sinne des Finanzierungsplanes in Anspruch zu nehmen, die Eigenmittel aufzubringen, das anteilige Hypothekendarlehen und das anteilige Förderungsdarlehen des Landes in Anspruch zu nehmen und zu übernehmen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem ähnlich gelagerten Fall wie folgt entschieden:

„Die Abgabenbehörde erster Instanz sieht die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zusammengefasst darin, eine „Schuldübernahme“ liege in dem der Beschwerde zu Grunde liegenden Fall nicht vor, sondern es sei ein fester Kaufpreis vereinbart worden. Der Käufer trete zwar in die Bedingungen des Darlehensvertrages zwischen dem Land Wien und der Verkäuferin ein, Darlehensschuldnerin bleibe jedoch die Verkäuferin. Daran vermöge weder die vertragsgegenständliche Verpflichtung des Erwerbers, die von der Verkäuferin zu leistenden Annuitäten in gleicher Höhe zu ersetzen, noch die (künftige) Übernahme des auf der Liegenschaft für die Darlehensgeberin einverleibten Pfandrechtes etwas zu ändern. Gegen eine Darlehensübernahme spreche auch die Tatsache, dass der Käufer monatliche Annuitäten an die Hausverwaltung leiste, obwohl in der Zusicherung lediglich halbjährliche Tilgungen vorgesehen seien. Der Käufer leiste vielmehr Akontozahlungen an die Hausverwaltung, welche auch Annuitäten (Rückzahlungen auf Darlehen) enthielten. Dies deute auf eine „ratenweise“ Tilgung eines Kaufpreisannteiles hin. Werde aber ein mit einem bestimmten ziffernmäßigen Betrag festgesetzter, längerfristig in Raten zu tilgender Kaufpreis vereinbart, komme der Abzug von Zwischenzinsen nicht in Betracht. Die Anwendung des § 14 BewG setze voraus, dass der Käufer eine dem Verkäufer obliegende Schuld übernehme, den Verkäufer also von der Entrichtung befreie. Würde dies im gegenständlichen Fall zutreffen, so wäre Punkt IV.2. des Vertrages unverständlich. Dort werde nämlich vereinbart, dass bei Aufkündigung des Förderungsdarlehens infolge von Förderungsverstößen, wenn diese vom Käufer gesetzt würden, er die allfällige Rückzahlung selbst zu leisten habe und er in diesem Fall die Verkäuferin für diese Rückzahlungen völlig schad- und klaglos zu halten habe. Hätte der Käufer aber bereits die Darlehensschuld übernommen, würde ihn diese Rückzahlungsverpflichtung ohnedies treffen und erübrigte sich eine Schad- und Klagloshaltung der Verkäuferin. Zivilrechtlich sei der Verkäufer aus dem Titel des Kaufvertrages berechtigt, den vereinbarten Fixkaufpreis zu verlangen bzw. im Klagewege einzufordern. Daher sei auch die Gesamtgegenleistung laut Kaufvertrag – das seien der vereinbarte Fixpreis und die Nebenkosten, insbesondere die Vertragserrichtungs- und Notariatskosten des Vertrages – der Grunderwerbsteuer zu unterziehen. Der von der belangten Behörde vertretenen Rechtsansicht, zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaftsanteile käme der Veräußerin zugute, dass sie als Teil des vereinbarten Kaufpreises durch die Schuldübernahme von dieser ihr gegenüber bestehenden Schuld befreit würde, könne sich die Abgabenbehörde erster Instanz daher nicht anschließen.

Nach § 5 Abs. 1 Z. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG 1987) ist Gegenleistung – von deren Wert die Steuer auf Grund des § 4 Abs. 1 leg. cit. zu berechnen ist – bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß § 1 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben.

Nach § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen, die nicht in § 13 bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Auf Grund des § 14 Abs. 3 BewG ist der Wert unverzinslicher befristeter Forderungen oder Schulden der Betrag, der nach Abzug von Jahreszinsen in Höhe von 5,5 v.H. des Nennwertes bis zur Fälligkeit verbleibt.

Als Gegenleistung ist der nominale Kaufpreis maßgebend. Auch ein nicht sofort fälliger Kaufpreis eines Grundstückes bildet mit seinem Nennbetrag die Gegenleistung. Bei der Ermittlung der Gegenleistung kommt die Abzinsung eines in Teilzahlungen abzustattenden Kaufpreises überhaupt nicht in Betracht, weil die Vorschrift des § 14 Abs. 3 BewG nur für die Bewertung von Forderungen und Schulden und daher dann nicht gilt, wenn als Gegenleistung ein Kaufpreis vereinbart worden ist. Denn nach § 5 GrEStG 1987 bildet der Kaufpreis selbst und nicht etwa die Summe der abgezinsten Teilzahlungen die Bemessungsgrundlage. Eine Bewertung des Kaufpreises ist gar nicht erforderlich, weil dieser mit dem vereinbarten Betrag bestimmt ist. Eine Abzinsung wäre nur dann zulässig, wenn eine schon aus einem anderen Grund bestehende Forderung anstelle oder als Teil der Gegenleistung bzw. des Kaufpreises abtretungsweise oder wenn eine schon bestehende Schuld übernommen worden wäre (vgl. die in Fellner, Grunderwerbsteuer, unter Rz. 37 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Grundsätzlich gehören auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, sich also im Vermögen des Veräußerers und zu dessen Gunsten auswirken, zur Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehört also auch die Übernahme von Schulden durch den Käufer, die sich im Vermögen des Verkäufers zu dessen Gunsten auswirkt. Schuldübernahmen einer auf der Liegenschaft hypothekarisch sichergestellten Forderung als Kaufpreis oder sonstige Leistung gehören also neben dem Kaufpreis zur Gegenleistung nach dem GrEStG 1987. Verpflichtet sich also der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer gegenüber, eine Schuld zu übernehmen und den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen, so ist die Schuldübernahme eine sonstige Leistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987, wenn sie ohne Anrechnung auf den Kaufpreis erbracht wird. So bilden übernommene Darlehen als sonstige (zusätzliche) Leistung die Gegenleistung bzw. einen Teil derselben. Dabei ist das zwischen den Vertragsteilen bestehende Innenverhältnis maßgeblich, d.h., die Schuldübernahme ist dann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, wenn sich der Käufer vertraglich verpflichtet hat, den Verkäufer bezüglich dieser Verbindlichkeit schad- und klaglos zu halten (vgl. wiederum die in Fellner, aaO, unter Rz 69 zu § 5 GrEStG 1987 wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

