



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Gerd Trenker, 2700 Wr. Neustadt, Hauptplatz 19, vom 7. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. März 2008, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Lt. Pkt. 1. des Kaufvertrages vom 15. Oktober 2007 erwarben der Berufungswerber (Bw.) und seine Ehegattin gemeinsam von Herrn I. 82/9705 Anteile an der Liegenschaft EZ.1 und 4/893 Anteile an der EZ.2 GB.

Dazu ist in der Kaufurkunde unter Pkt. 2. Kaufpreis auszugsweise Folgendes ausgeführt:

"Der beiderseits vereinbarte Kaufpreis im Betrage von € 100.717,80 wird wie folgt ausgewiesen und verrechnet:

A) Der Teil-(Bar)Kaufpreis von € 70.000,00 ...hatauf ein Anderkonto des Urkundenverfassers spesen- und abzugsfrei erlegt zu sein,

.....

B) Das Vertragsvermögen ist hinsichtlich EZ.1 belastet wie folgt:

.....Schuldschein 1992-04-30

Pfandrecht 18.027.000,00 .. für Land Niederösterreich.....

Zum Übernahmestichtag 1.11.2007 haftet dieses Darlehen (...) mit € 30.717,80 aus.

.....

Die Käufer treten an Stelle des Verkäufers in dieses Schuldverhältnis mit obigem Stichtag bzw.

mit dem sich aus dem Tag der tatsächlichen Übergabe gemäß oben sich ergebenden Betrag gem. [§§ 1405 ff ABGB](#) (Schuldübernahme) ein und übernehmen dessen vorgenannte Schuld zur Selbstbezahlung und Selbstverzinsung. Dem Verkäufer obliegt es, im Sinne des [§ 1408 ABGB](#) beim Gläubiger die Annahme dieses Schuldintrittes und die Schuldentlassung zu erwirken.

Die Käufer übernehmen keine Haftung für die tatsächliche Entlassung des Verkäufers aus der Personalhaftung, sondern haften lediglich dafür, daß der Verkäufer, tatsächlich seitens des Gläubigers nicht mehr in Anspruch genommen wird, und sie verpflichten sich somit, den Verkäufer diesbezüglich vollkommen klag- und schadlos zu halten.

Die Käufer nehmen zur Kenntnis, daß das Vertragsvermögen mit dem Veräußerungsverbot zu Gunsten des Landes Niederösterreich belastet ist. Weiters nehmen sie zur Kenntnis, daß eine Zustimmung zu diesem Vertrag nur dann erteilt wird, wenn die Käufer grundsätzlich keine andere mit öffentlichen Mitteln geförderte Wohnung besitzen und das Gesamtjahresnettoeinkommen der Käufer und all ihrer Haushaltsangehörigen einen bestimmten Betrag nicht übersteigt.

Schließlich nehmen die Käufer zur Kenntnis, daß, sollte diesem Vertrag die Zustimmung versagt werden, sie verpflichtet sind, die gesamte das Vertragsvermögen betreffende offene Darlehensvaluta zurückzuzahlen und erst nach vollständiger Rückzahlung eine grundbücherliche Durchführung dieses Vertrages möglich ist. Vereinbart wird, daß eine Rückzahlung erst nach Einverleibung des Eigentumsrechtes zu Gunsten des Verkäufers ob den Anteilen, mit welchen Wohnungseigentum an der Wohnung verbunden sein wird, und nach Anmerkung einer Rangordnung für die Veräußerung, der keine Lasten vorgehen dürfen, ausgenommen der Lasten, die am 4.10.2007 eingetragen waren, erfolgt.

Sollte die Anzahl der nunmehrigen Bewohner des Vertragsvermögens niedriger, sein als bei Bewilligung des Darlehens, so kann ein Teil der Darlehensforderung von der Gläubigerin rückgefordert werden. Die Gültigkeit dieses Vertrages ist von der Erteilung der Zustimmung nicht abhängig, sodaß somit dieser Vertrag voll aufrecht bleibt, selbst auch dann, wenn die Zustimmung nicht erteilt wird.

