



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0384-K/10,
miterledigt RV/0314-K/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der R.Z., geb. xy, EO11, vertreten durch Dr. Reinhard Kern, Notar, 9100 Völkermarkt, Hauptplatz 17, vom 11. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 17. Dezember 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 8. Juli 2009 wurde zwischen M.W. und B.W. als Verkäufer einerseits und R.Z. (in der Folge Bw.) als Käuferin andererseits ein von einem Notar errichteter Kaufvertrag über eine Wohnung abgeschlossen, der auszugsweise wie folgt lautet:

„Punkt 2:

2.3. Der Kaufvertrag wird unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, dass durch die Käuferin das aushaftende Wohnbauförderungsdarlehen (3.2.a) übernommen werden kann; der Eintritt der aufschiebenden Bedingung wird durch eine schriftliche Bestätigung der Parteien nachgewiesen, die auch durch die gemeinschaftlich Bevollmächtigten (10.) gefertigt werden kann.“

Punkt 3:

3.1. Die Parteien vereinbaren den von ihnen als angemessen betrachteten Kaufpreis pauschal

mit € 145.000,00; hiervon entfällt ein Betrag von € 10.000,00 auf das mitverkaufte Inventar, der Restbetrag von € 135.000,00 auf das unbewegliche Kaufobjekt.

3.2. Der Kaufpreis wird berichtigt wie folgt: a) durch Übernahme der dem Pfandrecht xxx zu Grunde liegende Forderung des Landes Kärnten, welches per 7.4.2009 laut Schreiben der X BANK AG mit einem nicht fälligen Restkapital von € 69.722,77 zuzüglich Zinsen vom 1.3.2009 bis 7.4.2009 von € 107.49 aushaftet; b) durch Zahlung des Restbetrages in bar in Höhe von € 75.169,74."

Für diesen Kaufvertrag wurde die Grunderwerbsteuer vom Rechtsvertreter der Bw. mit insgesamt € 2.558,10 (jeweils € 1.279,05) selbst berechnet, wobei das von der Käuferin übernommene Darlehen (zufolge der Verzinsung mit 1,5% und einer Laufzeit von 38 Jahren) abgezinst in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer aufgenommen wurde.

Nach Prüfung dieses Kaufvertrages gelangte das Finanzamt zur Auffassung, dass die vorgenommene Abzinsung nicht zulässig war und erließ nach § 201 BAO gegenüber der Bw. am 17. Dezember 2009 Bescheide, in denen als Bemessungsgrundlage jeweils die Hälfte des Gesamtkaufpreises von € 135.000,00, nämlich € 67.500,00 zum Ansatz gebracht wurde; dies führte zu einer Grunderwerbsteuer von jeweils € 2.362,50 sowie zu einer Nachforderung an Grunderwerbsteuer in der Höhe von jeweils € 1.083,45, insgesamt somit € 2.166,90. Begründend wurde in diesem Bescheid ausgeführt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist. Der Kaufpreis ist im gegenständlichen Fall mit einem vereinbarten Betrag bestimmt, sodass die Abzinsung des zur Finanzierung des Fixkaufpreises übernommenen Landesdarlehens nicht zulässig ist.

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. fristgerecht Berufungen. Darin führte sie aus, dass die Übernahme der Schulden der Verkäufer durch sie eine sonstige Leistung nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG darstellt und somit Gegenleistung bzw. einen Teil derselben ist. Nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergibt sich, dass sich die Gegenleistung aus dem bar zu zahlenden Kaufpreis und zusätzlich aus der Schuldübernahme zusammensetzt. Nach § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen und Schulden mit den Nennwert anzusetzen, sofern nicht besondere Umstände einen höheren oder niedrigeren Wert begründen. Außergewöhnlich geringe Verzinslichkeit und lange Laufzeit seien Gründe, nach denen von der Bewertung mit dem Nennwert abgewichen werden kann (VwGH vom 12. Oktober 1989, 88/16/0050). Auch die Vermögensteuerrichtlinien 1989 sehen die Abzinsung in den Fällen niedriger Verzinsung vor. Zufolge Verzinsung des in Rede stehenden Darlehens mit 1,5% und einer Laufzeit von 38 Jahren sind nach der Auffassung der Bw. die Voraussetzungen für eine Abzinsung gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist ausschließlich, ob der von der Bw. übernommene Darlehensbetrag in Rahmen der Gegenleistung mit seinem Nominalwert (Ansicht des Finanzamtes) oder mit einen abgezinsten Betrag (Ansicht der Bw.) anzusetzen ist.