In seinem Erkenntnis vom 11. April 1991, Zlen. 90/16/0079, 0080, führte der Verwaltungsgerichtshof zu einem Fall, in dem die Käufer einer Liegenschaft ein von der Verkäuferin aufgenommenes Darlehen übernahmen, aus, dass bei Forderungen und Schulden die Bewertung mit dem Nennwert die Regel sei, von der nur in Ausnahmefällen – nämlich wenn besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen – eine Abweichung zulässig sei. Als „besondere Umstände“ seien solche anzusehen, die vom Normalfall – gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen – erheblich abweichen. Der Verwaltungsgerichtshof habe schon wiederholt dargetan, dass die Bewertung einer vom Erwerber eines Liegenschaftsanteiles übernommenen Darlehensschuld mit deren Nennwert auch dann nicht rechtswidrig sei, wenn eine Gebietskörperschaft im Rahmen der Förderung der Errichtung von Wohnungen für Zinsen und Tilgung einen Zuschuss leiste. Im damaligen Beschwerdefall billigte der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz, den Nennwert des von den Käufern übernommenen Darlehens als Teil der Gegenleistung der Bewertung zu Grunde zu legen.

Auch der vorliegende Beschwerdefall bietet keinen Anlass, von dieser Rechtsprechung abzugehen. Ausgehend von den Feststellungen der belangten Behörde betrug der Kaufpreis für die Wohnung € 193.361,-- und für den KFZ-Abstellplatz € 14.248,--, dessen Finanzierung

sich wie im Vertrag dargestellt gestalten sollte. Auch im vorliegenden Beschwerdefall sind keine besonderen Umstände erkennbar, die im Sinne der eingangs wiedergegebenen Rechtsprechung vom Normalfall – gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen – erheblich abweichen und damit ein Abgehen vom Nennwert der Darlehensbeträge rechtfertigten.

Abgesehen davon vermögen die von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen die Annahme einer (privativen) Übernahme des Wohnbauförderungs-Darlehens nicht zu tragen, weshalb auch schon deshalb weiter gehende Überlegungen dahingestellt bleiben können.“

2. Der Begriff der Gegenleistung bei der Grunderwerbsteuer

Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Gemäß § 5 Abs. 2 Z. 1 GrEStG gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt. Gemäß § 5 Abs. 3 Z. 1 und 2 sind der Gegenleistung Leistungen hinzuzurechnen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten, sowie Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Das GrEStG definiert nicht, was Gegenleistung ist, sondern zählt in § 5 demonstrativ auf, was bei einzelnen Erwerbsvorgängen Gegenleistung sein kann (Kauf, Tausch, Leistung an Erfüllung Statt, Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren, Übernahme aufgrund eines Übernahmsanbietens, Abtretung des Übereignungsanspruches und Enteignung). Aber nicht nur, was zwischen den Vertragsteilen vereinbart wird, sondern auch das, was darüber hinaus geleistet wird, ist Gegenleistung. Gegenleistung ist kein Terminus des ABGB.

Die dGrEStG 1919, 1940 und auch 1983 (Anm. *die zur Auslegung des GrEStG 1987 herangezogen werden können*) gehen von dem für das (deutsche) bürgerliche Recht maßgebenden Begriff der Gegenleistung aus. Gegenleistung iS des bürgerlichen Rechtes sind die Leistungen, die die eine Vertragspartei regelmäßig sowohl dem Umfang als auch der Beschaffenheit nach völlig und gehörig zu bewirken hat, um von der anderen Vertragspartei Zug um Zug (§ 298 BGB), die ihr geschuldete Leistung verlangen zu können. Die Gegenleistung iS des bürgerlichen Rechtes (vgl. § 316 BGB) umfasst die eigentliche, vertragsmäßig vereinbarte Leistung, erstreckt sich aber auch auf den Betrag, um den sich die Schuld des Verpflichteten infolge von Umständen vergrößert hat, die er vertreten muss. In diesem Sinne mögen auch die Verpflichtungen zur Entrichtung von Verzugszinsen (§ 298 BGB), auf Ersatz des Verzugsschadens (§ 286 BGB) oder von sonstigem Schaden (§ 274 BGB) als Gegenleistung iS des bürgerlichen Rechtes angesehen werden.

Letzteres wurde aber nicht in das Grunderwerbsteuerrecht übernommen (Boruttau-Egly-Sigloch, dKommentar zum GrEStG, zu § 9, TZ 12-14).

Mit dem Begriff des Kaufpreises befasste sich die Entscheidung des FG Münster vom 24.01.2008, 8 K 4674/04 GrE: Der Kaufpreis ist in Übereinstimmung mit dem Bürgerlichen Recht (§ 433 Abs. 2 BGB) das Entgelt für den Kaufgegenstand "Grundstück". Der Kaufpreis muss grundsätzlich in Geld bestehen. Was im Einzelfall Kaufpreis ist, ergibt sich jeweils aus dem Kaufvertrag. Bei der Pflicht zur Kaufpreiszahlung handelt es sich um die im Gegenseitigkeitsverhältnis zur Verpflichtung des Verkäufers stehende Hauptpflicht des Käufers. Zum Kaufpreis gehört alles, was der Käufer vereinbarungsgemäß an den Verkäufer leisten muss, um den Kaufgegenstand zu erhalten. Auf die Bezeichnung durch die Parteien kommt es insoweit nicht an. Hat der Erwerber neben dem eigentlichen Kaufpreis weitere nicht unmittelbar auf Zahlung von Geld gerichtete Leistungen zu erbringen (z. B. Forderungsverzicht oder Eintritt in einen gegenseitigen Vertrag), so können diese als "sonstige Leistungen" im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 1 Bestandteil der Gegenleistung sein (Sack in Boruttau, GrESt-Kommentar, 16. Auflage, § 9 Rdn. 206, m. w. N.).

