



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 5. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. Juli 2008, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) dahingehend abgeändert, dass der Satz "Die Festsetzung erfolgt gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig" entfällt.

Entscheidungsgründe

Mit Abgabenerklärung vom 23. April 2007 erklärte die A. Genossenschaft. GenmbH (in der Folge: A.) gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien den Verkauf von 871/10570 Anteilen an der Liegenschaft EZ 1 B. an mehrere Käufer mit Kaufvertrag vom 11. April 2007, wobei 93/10570 Anteile vom Berufungswerber (Bw.) gekauft worden waren.

Der lt. beigelegter Kopie der Kaufurkunde zwischen der A. als Verkäuferin und den Käufern abgeschlossene, von der A. am 11. April 2007 und vom Bw. am 18. Jänner 2007 unterfertigte Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"I. Kaufobjekt und Kaufvertrag

.....
4. Die Verkäuferin verkauft und übergibt nunmehr an die in der eingangs genannten Tabelle in Spalte 4 angeführten Personen, die in der Folge "Käufer" genannt werden, und diese kaufen und übernehmen von der Verkäuferin die in der Spalte 3 eingetragenen ideellen Miteigentumsanteile an der vorgenannten Liegenschaft EZ 1 des Grundbuches der KG B. 3, wobei Partnerschaften diese Anteile je zur Hälfte erwerben, und zwar mit allen Rechten und

Pflichten, mit denen die Verkäuferin diese Liegenschaft bisher besessen und benützt hat bzw. zu besitzen und benützen berechtigt war.

II. Kaufpreis

1. Der für jeden Liegenschaftsanteil an die Verkäuferin zu entrichtende Bar-Kaufpreis ist in der Spalte 5 der Tabelle angeführt.

Die Käufer verpflichten sich, den auf ihren Miteigentumsanteil jeweils entfallenden Kaufpreis dergestalt zu entrichten, dass sie diesen bis zum 31.12.2006 auf ein von der Verkäuferin bekannt zu gebendes Konto zur Einzahlung bringen.

2. Festgestellt wird in diesem Zusammenhang auch, dass die Käufer zur zusätzlichen Finanzierung der vertragsgegenständlichen Wohnhausanlage einen Finanzierungsbeitrag (Grund- und Baukostenbeitrag) geleistet haben, welcher bei der Kaufpreisbildung bzw. -verrechnung berücksichtigt wurde.

III. Übergabe der Kaufobjekte – Verrechnungstichtag – Gewährleistung

1. Die Übergabe der Kaufobjekte in das jeweilige Eigentum der Käufer erfolgt mit 1.1.2007. Von diesem Tage an tragen die Käufer auch Vorteil und Nachteil, Nutzen und Gefahr der Kaufobjekte.

Diesbezüglich wird festgehalten, dass die Käufer die in der Tabelle angeführten Wohnungen bzw. Abstellplätze bereits bewohnen bzw. benützen.

2. Die Verkäuferin leistet Gewähr dafür, dass die Kaufobjekte mit Ausnahme der in diesem Vertrag übernommenen Belastungen und Verpflichtungen vollkommen frei von allen anderen bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten in den Besitz und Genuss der Käufer übergehen und dass auch ein Rückstand an Annuitätenzahlungen der Baudarlehen nicht besteht.

.....

IV. Belastungen

1. Im Lastenblatt der kaufgegenständlichen Liegenschaft sind u.a. nachstehende Belastungen einverleibt:

A. Zugunsten des Landes Burgenland unter

a) LNr 2 a Belastungsverbot gem. § 24 Abs. 2 BWFG

b) LNr 3 a aufgrund Schuldschein 1992-11-20 das Pfandrecht für die Forderung von ATS 16,065.000,-- samt 3 % Zinsen, 10 % Verzugs- rücksichtlich Zinseszinsen und einer Nebengebührensicherstellung im Betrag von ATS 1,606.500,--

des Landes Burgenland abgeschlossen werden kann. Sie nehmen weiters zur Kenntnis, dass eine Weiterveräußerung der Liegenschaftsanteile bei aufrechter Wohnbauförderung jeweils der schriftlichen Zustimmung des Landes Burgenland bedarf.

Als Zeichen der Zustimmung zu diesem Kaufvertrag wird dieser durch das Amt der Bgld. Landesregierung für das Land Burgenland mitgefertigt und erteilt dieses in Vertretung des Landes Burgenland die ausdrückliche Einwilligung, dass ob den in den Spalten 1 und 2 der Tabelle angeführten Vertragsobjekten das Eigentumsrecht für die in der Spalte 4 der Tabelle ausgewiesenen Käufer grundbücherlich einverleibt werde.

3. Die Käufer übernehmen gemäß [§ 1405 ABGB](#) die persönliche Haftung für die in diesem Vertragspunkt bezeichneten zur Finanzierung der Errichtungskosten aufgenommenen Darlehen und treten nach den näheren Ausführungen in den folgenden Vertragspunkten und zwar ohne Minderung des Kaufpreises - in die von den Darlehensgebern in den Darlehenszusicherungen und Schuldscheinen vorgeschriebenen bzw. allenfalls neu zu vereinbarenden Bedingungen ein und verpflichten sich, diese Darlehen ab dem Übergabestichtag den Darlehensgebern bedingungsgemäß abzuführen und die Verkäuferin hinsichtlich aller sich aus den Schuldurkunden ergebenden Verpflichtungen schad- und klaglos zu halten.