Sollten die Käufer im Falle der Verweigerung der Zustimmung durch das Land Niederösterreich nicht binnen einem Monat beim Urkundenverfasser den Betrag, der zur vollständigen Rückzahlung des anteiligen Darlehens erforderlich ist, erlegen, so ist der Verkäufer analog zu oben berechtigt, vom Kaufvertrag zurückzutreten.

..... "

Für diesen Erwerb des Bw. wurde die Grunderwerbsteuer vom Vertragserrichter am 10. Dezember 2007 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 36.472,00 mit € 1.276,51 selbstberechnet.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 27. März 2008 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2007, [2007/16/0028](#) gegenüber dem Bw. gemäß [§ 201 BAO](#) Grunderwerbsteuer ausgehend vom anteiligen vereinbarten Kaufpreis von € 50.358,90 mit € 1.762,56 fest.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Bw. ein, dass sich im gegenständlichen Fall die Gesamtgegenleistung, somit der Kaufpreis, aus einem Barkaufpreis und aus der Übernahme des Darlehens zusammensetze und die Schuld abzuzinsen sei. Wie aus dem Vertragstext hervorgehe, handle es sich hierbei um eine Schuldübernahme. Auf [§§ 1405 ff ABGB](#) werde ausdrücklich verwiesen.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung brachte der Bw. einen Vorlageantrag ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht, dass der Bw. gemeinsam mit seiner Gattin den oben dargestellten Kaufvertrag wie beurkundet mit Herrn I. am 15. Oktober 2007 abgeschlossen hat und dass, wie aus dem Kaufvertrag hervorgeht, dieser Kaufvertrag noch der Zustimmung des Landes Niederösterreich bedurfte.

Dies ergibt sich aus der dem Finanzamt vorgelegten Abschrift der Kaufurkunde in Übereinstimmung mit dem Berufungsvorbringen.

Auf Grund des [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der Grunderwerbsteuer soweit sich ein solcher Rechtsvorgang auf inländische Grundstücke bezieht.

Nach § Z 3 leg.cit. unterliegen Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründen, der Grunderwerbsteuer.

Nach [§ 5 Abs. 1 Z. 1 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 BewG 1955](#) 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 1955](#) 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 1955](#) 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.

Nach [§ 1405 ABGB](#) tritt, wer einem Schuldner erklärt, seine Schuld zu übernehmen (Schuldübernahme), als Schuldner an dessen Stelle, wenn der Gläubiger einwilligt. Bis diese Einwilligung erfolgt oder falls sie verweigert wird, haftet er wie bei Erfüllungsübernahme (§ 1404). Die Einwilligung des Gläubigers kann entweder dem Schuldner oder dem Übernehmer erklärt werden.

Der Gegenleistungsbegriff des [§ 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987](#) deckt sich grundsätzlich mit dem Kaufpreisbegriff der [§§ 1053 ff ABGB](#). Demnach muss der Kaufpreis bestimmbar sein, welcher aus einem nominellen Kaufpreis und zusätzlich aus übernommenen Leistungen des Käufers bestehen kann.

Durch einen Kaufvertrag wird eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem andern überlassen ([§ 1053 ABGB](#)).

Nach [§ 1054 ABGB](#) muss der Kaufpreis in barem Gelde bestehen und darf weder unbestimmt, noch gesetzwidrig sein.

Das Bargeldprinzip, das sich selbstverständlich nicht gegen die Zulässigkeit des Kreditkaufes richtet, verlangt nur, dass Bargeld als Gegenleistung vereinbart sein muss, nicht jedoch, dass nur mit Geld erfüllt werden kann. Daher bleibt das Rechtsgeschäft Kauf, wenn die Parteien später vereinbaren, dass als Gegenleistung eine bestimmte Sache an Zahlungs Statt geleistet werden kann (Aicher in Rummel, Kommentar zum ABGB³, § 1055 [Rz 2]).