(http://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/muenster/j2008/8_K_4674_04_GrEurteil20080124.html)

Der Gegenleistungsbegriff des § 5 Abs.1 Z. 1 GrEStG deckt sich in etwa mit dem Kaufpreisbegriff der §§ 1053 ff ABGB. Demnach muss der Kaufpreis bestimmbar sein, er kann aus einem nominellen Kaufpreis und zusätzlich aus übernommenen Leistungen des Käufers bestehen (Schwimann, ABGB, Praxiskommentar³, Bd. 6 §§ 1293-1502 ABGB (2006), zu § 1055 ABGB, Rz 1 und 5.)

Zivilrechtlich gibt das Verpflichtungsgeschäft darüber Auskunft, welche Leistungen – im Sinne einer Hauptleistungspflicht – in Zukunft von den Vertragsparteien erbracht werden sollen, hier findet die Einigung über Ware und Preis statt. Das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, ist nichts anderes als das Verpflichtungsgeschäft (VwGH 23.1.1976, 731/74).

§ 304 ABGB lautet: Der bestimmte Wert einer Sache heißt ihr Preis. Gemäß §§ 1053 ff ABGB wird durch den Kaufvertrag eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem anderen überlassen. Der Kaufpreis muss in barem Gelde bestehen und muss bestimmt sein.

Als Preis bezeichnet das Gesetz gelegentlich den Wert einer Sache. In ihm drückt sich der Grad ihrer Brauchbarkeit, ihres Nutzens aus. In anderem Zusammenhang ist Preis jedes Entgelt. Zumeist ist jedoch dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechend der für die Überlassung einer Sache gebührende Gegenwert in Geld gemeint (Rummel, Kommentar zum ABGB, Bd I², 336f). Preis ist somit der in Geld ausgedrückte Tauschwert der Ware (Klang in Klang, Kommentar zum ABGB II², 45ff.).

Wird im Verpflichtungsgeschäft eine Schuldübernahme als Teil des Preises vereinbart, so ist damit die Leistung beziffert, die der Erwerber (Schuldner des Rechtsgeschäftes) in Zukunft erbringen soll. Denn zur Gegenleistung zählen auch Leistungen an Dritte, zu denen sich der Erwerber gegenüber dem Veräußerer verpflichtet.

Im vorliegenden Fall geht es um § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG, wonach Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist. Unstrittig ist, dass die vom Käufer übernommenen Schulden zur Gegenleistung gehören, strittig ist die Bewertung der übernommenen Schulden im Rahmen der Gegenleistung.

3. Details zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2007, 2007/16/0028

3.1. „Als Gegenleistung ist der nominale Kaufpreis maßgebend“ und Näheres zum Verweis auf Fellner, Grunderwerbsteuer, Rz 37

„Auch ein nicht sofort fälliger Kaufpreis eines Grundstückes bildet mit seinem Nennbetrag die Gegenleistung. Bei der Ermittlung der Gegenleistung kommt die Abzinsung eines in Teilzahlungen abzustattenden Kaufpreises überhaupt nicht in Betracht, weil die Vorschrift des § 14 Abs. 3 BewG nur für die Bewertung von Forderungen und Schulden und daher dann nicht gilt, wenn als Gegenleistung ein Kaufpreis vereinbart worden ist. Denn nach § 5 GrEStG 1987 bildet der Kaufpreis selbst und nicht etwa die Summe der abgezinsten Teilzahlungen die Bemessungsgrundlage. Eine Bewertung des Kaufpreises ist gar nicht erforderlich, weil dieser mit dem vereinbarten Betrag bestimmt ist. Eine Abzinsung wäre nur dann zulässig, wenn eine schon aus einem anderen Grund bestehende Forderung anstelle oder als Teil der Gegenleistung bzw. des Kaufpreises abtretungsweise oder wenn eine schon bestehende Schuld übernommen worden wäre (vgl. die in Fellner, Grunderwerbsteuer, unter Rz. 37 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes)“.

Gemäß §§ 1053 ff ABGB wird durch den Kaufvertrag eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem anderen überlassen. Der Kaufpreis muss in barem Gelde bestehen. Nach Mayer-Maly in Klang, Kommentar zum ABGB², IV/2, 235, 236 dient der Abgrenzung von Kauf und Tausch....dass der Kaufpreis in barem Gelde bestehen muss. Dieses Prinzip wurde aber nie in Ablehnung des Kreditkaufs verstanden. Vielmehr kommt es allein darauf an, ob die Vereinbarung der Kontrahenten auf Bargeld lautet....das Bargeldprinzip stellt für den Kaufpreis eine Anforderung an den Vereinbarungsinhalt dar. Ebenso Schwimann, ABGB, Praxiskommentar³, zu § 1055, Rz 1, wonach dem in den §§ 1054, 1055 ausgedrückten Bargeldprinzip es nicht zuwiderläuft und der Charakter des Kaufvertrages nicht verloren geht, wenn der versprochene Geldbetrag nicht in bar, sondern im Wege des bargeldlosen Zahlungsverkehrs dem Gläubigerkonto gutgeschrieben wird oder sonst Sachen als Leistung an Zahlungs statt iSd § 1414 gegeben werden. Ein Ausfluss des Bargeldgebots ist das Nennwertprinzip. Dieses besagt, dass der Käufer den versprochenen Geldbetrag unabhängig davon zu leisten hat, ob der Preis – bezogen auf den Vertragsschlusszeitpunkt – seinen inneren Wert im Verhältnis zu den inländischen Sachgüterpreisen (Kaufkraft) oder äußeren

Wert im Verhältnis zu ausländischen Geldsorten (Währungsparität) geändert hat....Dem Verkäufer kommt somit trotz inflationistischer Geldentwicklung kein Aufwertungsanspruch bei Kaufpreiskreditierung zu (Schwimann, ABGB, Praxiskommentar³, zu § 1055, Rz 5).

