

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache S, Adr. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 09. April 2010, St. Nr. 1, Erf. Nr. 2, GVG 21, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Vertragspunkt III des am TMJ abgeschlossenen Anwartschaftsvertrages wurde vereinbart, dass die A-GmbH., an der auf der Liegenschaft EZ X zu errichtenden Wohnanlage (Z Wohnungen und Tiefgarage lt. genehmigten Plänen sowie der Bau- und Ausstattungsbeschreibung) an Frau S die erforderlichen Miteigentumsanteile, verbunden mit dem Wohnungseigentum an der im 1. OG gelegenen Wohnung Top 22 sowie am Autoeinstellplatz Nr. 22, käuflich übertragen wird. Laut Vertragspunkt IV handelt es sich beim vereinbarten Kaufpreis um einen Fixpreis gemäß § 15a WGG. Der darin vertraglich festgelegte fixe Kaufpreis (Gesamtkosten) betrug für die Wohnung € 170.525,00 und für den Autoabstellplatz € 16.829. Nach Vertragspunkt V „wird der oben angeführte Kaufpreis mit Wohnbauförderungsmitteln nach den Bestimmungen des TWFG, mit einem Hypothekar- bzw. Kapitalmarktdarlehen und Eigenmitteln des Werbers finanziert. Die Aufschlüsselung ergibt sich aus der einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildenden Kosten – und Finanzierungsaufstellung.“ Nach diesem Finanzierungsplan setzt sich die Finanzierung der Gesamtkosten für Wohnung und Autoabstellplatz in Höhe von € 187.354 wie folgt zusammen: übernehmbares Wohnbauförderungsdarlehen € 57.600, erstrangiges Hypothekardarlehen € 103.670, Eigenmittel € 26.084.

In der diesen Erwerbsvorgang anzeigen Abgabenerklärung (Gre1) wurde die Gegenleistung mit € 187.354 ausgewiesen.

Mit Bescheid vom 9. April 2010 hat das Finanzamt für diesen Rechtsvorgang gegenüber S (im Folgenden: Bf.) ausgehend vom erklärten Kaufpreis zuzüglich (im Betrag von € 1000 geschätzter) Vertragserrichtungskosten, insgesamt somit von einer Bemessungsgrundlage von € 188.354,00 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 6.592,39 festgesetzt.

Die am 28. April 2010 von der Bf. eingereichte Berufung (nunmehr: Bescheidbeschwerde) richtet sich gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage im Wesentlichen mit dem Argument, das im Kaufpreis enthaltene übernommene Wohnbauförderungsdarlehen im Betrag von € 57.600 sei abzuzinsen. Begründet wurde diese Begehren tragend wie folgt:

„Das Land Tirol gewährte der Verkäuferin mit Zusicherung vom TM .2009 ein Darlehen in Höhe von € 486.600,- zur Errichtung eines Mehrfamilienhauses mit 8 Eigentumswohnungen in einer förderbaren Gesamtanlage nach Punkt 5.2 der Wohnbauförderungsrichtlinie 2009 des Landes Tirol (siehe Anlage 1). Die Verkäuferin verpflichtete sich zur Rückzahlung des Darlehens nach § 4 des Schuldscheines vom 11.01.2010 (sieh Anlage 2).

Die Käuferin verpflichtete sich nach Punkt V. des Anwartschaftsvertrages den auf die von ihr erworbene Wohnung Top 5 entfallenden Anteil am Förderungsdarlehen in Höhe von € 57.600,00 zu übernehmen und die Verkäuferin bezüglich dieser Verbindlichkeit schad- und klaglos zu halten.

Der im Anwartschaftsvertrag vom TMJ ausgewiesene Kaufpreis in Höhe von € 187.354,00 schließt damit die Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens des Landes Tirol in Höhe von € 57.600,00 nach § 1408 ABGB durch die Käuferin ein, welches nach den Vorschriften des § 14 BewG abzuzinsen ist .“

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde tragend damit begründet, dass ein Fixpreis vereinbart und die Übernahme des Darlehens auf den Fixpreis angerechnet worden sei, weshalb eine Abzinsung nicht in Betracht komme.

Im Vorlageantrag wurde ausgeführt, beim Verwaltungsgerichtshof sei zur gleichen Rechtsfrage unter der GZ 2010/16/0081 bereits eine Beschwerde anhängig, weshalb um Aussetzung des gegenständlichen Verfahrens ersucht werde.

Diesbezüglich bleibt festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27. September 2012 die Behandlung dieser Beschwerde abgelehnt hat.