Der Grunderwerbsteuer unterliegt gem. § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Die Steuer ist gem. § 4 Abs. 1 leg.cit. vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 8 Abs. 1 leg.cit., sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist die Wirksamkeit eines Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle mit dem Eintritt der Bedingung oder Genehmigung.

Gem. § 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. Als Gründe, aus denen von der Bewertung mit dem Nennwert abgewichen werden kann, kommen ua. außergewöhnlich geringe Verzinslichkeit und lange Laufzeit in Betracht (vgl. VwGH vom 12. Oktober 1989, Zl. 88/16/0050).

Die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage wurde vom Unabhängigen Finanzsenat beispielsweise in seiner Entscheidung vom 9. September 2010, RV/4035-W/09, abgehandelt. Dabei gelangte er zum Ergebnis, dass – wenn der Käufer eine Schuld des Verkäufers in Anrechnung auf den nominellen Kaufpreis übernimmt – der Käufer gegenüber dem Verkäufer verpflichtet ist, den nominellen Kaufpreis zu entrichten. Eine gesonderte Bewertung der übernommenen Schuld findet nicht statt, da sie in Anrechnung auf den Kaufpreis, somit 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.

Diese Entscheidung wurde in Beschwerde gezogen und hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24. November 2011, Zl. 2010/16/0246, zunächst in rechtlicher Hinsicht folgende Aussagen getroffen: Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG sei eine dem Grunderwerbsteuerrecht eigenständiger Begriff ist, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgehe. Für den Begriff der Gegenleistung komme es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu ermitteln sei. Unter einer Gegenleistung sei daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu zahlen sei. Es sei daher nicht maßgebend, was die vertragsschließenden Parteien als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen habe, was der Verkäufer also verlangen könne. Und weiter: Übernahme der Käufer ein Darlehen nicht zusätzlich zum Kaufpreis, sondern in Anrechnung auf den Kaufpreis, so sei entscheidend, ob mit der Übernahme des Darlehens dieser Teil der Leistung des Käufers unmittelbar bewirkt werde und der bezeichnete Kaufpreis daher insoweit nur eine Rechnungsgröße sei. Gebe es keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Verkäufer jemals die Zahlung des vollen Betrages, der als Kaufpreis bezeichnet worden ist, verlangen könnte, scheide die Annahme aus, dass der im Vertrag als Kaufpreis bezeichnete Betrag auch der vereinbarte Betrag, den der Käufer zu leisten habe, sei. In einem solchen Fall könne die übernommene Schuld allenfalls mit einem anderen als dem Nennwert bewertet werden. Ergebe sich, dass der Verkäufer den als (Gesamt)Kaufpreis ausgewiesenen Betrag auf Grund des Kaufvertrages fordern könne, sei es, wenn der Gläubiger der Übernahme des Darlehens nicht zustimme, sei es nach dem freien Belieben des Verkäufers, sei der betragsmäßig festgehaltene Kaufpreis die tatsächlich zu erbringende Gegenleistung und damit Bemessungsgrundlage (für die Grunderwerbsteuer). In einem solchen Fall bestehe für die gesonderte Bewertung des auf die Darlehensübernahme entfallenden Teiles kein Raum.

In dem vom Verwaltungsgerichtshof abgehandelten Fall wurde in § 4 des Kaufvertrages Folgendes vereinbart: *„Als Kaufpreis wurde ein angemessener Pauschalbetrag in Höhe von € 215.000,00 vereinbart. Der Kaufpreis wird wie folgt berichtigt: Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens beim Land Niederösterreich zur Aushaftung zum Tag der Vertragsunterfertigung mehr oder weniger € 30.980,40, Barkaufpreis € 184.019,60.“*

In § 13 dieses Kaufvertrages finden sich folgende Vereinbarungen: *„Der Käufer beabsichtigt, in den Darlehensverbindlichkeiten des Verkäuferin beim Land Niederösterreich auf Grund des*

Schuldscheines vom 28.10.1999 einzutreten. Der Käufer erklärt bereits jetzt, vorbehaltlich der Zustimmung des Landes Niederösterreich, in die vorgenannten Darlehensverbindlichkeiten beim Land Niederösterreich vollinhaltlich und persönlich einzutreten. Eine aufschiebende Bedingung wird nicht vereinbart. Sollte aus welchen Gründen immer das Land Niederösterreich der Darlehensübernahme nicht zustimmen, verpflichtet sich die kaufende Partei dieses abzudecken. Der Käufer wird darauf hingewiesen, dass eine grundbücherliche Eigentumseinverleibung nur möglich ist, wenn entweder die Veräußerungszustimmung des Landes Niederösterreich vorliegt oder das Darlehen zur Gänze abgedeckt ist."