Nach dem bürgerlichen Recht kann daher bei einem Kaufvertrag eine Schuld in Anrechnung oder ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen werden. Wird eine Schuld in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen, bildet die genannte, das wird idR die nominale Kaufsumme sein, den Kaufpreis gemäß §§ 1053ff ABGB. Wird eine Schuld ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen, ist nach dem ABGB der Kaufpreis noch immer bestimmt, zumindest aber bestimmbar. Den Kaufpreis iSd §§ 1053ff ABGB bildet die betragsmäßig genannte Kaufsumme und die übernommene Schuld.

Dem folgt insoweit auch das Grunderwerbsteuergesetz (Fellner, Kommentar, Grunderwerbsteuer, zu § 5 Rz 58). Der Verwaltungsgerichtshof traf mit dem Erkenntnis vom 19.3.1990, 89/15/0085 seine Aussage zu dieser Frage aber nicht zur Grunderwerbsteuer, sondern zu den Rechtsgeschäftsgebühren, und zwar zum Hoffnungskauf gemäß § 33 TP 17 GebG:

„Auch der Auffassung der Bf., nur der festbetragsvereinbarte Kaufpreis sei im Gegensatz zu dem im Grunderwerbsteuergesetz verwendeten Begriff der „Gegenleistung“ „Kaufpreis“ im Sinne des Gebührengesetzes, kann nicht gefolgt werden. Unter „Kaufpreis“ ist – iSd Begriffsbestimmung des Kaufvertrages in § 1053 ABGB erster Satz bzw. der Anordnung des § 1054 ABGB zweiter Satz – die bestimmte (bzw. „nicht unbestimmte“, d.h. wenigstens bestimmbare) Summe Geldes zu verstehen, die der Käufer dem Verkäufer für die Überlassung des Kaufgegenstandes vereinbarungsgemäß zuzuwenden hat. Auf welche Weise die Zuwendung des Kaufpreises in das Vermögen des Verkäufers zu erfolgen hat, bleibt der Willenseinigung der Vertragsteile vorbehalten. Wenn die Vertragsteile eines Kaufvertrages die Übernahme bzw. Befreiung von Verbindlichkeiten, die eine Entlastung (=Vermehrung) des Vermögens des Verkäufers bewirkt, durch den Käufer ohne Anrechnung auf ein festbetragsbestimmtes Entgelt vereinbaren, ist der auf die übernommenen Schulden entfallende Betrag gebührenrechtlich als Teil des Kaufpreises anzusehen und bei der Bemessung der Gebühr dem festbetragsvereinbarten Entgelt hinzuzurechnen....Auch in dem – einen Leibrentenvertrag betreffenden – Erkenntnis vom 7. Oktober 1985, Slg. 6036/F, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die durch Erfüllungsübernahme bzw. Befreiungsverpflichtung betroffenen Schulden des Übergebers neben dem festbetragsvereinbarten Entgelt zur Hauptleistung gehören.“

Laut Fellner, Kommentar Grunderwerbsteuer, unter Rz 66 zu § 5 GrEStG sind auch Leistungen an Dritte übernommene Leistungen iS des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG, die dem Veräußerer – sei es auf Grund des Gesetzes, sei es auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung – obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen (Ständige Rechtsprechung zB VwGH 5.11.1952....9.8.2001, 98/16/0319, und vom 23.1.2003, 2001/16/0353 und 2001/16/0533).

Aus Literatur und Judikatur ergibt sich folgendes: Die Gegenleistung bei einem Kaufvertrag gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist daher identisch mit dem Kaufpreis gemäß §§ 1053 ff ABGB.

Der Wortlaut des Grunderwerbsteuergesetzes umschreibt diesen Kaufpreis gemäß §§ 1053 ff ABGB, dass er aus dem nominellen Kaufpreis im Sinne des festbetragsbestimmten Entgelts und den vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen, sowie in den vom Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen bestehen kann.

Der Verwaltungsgerichtshof bezieht sich im Erkenntnis 2007/16/0028 vom 28.6.2007 auf Fellner, Kommentar Grunderwerbsteuer, unter Rz. 37 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im Erkenntnis vom 30.8.1995, 94/16/0085 sprach der Verwaltungsgerichtshof bereits aus, dass als Gegenleistung der nominale Kaufpreis maßgebend ist. Im Falle der Veräußerung gegen einen festen Kaufpreis kommt eine Abzinsung gemäß § 14 Abs. 3 BewG nicht in Betracht (VwGH 28.9.1972, 2034/71). Nach § 14 Abs. 1 BewG ist der Kaufpreis mit seinem Nennwert anzusetzen (VwGH 7.5.1958, Slg. 1824/F).....Eine Bewertung des Kaufpreises ist gar nicht erforderlich, weil dieser mit dem vereinbarten Betrag bestimmt ist (VwGH 2.2.1967, 1884/66, 30.3.1967, 1734/66). Mit der Formulierung im § 4 Abs. 1 GrEStG, die Steuer sei vom „Wert“ der Gegenleistung zu berechnen, wird nur ausgedrückt, dass die Berechnung an die Gegenleistung, insofern sie einen (rechnerischen) Wert besitzt, anknüpft. Diese Vorschrift – „Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen“ – korrespondiert mit der ihr gegenüberstehenden Regelung – „Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen“ in § 10 Abs. 2 GrEStG 1955. Auf der anderen Seite wird auch im § 11 GrEStG 1955 der vom Begriff des „Wertes der Gegenleistung“ abgehobene Begriff bloßer „Gegenleistung“ nicht einheitlich verwendet; so ist in § 11 Abs. 1 Z. 3 GrEStG 1955 von einem dort näher bezeichneten „Wert“ die Rede. Ebenso vermag auch der „Kaufpreis“ gemäß § 11 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1955 bereits den Wert der Gegenleistung beim Kauf darzustellen, zumal weder im allgemeinen Sprachgebrauch noch in der Rechtssprache die Begriffsbestimmung „Wert des Kaufpreises“ üblich oder doch ohne weiteres verständlich wäre (VwGH 31.1.1985, 95/16/0286).