Gegenständliche Berufung (Beschwerde) der Bf. wurde am 2. Jänner 2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987(GrEStG 1987) unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Wird in einem „Anwartschaftsvertrag“ die Zusage der späteren Einräumung von Wohnungseigentum an bestimmten Räumlichkeiten zu einem bestimmten /bestimmmbaren Preis an den so bezeichneten „Wohnungseigentumswerber“ erteilt, so erwirbt dieser einen durchsetzbaren Anspruch auf Übereignung eines Liegenschaftsanteiles und wird (bereits) mit dem Anwartschaftsvertrag ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand iSd § 1 Abs. 1 Z 1GrEStG 1987 verwirklicht (siehe VwGH 26.1.2006, 2005/16/0261). Dass im gegenständlichen Anwartschaftsvertrag ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang vorliegt steht außer Zweifel und wurde im Übrigen auch gar nicht bestritten. Bestritten wird hingegen die im angefochtenen Bescheid angesetzte Bemessungsgrundlage mit dem alleinigen Argument, das in Anrechnung auf vereinbarten Kaufpreis (€ 187.354) im Betrag von € 57.600 übernommene Wohnbauförderungsdarlehen sei abzuzinsen.

2. Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten 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 idF BGBI I Nr. 2003/71 ist der Wert unverzinslicher befristeter Forderungen und Schulden der Betrag, der nach Abzug von Jahreszinsen „unter Berücksichtigung von Zinseszinsen“ in Höhe von 5,5 % des Nennwertes bis zur Fälligkeit verbleibt.

Als Zeitpunkt, der für die Wertermittlung maßgebend ist, kommt der Zeitpunkt in Betracht, in dem die Steuerschuld entsteht. Spätere Veränderungen des Wertes sind für die Besteuerung unbeachtlich.

3. An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zugrunde, dass in Punkt IV des Anwartschaftsvertrages festgelegt wurde, dass es sich bei dem darin vereinbarten Kaufpreis von € 170.525,00 für die Wohnung und von € 16.829,00 für den Autoeinstellplatz um einen Fixpreis handelt. Unter Punkt V wurde ausgeführt, dass dieser Kaufpreis mit Wohnbauförderungsmitteln, mit einem Hypothekar- bzw. Kapitalmarktdarlehen und Eigenmittel des Werbers finanziert wird. Im Finanzierungsplan wurden unter Punkt 1 die auf die Wohnung und auf den Autoabstellplatz entfallenden Kosten beziffert und die Gesamtkosten mit insgesamt € 187.354 ausgewiesen. Unter Punkt 2 wurde die Finanzierung folgendermaßen dargelegt:

„ Wohnbauförderung	€ 57.600,--
erstrangiges Hypothekardarlehen	€ 103.670,--
Eigenmittel	€ 26.084,--
Gesamt	€ 187.354,--

4. In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragsparteien hat. Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Gegenleistung ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, um das Grundstück zu erhalten (vgl. VwGH 21.11.1985, 84/16/0093, VwGH 30.08.1995, 94/16/0085). Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu zahlen ist (siehe VwGH 25.08.2005, 2005/16/0104). Grundsätzlich gehören auch Leistungen an Dritte, die dem Verkäufer obliegen, aber auf Grund einer Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, sich also im Vermögen des Verkäufers zu dessen Gunsten auswirken, zur Gegenleistung. Schuldübernahmen einer auf der Liegenschaft hypothekarisch sichergestellten Forderung als Kaufpreis oder sonstige Leistung gehören also zur Gegenleistung iSd GrEStG. Dabei ist nicht maßgebend, was die vertragsschließenden Parteien als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat (vgl. VwGH 25.05.2005, 2005/16/0104, VwGH 25.03.2004, 2003/16/0106), was der Verkäufer also verlangen kann.

Übernimmt der Käufer zusätzlich zu dem vereinbarten Barpreis eine Schuld des Verkäufers, 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. In einem solchen Fall könnte die übernommene Schuld allenfalls nach § 14 Abs. 3 BewG bewertet werden.

Übernimmt – wovon im Beschwerdefall aufgrund des Vertragsinhaltes ohne Zweifel auszugehen ist und auch sachverhaltsmäßig unstrittig geblieben ist – der Käufer ein (hier: hypothekarisch sichergestelltes) 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 Rechengröße 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, den der Käufer zu leisten hat, ist. Auch in einem solchen Fall könnte die übernommene Schuld allenfalls mit einem anderen als dem Nennwert bewertet werden. Ergibt sich hingegen, dass der Verkäufer den als (Gesamt)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 die Bemessungsgrundlage. In einem solchen Fall besteht für eine gesonderte Bewertung des auf die Darlehensübernahme entfallenden Teiles kein Raum (vgl. VwGH 24.11.2011, 2010/16/0246).