Wird eine Sache teils gegen Geld, teils gegen eine andere Sache veräußert, nimmt [§ 1055 ABGB](#), der Absorptionstheorie folgend, eine am Wertverhältnis orientierte einheitliche Zuordnung vor: Übersteigt bei der aus Geld und Sache zusammengesetzten Gegenleistung der Geldanteil den gemeinen Wert der Sache (§ 305), liegt Kauf, andernfalls Tausch vor (Aicher in Rummel, aaO., § 1055 [Rz 5]).

Daraus folgt, wenn ein Kaufvertrag mit einem nominellen Barpreis vereinbart wurde, dass ungeachtet einer gesonderten Regelung über dessen Erfüllung, dieser vereinbarte Bargeldpreis den Kaufpreis im Sinne des [§ 1054 ABGB](#) und auch im Sinne des [§ 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987](#) darstellt.

Unter dem "Kaufpreis" [iSd [§ 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987](#)] ist - iSd Begriffsbestimmung des Kaufvertrages in [§ 1053 ABGB](#) erster Satz bzw der Anordnung des [§ 1054 ABGB](#) zweiter Satz - die bestimmte (bzw "nicht unbestimmte", dh wenigstens bestimmbare) Summe Geldes zu verstehen, die der Käufer dem Verkäufer für die Überlassung des Kaufgegenstandes (vereinbarungsgemäß) zuzuwenden hat (siehe Fellner, Grunderwerbsteuer - Kommentar, Rz 58 zu [§ 5 GrEStG 1987](#)).

Der OGH hat im Falle eines rein entgeltlichen Übergabevertrages, in welchem die Zahlung einer Leibrente und die Übernahme einer Darlehensforderung gegenüber dem Übergeber durch den Übergeber in seine Zahlungsverpflichtung unter Schad- und Klagloshaltung des Übergeber vereinbart worden war, sowohl die Verpflichtung zur Zahlung der Leibrente wie auch die Übernahme der Verpflichtung zur Rückzahlung des Darlehens als vereinbarte

Bargeldleistungen angesehen und ausgesprochen, dass es am Charakter eines Kaufvertrages gewiss nichts ändere, wenn der Erwerber die Verpflichtung übernimmt, die Rückbezahlung eines bürgerlich sichergestellten Darlehens vertragsgemäß zu übernehmen und den Verkäufer schad- und klaglos zu halten. Er habe dann die mit dem Darlehensgeber vereinbarten bestimmten Rückzahlungsbeträge an Stelle des Verkäufers an den Darlehensgeber kraft Schuldübernahme in bar zu leisten (OGH 23. 3.1976, 5 Ob 4/76).

Es ist nicht maßgebend, was die vertragsschließenden Parteien als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat (vgl. VwGH 25.8.2005, Zl. [2005/16/0104](#) mwN, VwGH 25.3.2004, Zl. [2003/16/0106](#), mwN), was der Verkäufer also verlangen kann (zur insofern vergleichbaren deutschen Rechtslage Sack in Boruttau/Egly/Siogloch, (Dt) Grunderwerbsteuergesetz³, Rz 247 zu § 9).