Der Verwaltungsgerichtshof zitiert teilweise aus seinem Erkenntnis vom 2.2.1967, Zl. 1884/66. Die Beschwerde ging in die Richtung, den nominellen Kaufpreis als Forderung zu bewerten, „dass die Kaufpreisforderung als Kapitalforderung ein Wirtschaftsgut darstelle, das der Bewertung zugänglich sei und auch bewertet werden müsse, weil ihre spätere Verwertungsmöglichkeit durch spätere Einlösung beschränkt sei“. „Bei Ermittlung der Gegenleistung für Zwecke der Grunderwerbsteuer“ so der Verwaltungsgerichtshof „kommt die Abzinsung eines in Teilzahlungen abzustattenden Kaufpreises (Kaufpreisrestes) nicht in Betracht. § 14 BewG bezieht sich nur auf die Bewertung von Forderungen und von Schulden. Eine Anwendung dieser Rechtsvorschrift wäre im Streitfalle nur dann möglich gewesen, wenn Gegenstand der Gegenleistung im Sinne des § 11 Abs. 1 Z. 1 GrEStG (1955) eine Forderung oder die Übernahme einer bereits bestehenden Schuld gewesen wäre. Dies träfe aber nur

dann zu, wenn die Käufer für den Erwerb der Liegenschaft eine (schon bestehende) Forderung sozusagen abtretungsweise hingegeben oder eine (schon bestehende) Schuld übernommen hätten, die dann der Bewertung im Sinne des § 14 BewG zugänglich gewesen wäre. Dass hier von einer Forderung die Rede sein kann, ist doch ausschließlich darauf zurückzuführen, dass die Käufer im Streitfall den ganzen Kaufpreis nicht sofort bezahlten, sondern für dessen Abstattung eine Stundung erhielten, dass also eine Forderung erst als sekundäre Folge der Vertragsabreden entstand. Da zufolge § 11 Abs. 1 Z.1 GrEStG bei einem Kauf der Kaufpreis Gegenleistung ist, bildet dieser Kaufpreis (im Sinne des § 10 BewG mit seinem Nennwert) schlechthin und nicht etwa die Summe der abgezinsten Werte aller nach den Vertragsbestimmungen zu leistenden Teilzahlungen die Bemessungsgrundlage. Denn eine Bewertung war, weil dieser Kaufpreis ein zahlenmäßig eindeutig bestimmter Betrag war, nicht erforderlich, weil die mit S 500.000,-- vereinbarte Gegenleistung eben nicht mehr oder weniger als S 500.000,-- ausmachen konnte.“

Im Erkenntnis vom 30.3.1967, Zl. 1734/66 bringt der Verwaltungsgerichtshof seine Aussage auf den Punkt: „Nach § 11 Abs.1.Z.1 GrEStG stellt bei einem Kauf der Kaufpreis die Gegenleistung dar und dieser Kaufpreis hat, wenn er mit einer bestimmten Summe Geldes festgesetzt wird, als solcher die Bemessungsgrundlage zu bilden. Wegen der Bestimmtheit einer solchen Gegenleistung bleibt für eine weitere „Bewertung“ kein Raum. Die vereinbarte Gegenleistung kann nach dem Grunderwerbsteuergesetz 1955 zwecks Festsetzung der Abgabe nicht mit der Art der Abstattung dieser Gegenleistung in Zusammenhang gebracht werden, weil der Gesetzgeber einen solchen Zusammenhang nicht hergestellt hat.“

3.2. „Grundsätzlich gehören auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, sich also im Vermögen des Veräußerers und zu dessen Gunsten auswirken, zur Gegenleistung“ und Näheres zum Verweis auf Fellner, Grunderwerbsteuer, Rz 69

„Zur Gegenleistung gehört also auch die Übernahme von Schulden durch den Käufer, die sich im Vermögen des Verkäufers zu dessen Gunsten auswirkt. Schuldübernahmen einer auf der Liegenschaft hypothekarisch sichergestellten Forderung als Kaufpreis oder sonstige Leistung gehören also neben dem Kaufpreis zur Gegenleistung nach dem GrEStG 1987. Verpflichtet sich also der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer gegenüber, eine Schuld zu übernehmen und den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen, so ist die Schuldübernahme eine sonstige Leistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987, wenn sie ohne Anrechnung auf den Kaufpreis erbracht wird. So bilden übernommene Darlehen als sonstige (zusätzliche) Leistung die Gegenleistung bzw. einen Teil derselben. Dabei ist das zwischen den Vertragsteilen bestehende Innenverhältnis maßgeblich, d.h., die Schuldübernahme ist dann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, wenn sich der Käufer vertraglich verpflichtet hat, den Verkäufer bezüglich dieser Verbindlichkeit schad- und klaglos zu halten (vgl. wiederum die in Fellner, aaO, unter Rz 69 zu § 5 GrEStG 1987 wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).“

Der Verwaltungsgerichtshof bezieht sich im Erkenntnis 2007/16/0028 vom 28.6.2007 auf eine weitere Stelle in Fellner, Kommentar Grunderwerbsteuer, unter Rz. 69 zu § 5 GrEStG

wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Verpflichtet sich also der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer gegenüber, eine Schuld zu übernehmen und den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen, so ist die Schuldübernahme eine sonstige Leistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG, wenn sie ohne Anrechnung auf den Kaufpreis erbracht wird. So bilden übernommene Darlehen als sonstige (zusätzliche) Leistung die Gegenleistung bzw. einen Teil derselben (vgl. VwGH 26.11.1981, 81/16/0031, 12.4.1984, 83/16/0083).