5. Aus der Formulierung des Vertragspunktes IV ergibt sich, dass nach dem Parteiwillen der Kaufpreis für den Kaufgegenstand (Wohnung und Autoabstellplatz) insgesamt € 187.354 beträgt. Bei diesem vereinbarten Kaufpreis handelt es sich um einen Fixpreis gem. § 15a WGG. Dieser von den vertragsschließenden Parteien festgelegte Kaufpreis stellt jenen als Gegenleistung für die Grunderwerbsteuer maßgeblichen Wert dar, den der Kaufgegenstand nach den Vorstellungen der Vertragsparteien hat und auf den sie sich geeinigt haben. Erst im anschließenden Vertragspunkt V wird festgehalten, in welcher Weise der angeführte Kaufpreis seitens der Bf. finanziert (aufgebracht) wird, nämlich laut Finanzierungsplan durch Wohnbauförderungsmittel (im Ausmaß von € 57.600), durch Aufnahme eines Hypothekardarlehens (€ 103.670) und durch Erbringung von Eigenmitteln (€ 26.084). Dies zeigt, dass das anteilig übernommene Wohnbauförderungsdarlehen im voll aushaltenden Nominale (€ 57.600) auf den vereinbarten Kaufpreis (€ 187.354) angerechnet wird und bloß der sich hieraus ergebende Differenzbetrag anderweitig von der Bf. aufgebracht und an die Verkäuferin entrichtet wird. Dies lässt wiederum schlüssig erkennen, dass der nominelle Kaufpreis in Höhe von € 187.354 jenen Wert der Gegenleistung darstellt, den nach dem Inhalt des Vertrages die Bf. im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges nach den im Finanzierungsplan angeführten Zahlungsmodalitäten zu erbringen hat, was der Verkäufer also verlangen kann. Eine etwaige Änderung des im nominellen Ausmaß von € 57.600 auf den vereinbarten Kaufpreis angerechneten privativ übernommenen Wohnbauförderungsdarlehens und

damit der laut Finanzierungsplan vereinbarten betragsmäßigen Zusammensetzung der für die Aufbringung des fixen Kaufpreises aufzuwendenden Finanzierungsmittel hätte zweifellos dazu geführt, dass diesfalls beispielsweise an die Verkäuferin ein entsprechend höherer Eigenmittelanteil in bar zu entrichten oder ein entsprechend höheres Hypothekardarlehen aufzunehmen gewesen wäre.

6. Nach den dargelegten Erwägungen bildet somit der von den beiden Vertragsteilen für den Erwerb des Liegenschaftsanteiles vereinbarte Kaufpreis von € 187.354 die Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG 1987, kam doch in Würdigung des Vertragsinhaltes und des Finanzierungsplanes für das von der Bf. in Anrechnung auf den betragsmäßig fix bestimmten Kaufpreis (und zu dessen Abstattung im angeführten Ausmaß) übernommene Wohnbauförderungsdarlehen des Landes Tirol eine gesonderte Bewertung (Abzinsung) gemäß § 14 Abs. 3 BewG nicht in Betracht. Zu Recht hat deshalb das Finanzamt der Nennung des betragsmäßig festgehaltenen Gesamtkaufpreises entscheidungswesentliche Bedeutung beigemessen und hat, ohne die streitgegenständliche Abzinsung des auf das Wohnbauförderungsdarlehen entfallenden Teiles vorzunehmen, vom vereinbarten nominalen Gesamtkaufpreis in Höhe von € 187.354,00 zuzüglich der unstrittig gebliebenen Vertragserrichtungskosten von € 1.000,00, somit von einer Gegenleistung von € 188.354,00, die Grunderwerbsteuer mit € 6.592,39 vorgeschrieben.

Über die Beschwerde gegen den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unter Bezugnahme auf das Vorbringen im Vorlageantrag bleibt im Übrigen noch anzuführen, dass gemäß der Bestimmung des § 33a VwGG idF. BGBI. I Nr. 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits- Novelle 2012) der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27. September 2012 die Behandlung der bei ihm unter Zahl 2010/16/0081 anhängigen Beschwerde, der ein mit dem gegenständlichen Beschwerdefall nahezu gleichgelagerter Sachverhalt (vgl. dazu Findok RV/0574-I/09) zugrunde lag, mit der Begründung abgelehnt hat, die belangte Behörde (der UFS) sei im angefochtenen Bescheid nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.11.2011, 2010/16/0246) abgewichen, weshalb die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängen würde, der grundsätzliche Bedeutung zukomme.

7. Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (E vom 24.11.2011, 2010/16/0246) ist nämlich klargestellt, auf Grund welchen Vertragsinhaltes für ein in Anrechnung auf den

Kaufpreis übernommenes Darlehen eine gesonderte Bewertung iSd. § 14 Abs. 3 BewG allenfalls in Betracht kommt. Das gegenständliche Erkenntnis weicht von dieser VwGH-Rechtsprechung nicht ab.

Innsbruck, am 3. Juni 2015