Der Verwaltungsgerichtshof gelangte im Zusammenhalt mit seinen rechtlichen Ausführungen in dem seiner Entscheidung zu Grunde liegenden Fall zu folgendem Ergebnis: *„Aus der Formulierung des § 4 ergibt sich, dass nach dem Parteiwillen der Kaufpreis € 215.000,00 beträgt. Die Aufteilung in einem Barkaufpreis und die beabsichtigte Entschuldung des Verkäufers gegenüber dem Darlehensgläubiger sind variabel gestaltet, wodurch sich aber an dem vertraglich vereinbarten Gesamtkaufpreis von € 215.000,00. An diesem Ergebnis vermag auch die in § 13 Abs. 2 des Kaufvertrages für den Fall, dass der Darlehensgläubiger einem Schuldnerwechsel nicht zustimmen sollte, vorgesehene Erfüllungsübernahme nach § 1423 ABGB nichts zu ändern, Die belangte Behörde durfte daher die Nennung des Gesamtkaufpreises als entscheidungswesentlich ansehen."*

Besondere Bedeutung für die rechtliche Beurteilung des streitgegenständlichen Sachverhaltes kommt dem Umstand zu, dass der Kaufvertrag vom 8. Juli 2009 unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen wurde, dass von der Käuferin das aushaftende Wohnbauförderungsdarlehen übernommen werden kann. Das Wirksamwerden des gegenständlichen Kaufvertrages wurde somit an die Zustimmung des Landes Kärnten zur Darlehensübernahme gebunden. Keine Regelung wurde indes für den Fall getroffen, dass diese Zustimmung des Landes Kärnten nicht erteilt wird. Dies wiederum bedeutet, dass im gegenständlichen Fall der Kaufvertrag entweder zu Stande kommen hätte können, nämlich bei der entsprechenden Zustimmung des Landes Kärnten, oder aber nicht, wenn die entsprechende Zustimmung nicht erteilt worden wäre.

Mit dieser Vertragsgestaltung unterscheidet sich der streitgegenständliche Fall wesentlich von jenem, der der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu Grunde lag. Im letztgenannten Fall ist die Entschuldung des Verkäufers insofern variabel gestaltet, als bei Nichtzustimmung des Landes Niederösterreich zur Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens durch die Käuferin sich der Käufer zur Begleichung der Darlehensschuld verpflichtete; somit wäre vom Verkäufer der gesamte als Pauschalkaufpreis bezeichnete Betrag gegenüber dem Käufer durchsetzbar gewesen.

Im streitgegenständlichen Fall hätte auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen von den Verkäufern lediglich die Zahlung des Barkaufpreises durch die Käuferin verlangt (durchgesetzt) werden können; Der auf das Wohnbauförderungsdarlehen entfallende Teil des Kaufpreises war jedoch durch die vereinbarte aufschiebende Bedingung von vorneherein einer Durchsetzbarkeit gegenüber der Käuferin entzogen. Es gibt auf Grund der vertraglichen Bestimmungen auch keinen weiteren Anhaltspunkt dafür, dass die Verkäufer jemals von der Käuferin die Zahlung des vollen Betrages, der als Kaufpreis bezeichnet wurde, verlangen hätten können.

Die im gegenständlichen Fall übernommene Darlehensschuld ist somit nicht als Teil des Pauschalkaufpreises, sondern vielmehr als abgrenzbarer Teil der Gegenleistung, der gesondert mit seinem Wert anzusetzen ist, anzusehen.

Die von der Bw. jeweils errechnete Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, die das abgezinste Wohnbauförderungsdarlehen beinhaltet, wurde vom Finanzamt nicht in Streit gezogen.

Die von der Bw. vorgenommene Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer mit jeweils € 1.279,05 (insgesamt € 2.558,10) erweist sich somit als rechtsrichtig.

Für eine Maßnahme nach § 201 BAO besteht kein Raum; die ergangenen und angefochtenen Bescheide waren ersatzlos aufzuheben.

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. Jänner 2013