Wird laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.11.1985, 84/16/0093 eine Schuld ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen, so ist die Schuldübernahme dann eine sonstige Leistung (*und gehört zur Bemessungsgrundlage*) im Sinn des § 11 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1955 (*=§ 5 Abs.1 Z. 1 GrEStG 1987*), wenn sich der Käufer vertraglich verpflichtet hat, den Verkäufer bezüglich dieser Verbindlichkeiten schad- und klaglos zu halten. Gemäß § 11 Abs. 2 Z. 1 GrEStG (*1955 =§ 5 Abs.2 Z. 1 GrEStG 1987*) gehören zur Gegenleistung auch Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

3.3. „Abgesehen davon vermögen die von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen die Annahme einer (privativen) Übernahme des Wohnbauförderungs-Darlehens nicht zu tragen, weshalb auch schon deshalb weiter gehende Überlegungen dahingestellt bleiben können.“

Zur Frage, welche Art der Schuldübernahme vorliegen muss, dass sie in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen wird, hat sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.6.1990, 89/16/0101 (Fellner, Kommentar Grunderwerbsteuer, unter Rz. 69 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) auseinandergesetzt. Es ging darum, dass eine Liegenschaft gegen Gewährung von Aktien in eine Aktiengesellschaft eingebracht wurde. Die Aktiengesellschaft übernahm auch die Kreditverbindlichkeiten, für die die Liegenschaft verpfändet war:

„Die Bf. behauptet, die Übernahme der Schuld sei nicht privat (befreiend) gewesen und könne daher grundsätzlich nicht als Gegenleistung angesehen werden. Dieser Rechtsansicht vermag sich der Gerichtshof nicht anzuschließen....Die belangte Behörde konnte daher....zu dem Schluss kommen, dass eine private Schuldübernahme erfolgt ist. Aber selbst wenn dies nicht zuträfe, wäre für die Bf. nichts gewonnen. Denn sie haftete nach dem Sacheinlagevertrag....für die Erfüllungsübernahme gemäß § 1404 ABGB. Dieser Erfüllungsübernahme kam sie nach, was sich im Vermögen (Anm. der Veräußerin)....zu ihren Gunsten auswirkte. Es lag somit eine vereinbarte und auch erfüllte zusätzliche Leistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z. 2 GrEStG 1987 vor, die als Gegenleistung anzusehen ist.“

Wie ersichtlich, ging es in den Vorerkenntnissen nicht um die Bewertung der einzelnen Bestandteile der Gegenleistung, sondern darum, was alles zur Gegenleistung gehört. Eine Schuldübernahme, gleichgültig, ob sie befreiend, einen Schuldbeitritt oder eine Erfüllungsübernahme darstellt, gehört jedenfalls dann zur Gegenleistung gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987, wenn sie entweder in Anrechnung auf den festbetragsbestimmten Kaufpreis

vereinbart wurde (dann sowieso) oder auch wenn sie ohne Anrechnung auf den Kaufpreis vereinbart wurde und sich diese Schuldübernahme im Vermögen des Veräußerers auswirkt.

Der Vollständigkeit halber ist dazu anzumerken, dass der Verwaltungsgerichtshof den Einbringungsvertrag als Tausch beurteilte und dementsprechend für die Frage der Gegenleistung § 5 Abs. 1 Z. 2 GrEStG heranzog. § 5 Abs. 1 Z. 2 GrEStG unterscheidet sich in Bezug auf den berufsgegenständlichen Fall, der gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG zu beurteilen ist, insoweit nicht, als er vorsieht, dass Gegenleistung beim Tausch die Tauschleistung einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung ist.

4. Zur Schuldübernahme im bürgerlichen Recht

Das Zivilrecht.online: <http://www.uibk.ac.at/zivilrecht/buch/kap14>, Zugriff vom 17.7.2008 zählt 3 Arten des Schuldnerwechsels auf:

- 1.) befreiende oder privative Schuldübernahme
- 2.) Kumulative Schuldübernahme, Schuldbeitritt
- 3.) Kumulative Schuldübernahme, Erfüllungsübernahme

und die Hypothekenübernahme

ad 1.) befreiende oder privative Schuldübernahme

§§ 1405, 1406 und 1407 ABGB. Den eigentlichen Schuldübernahmevertrag schließen Alt- und Neuschuldner. Darin wird vereinbart, dass der Neuschuldner an die Stelle des Altschuldners tritt. Das bedarf immer der Zustimmung des Gläubigers. Die Schuld bleibt aber dieselbe (§ 1407 ABGB). Daher stehen alle Einwendungen gegen seinen Gläubiger auch dem Übernehmer (Neuschuldner) zu. Aber: Bürgen und Pfänder haften nicht mehr für den Übernehmer (§ 1407 Abs. 2 ABGB). Der Vertrag, mit dem ein Miteigentümer dem Käufer seines Eigentumsanteils seine Verpflichtungen gegenüber den anderen Miteigentümer überbindet, ist eine Schuldübernahme, nicht ein Vertrag zugunsten Dritter (RZ 1960, 82).

Ad 2.) Kumulative Schuldübernahme, Schuldbeitritt

Der Schuldbeitritt wird in § 1406 Abs. 2 ABGB geregelt. Er „setzt den Übernehmer nicht an die Stelle, sondern an die Seite des Altschuldners, der (dadurch) nicht befreit wird (Gschnitzer). – Der Gläubiger gewinnt einen Schuldner dazu und erlangt dadurch erhöhte Sicherheit, weshalb er nicht zustimmen muss. Altschuldner und beitreter Schuldner haften solidarisch. Der Schuldbeitritt ist formfrei. Der Beitrittsvertrag erfolgt zwischen Altschuldner und beitreter Schuldner oder durch Erklärung des beitreter Schuldners an den Gläubiger. „Im Zweifel ist aber die dem Gläubiger erklärte [Schuld]übernahme [eines Dritten] als Haftung neben dem bisherigen Schuldner, nicht an dessen Stelle zu verstehen“; § 1406 Abs. 2 ABGB. Altschuldner

und beitretender Neuschuldner (Dritter) haften im Zweifel solidarisch (§ 1357 ABGB) als „ungeteilte Mitschuldner“; SZ 11/196 (1929).