Übernimmt der Käufer eine schon vorhandene Hypothek, so ist zu unterscheiden, ob er sie zusätzlich zur vereinbarten Leistung oder in Anrechnung auf die Gegenleistung übernimmt. Übernimmt er diese Schuld des Verkäufers zusätzlich zu dem vereinbarten Barpreis, so stellt diese Schuldübernahme einen Teil der Gegenleistung dar, der gesondert mit seinem Wert anzusetzen ist. Als solcher kommt der Nennwert (§ 14 Abs. 1 BewG) in Betracht, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder niedrigeren Wert rechtfertigen. Als "besondere Umstände" sind solche anzusehen, die vom Normalfall- gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen- erheblich abweichen. Nach der Verwaltungspraxis kann eine sehr niedrige Verzinsung, insbesondere dann, wenn es sich um langfristige Darlehen handelt, einen "besonderen Umstand" darstellen, der gemäß § 14 Abs. 1 BewG einen niedrigeren Wert (als den Nennwert) begründet. In einem solchen Fall könnte die übernommene Schuld allenfalls nach § 14 Abs. 3 BewG bewertet werden.

Übernimmt der Käufer ein Darlehen nicht zusätzlich zum Kaufpreis, sondern in Anrechnung auf den Kaufpreis, so ist entscheidend, ob mit der Übernahme des Darlehens dieser Teil der Leistung des Käufers unmittelbar bewirkt wird und der bezeichnete "Kaufpreis" insoweit nur eine Rechnungsgröße ist. Dies ist nach der Würdigung des Vertrages und seiner Begleitumstände zu beurteilen. Gibt es keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Verkäufer jemals die Zahlung des vollen Betrages, der als Kaufpreis bezeichnet worden ist, verlangen könnte, scheidet die Annahme aus, dass der im Vertrag als "Kaufpreis" bezeichnete Betrag auch der vereinbarte Betrag sei, den der Käufer zu leisten habe. Auch in einem solchen Fall könnte die übernommene Schuld allenfalls mit einem anderen als dem Nennwert bewertet werden. Dies wäre etwa der Fall, wenn bei Abschluss des Kaufvertrages bereits die Zustimmung des Gläubigers zum Schuldnerwechsel vorliegt.

Ergibt sich hingegen, dass der Verkäufer den als Kaufpreis ausgewiesenen Betrag aufgrund

des Kaufvertrages fordern könnte, sei es, wenn der Gläubiger der Übernahme des Darlehens nicht zustimmt, sei es nach dem freien Belieben des Verkäufers, ist der betragsmäßig festgehaltene Kaufpreis die tatsächlich zu erbringende Gegenleistung und somit Bemessungsgrundlage. In einem solchen Fall besteht für eine gesonderte Bewertung des auf die Darlehensübernahme entfallenden Teiles kein Raum (siehe VwGH 24.11.2011, [2010/16/0246](#)).

Im gegebenen Fall hat der Bw. das Wohnbauförderungsdarlehen in Anrechnung auf einen vereinbarten, mit einem Geldbetrag bestimmten Kaufpreis unter Schad- und Klagloshaltung des Verkäufers zur weiteren Bezahlung übernommen.

Das Land Niederösterreich hatte lt. Kaufvertrag zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, welcher hier auch dem Zeitpunkt des Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld entspricht, der Übertragung des Eigentumsrechtes noch nicht zugestimmt, womit auch eine Zustimmung des Landes Niederösterreich zum Schuldnerwechsel noch nicht vorlag.

Gegenleistung nach [§ 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987](#) ist folglich der vereinbarte Kaufpreis in anteiliger Höhe von € 50.358,90.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 iV mit Abs. 2 Z 1 BAO innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Im gegebenen Fall hat sich die bekanntgegebene Selbstberechnung vom 10. Dezember 2007 hinsichtlich eines Differenzbetrages von € 486,05 als nicht richtig erwiesen und es lag die erstmalige Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit dem angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 27. März 2008 innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages im Ermessen der Abgabenbehörde.

Gemäß [§ 20 BAO](#) müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Da sich die durchgeführte Selbstberechnung nicht als bloß geringfügig unrichtig erwiesen hat, dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit einzuräumen war und der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu berücksichtigen war (vgl UFS 21.12.2009, RV/1004-W/05), war die Grunderwerbsteuer gemäß [§ 201 Abs. 1 BAO](#) mit Bescheid festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. März 2013