Ad 3.) Kumulative Schuldübernahme, Erfüllungsübernahme

„Wer einem Schuldner verspricht, die Leistung an dessen Gläubiger zu bewirken [EÜ], haftet dem Schuldner dafür, dass der Gläubiger ihn nicht in Anspruch nehme. Dem Gläubiger erwächst daraus unmittelbar kein Recht“; § 1409 ABGB.

Der Erfüllungsübernehmer verpflichtet sich dem Schuldner gegenüber für ihn zu erfüllen. Der Schuldner wird nicht (von seiner Schuld) befreit. Die EÜ wirkt nur im Innenverhältnis zwischen Schuldner und Übernehmer. Der Übernehmer wird nicht Schuldner des Gläubigers, Der Gläubiger kann deshalb auch nicht auf den Übernehmer greifen, da dieser ihm ja nichts schuldet. Schuldner kann von EÜ nur Leistung an Gläubiger fordern, nicht an sich selbst! Übliche Formulierung in den Verträgen: „Der Übernehmer verpflichtet sich, den Schuldner klag- und schadlos zu halten.“

Dementsprechend auch Schwimann, ABGB, Praxiskommentar³, Bd. 6 §§ 1293-1502 ABGB (2006), Rz 3 und Rz 9, zu § 1404 ff:

Ob Erfüllungsübernahme oder Schuldbeitritt durch Schuldnervertrag vorliegt, ist Auslegungsfrage. Möglich ist allerdings, dass der Erfüllungsübernehmer von vornherein auch selbst für die Schuld haftet, wie etwa im Fall von Solidarverpflichtungen: hier liegt eine interne Schuldnervereinbarung über die Lastentragung vor. Gebräuchlich ist die Formel einer „Schad- und Klagloshaltung“ des Schuldners. Das Schuldverhältnis muss zumindest dem Grunde nach feststehen, es kann sich aber auch um ein Zukünftiges handeln, bei dem die Höhe der Gläubigerforderung noch nicht festgelegt ist. Ebenso kann das Schuldverhältnis bedingt oder befristet sein.

Einzelfälle: Erfüllungsübernahme liegt vor....bei Übernahme einer Hypothek unter Anrechnung auf den Kaufpreis oder bei Übernahme der Verpflichtungen einer Bauvereinigung durch den Erwerber. Der OGH hat auch eine Vereinbarung, wonach der Käufer einer Liegenschaft eine hypothekarisch gesicherte Verbindlichkeit in seine eigene Zahlungs- und Verzinsungspflicht übernimmt und sich verpflichtet, den Verkäufer diesbezüglich klag- und schadlos zu halten, (ausschließlich) als Erfüllungsübernahme qualifiziert (FN 59: ÖBA 1988, 1235 (krit. P. Bydlinski); vgl. auch den Fall ÖBA 1992, 743 (Apathy). (nahe liegt indess Vereinbarung einer privativen Schuldübernahme bzw. – für den Fall dass der Gläubiger nicht zustimmt – eines Schuldbeitritts).

5. Das mit ergänzendem Schriftsatz eingebrachte Vorbringen der Bw. hat im Wesentlichen zum Inhalt, dass sich die vom Käufer des Wohnungseigentumsobjektes zu erbringende Gegenleistung aus den Eigenmittel

und der Übernahme der pfandrehtlich sichergestellten Darlehen zusammensetze, die Schuldübernahme eine befreiende sei und ein Unterschied zwischen Gegenleistung und nominaler Kaufpreis sei.

Im gegenständlichen Fall wurde unter Punkt IV vereinbart, dass die G an die in der Tabelle in Vertragspunkt V. Spalte 2 genannten Personen verkauft....und diese kaufen um den jeweils in Spalte 11 der Tabelle Vertragspunkt V. ausgewiesenen Gesamtkaufpreis, welcher als Fixpreis vereinbart worden ist. Der Gesamtkaufpreis setzt sich zusammen aus den....Grundkosten und....den Baukosten.

Aus diesem Vertragspunkt geht hervor, dass ein festbetragsbestimmter Kaufpreis vereinbart wurde. Das Wohnbauförderungsdarlehen wurde in Anrechnung auf den Gesamtkaufpreis übernommen. Ein nomineller Kaufpreis, auch wenn in Anrechnung darauf niedrigverzinsliche Darlehen übernommen werden, ist nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht abzuzinsen. Dabei ist es gleichgültig, ob der Käufer das Darlehen privativ, im Schuldbeitritt oder als Erfüllungsübernahme übernommen hat.

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2007, 2007/16/0028 ging es jedenfalls nicht darum, dass ein geringverzinsliches Darlehen nur deshalb abzuzinsen ist, weil es vom Erwerber der Liegenschaft privativ übernommen wurde. Eine derartige Aussage ist auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu entnehmen, auf die über Fellner verwiesen wurde.

Von Parteien beantragte Beweise sind gemäß § 183 Abs. 3 BAO aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist u.a. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind (vgl. VwGH 2.3.1993, 92/14/0182). Dies trifft auf die Beweisangebote der Bw. aus folgenden Gründen zu:

Von der Einvernahme des Vorstandsdirektors der G, Herrn C sowie die Einholung einer schriftlichen Stellungnahme des Amtes der NÖ Landesregierung über die nach den Bestimmungen des Wohnbauförderungsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung und den darauf beruhenden Richtlinien zwingend vorgesehene Vorgangsweise bei der Veräußerung der nach den NÖ Wohnbauförderungsgesetzen geförderten Wohnungen wird Abstand genommen, weil die durch die Einvernahme, sowie die Einholung der Stellungnahme unter Beweis stehende Tatsachen, dass die Käufer das Wohnbauförderungsdarlehen privativ übernommen hätten, einerseits als glaubhaft anerkannt werden, und andererseits dieser Tatsache für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung keine entscheidende Relevanz zukommt.

6. Zusammenfassung

Zur Frage, was Wert der Gegenleistung ist, kann aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2007, 2007/16/0028 unter Berücksichtigung der dort genannten Materialien folgendes entnommen werden:

Bemessungsgrundlage ist der Wert der Gegenleistung. Gegenleistung ist nach § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 bei einem Kauf der Kaufpreis im Sinn eines festbetragsbestimmten Entgeltes (= nomineller Kaufpreis) einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Wurde zwischen den Vertragsteilen eines Kaufvertrages ein nomineller Kaufpreis vereinbart, so ist der nomineller Kaufpreis der Wert der Gegenleistung. Verpflichtet sich der Erwerber eines Grundstückes, dem Veräußerer gegenüber eine Schuld zu übernehmen, so ist für die Bewertung der Gegenleistung zu unterscheiden, ob er die Schuld ohne Anrechnung auf den nominellen Kaufpreis (= zusätzlich zum Kaufpreis), oder in Anrechnung auf den nominellen Kaufpreis übernimmt.

Übernimmt der Käufer eine Schuld des Verkäufers ohne Anrechnung auf den Kaufpreis, ist der Käufer gegenüber dem Verkäufer verpflichtet, den nominellen Kaufpreis zu entrichten und zusätzlich die Schuld zu übernehmen. Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist der Kaufpreis und die übernommene Schuld als „sonstige Leistung, die vom Käufer übernommen wurde“. Wert der Gegenleistung ist der nominelle Kaufpreis und die nach dem Bewertungsgesetz zu bewertende Schuld.

Wird eine Schuld ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen, bildet die Schuld als „sonstige Leistung“ gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG neben dem festbetragsbestimmten Kaufpreis die Gegenleistung.

Hiebei ist es gleichgültig, ob der Käufer die Schuld des Verkäufers als befreiende Schuldübernahme (der Gläubiger kann nur mehr den Käufer heranziehen), unter Schuldbeitritt (der Gläubiger kann sowohl den Verkäufer als auch den Käufer heranziehen) oder als Erfüllungsübernahme (der Gläubiger zieht den Verkäufer zur Bezahlung der Schuld heran, der Käufer hat sich gegenüber dem Verkäufer aber verpflichtet, ihn in diesem Fall schad- und klaglos zu halten), bzw. Hypothekenübernahme gemäß § 1408 ABGB übernimmt. Dies deshalb, weil das rechtserhebliche Merkmal einer übernommenen „sonstigen Leistung“ darin liegt, dass eine dem Verkäufer obliegende Verpflichtung aufgrund einer Vereinbarung letztlich vom Käufer getragen wird und dieses Merkmal liegt in allen diesen genannten Fällen (befreiende Schuldübernahme, Schuldbeitritt, Erfüllungsübernahme, Hypothekenübernahme) vor.

Übernimmt der Käufer eine Schuld des Verkäufers in Anrechnung auf den nominellen Kaufpreis, ist der Käufer gegenüber dem Verkäufer verpflichtet, den nominellen Kaufpreis zu entrichten, eine gesonderte Bewertung der übernommenen Schuld findet nicht statt, da sie in

Anrechnung auf den Kaufpreis, im Kaufpreis „aufgeht“. Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist in diesem Fall der Kaufpreis, der bestimmte Betrag, der nicht weiter bewertet wird, da er eben durch die Vertragsteile nominell als Leistungsverpflichtung bestimmt wurde.

Auch in diesem Fall ist es für Zwecke der Grunderwerbsteuer gleichgültig, ob der Käufer - in Anrechnung auf den Kaufpreis – die Schuld des Verkäufers als befreiende Schuldübernahme, unter Schuldbeitritt oder als Erfüllungsübernahme bzw. Hypothekenübernahme gemäß § 1408 ABGB übernimmt.

Im gegenständlichen Kaufvertrag wurde durch Verweis auf die entsprechende Spalte der unter Punkt V. enthaltenen Tabelle, die einen integrierenden Bestandteil des Kaufvertrages bildet, ein festbetragsbestimmter Kaufpreis zwischen den Vertragsparteien vereinbart. Im Kaufvertrag ist aufgeschlüsselt, wie sich dieser nominelle Kaufpreis aus Barzahlung und der Übernahme von Schulden durch den Käufer zusammensetzt. Da die Schulden in Anrechnung auf den festbetragsbestimmten Kaufpreis übernommen wurden, bildet der nominelle Kaufpreis den Wert der Gegenleistung und ist mit dem im Vertrag genannten Betrag Bemessungsgrundlage. Die Schuld, die der Käufer übernimmt, kann somit nicht aus dem festbetragsbestimmten Kaufpreis herausgeschält und eigens bewertet, das heißt hier abgezinst, werden, da ein Nennbetrag vereinbart wurde und es nicht darauf ankommt, wie derselbe abgestattet wird.

Wird ein festbetragsbestimmter Kaufpreis zwischen den Vertragsteilen für den Erwerb einer Liegenschaft (-anteiles) vereinbart, so bildet dieser in seinem Nennbetrag auch dann die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer, wenn der Käufer in Anrechnung auf diesen nominellen Kaufpreis eine Schuld übernimmt. Es kommt nicht darauf an, ob sich der Käufer verpflichtete, die Schuld in Anrechnung auf den Kaufpreis durch befreiende Schuldübernahme, Schuldbeitritt oder Erfüllungsübernahme, bzw. Hypothekenübernahme zu übernehmen.

Übernimmt der Käufer eine Schuld in Anrechnung auf den Kaufpreis, findet daher eine Bewertung der Schuld gemäß § 14 Abs. 3 BewG bzw. § 14 Abs. 1 BewG (Satzteil: „besondere Umstände begründen einen geringeren Wert“), eine Abzinsung, nicht statt.

Aus all diesen Gründen war die Berufung abzuweisen.

Wien, am 5. September 2008