Die Käufer verpflichten sich ferner

- a) den Aufteilungsschlüssel während der Laufzeit der Darlehen nicht zu ändern
- b) die übernommenen Darlehen unter den in den Darlehensverträgen festgehaltenen bzw. allenfalls neu zu vereinbarenden Bedingungen zurückzuführen und diese hiermit übernommenen Verpflichtungen auch auf alle weiteren Rechtsnachfolger zu übertragen.

Partner, die das Wohnungseigentum gemeinsam erwerben, haften für alle Verbindlichkeiten aus ihrem gemeinsamen Eigentum zur ungeteilten Hand.

Die Käufer nehmen zur Kenntnis, dass die vorgenannten befreienden Schuldübernahmen der ausdrücklichen Zustimmung der Darlehensgeber bedürfen.

.....
Die zum Übergabestichtag jeweils (anteilig) aushaftenden Darlehensreste sind in den Spalten 6 und 7 der Tabelle ausgewiesen.
.....

V. Allgemeine Bestimmungen der Wohnbauförderung und Baudarlehen

I. Die Käufer der kaufgegenständlichen Wohnungen sagen die Erfüllung der Bedingungen der Wohnbauförderungsbestimmungen zu.

2. Die Käufer haben daher insbesondere zur Kenntnis genommen, dass das Land Burgenland das gewährte Förderungsdarlehen (anteilig) aufkündigen kann, wenn ein Käufer und nunmehriger Darlehensschuldner

- a) seinen Zahlungsverpflichtungen trotz

enden die bisher zwischen der Verkäuferin und den Käufern bestanden Nutzungsverhältnisse.
 2. Das bisher eingehobene Nutzungsentgelt setzt sich aus den anteiligen Annuitätendiensten, den Betriebs- und Verwaltungskosten, sowie den Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträgen jeweils samt gesetzlicher Mehrwertsteuer zusammen und wird sofern in diesem Vertrag nicht anders vereinbart wird oder sich im Einzelfall Änderungen ergeben, z. B. durch Darlehensauszahlungen, in dieser Form und in dieser Höhe auch weiterhin vorgeschrieben.
 3. Die im monatlichen Nutzungsentgelt enthaltenen Annuitätendienste wurden von der Verkäuferin fristgerecht zum jeweiligen Fälligkeitstermin an die jeweiligen Darlehensgeber entrichtet.

.....

XI. Rücktritt vom Vertrag

Die Verkäuferin ist zum Rücktritt berechtigt, wenn ein Käufer trotz Nachfristsetzung notwendige Erklärungen vor der Behörde oder gegenüber den Darlehensgebern nicht abgibt oder Unterschriften nicht leistet;

- *der Käufer trotz Setzung einer Nachfrist fällige Zahlungen nicht erbringt;*
- *das Land Burgenland einer Übertragung des Eigentumsrechtes an einen Käufer nicht zustimmt, es sei denn, der Käufer zahlt diesen Kaufpreisanteil in bar, sodass die Förderung zurückbezahlt werden kann.*

XII. Aufsandungserklärung

....."

Als "Kaufpreis" für die vom Bw. erworbene Wohnung ist in der dem Kaufvertrag angeschlossenen Tabelle ein Betrag von € 14.724,99 angegeben. Der Darlehensrest "Land Bgld". ist mit € 42.097,61 und die Darlehensreste "Bank Austria Creditanstalt AG" und "Hypo Bank Burgenland AG" sind in der Tabelle für den Erwerb des Bw. mit € 8.163,58 und € 577,70 ausgewiesen.

Lt. der am 2. Mai 2007 vorgelegten Kopie war die Kaufurkunde zwar von den Vertragsparteien, nicht aber vom Land Burgenland unterzeichnet worden.

Auf Grund eines Vorhaltes des Finanzamtes gab die A. den Finanzierungsbeitrag des Bw. mit € 26.928,65 bekannt.

Im Übrigen verwies die A. in dem Schreiben vom 2. Juni 2008 auf den Begriff des Fixpreises nach [§ 15d WGG](#) und erkläre weiters, dass mit dem Begriff "Fixpreis" in dieser Bestimmung der in Spalte 5 der dem Vertrag angeschlossenen Tabelle ausgewiesene Kaufpreis gemeint sei.

Dieser Teil des Kaufpreises bleibe, wie schon der Name "Fixpreis" sage, fix, ebenso wie der bei der Kaufpreisberechnung berücksichtigte Finanzierungsbeitrag.

zum Zeitpunkt der Berechnung noch nicht feststehe, die Käufer hätten aber nur die zum Zeitpunkt der Eigentumsbegründung tatsächlich aushaftenden Darlehensreste zu übernehmen.

Die zu übernehmenden Darlehen stellten also eine Gegenleistung in dem Sinn dar, dass eine schon bestehende Schuld als Teil der Gegenleistung übernommen werde, und nicht in dem Sinn, dass sie Teil eines fixen Kaufpreises seien.

Der Gesamtkaufpreis bestehe somit aus:

- Bar-Kaufpreis ("Fixpreis") lt. Vertrag.
- Angerechneter Finanzierungsbeitrag in der Ihnen bekanntgegebenen Höhe.
- aushaftendes Wohnbauförderungsdarlehen zu Zeitpunkt der Eigentumsbegründung im Wege einer befreienden Schuldübernahme.

Der Gesamtkaufpreis sei daher kein Fixpreis, sondern u.a. abhängig vom aushaftenden Wohnbauförderungsdarlehen, welches im Wege einer befreienden Schuldübernahme in der zum Zeitpunkt der Eigentumsübertragung aushaftenden Höhe zu übernehmen sei und im gegebenen Fall auch übernommen worden sei.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das Finanzamt mit dem nunmehr angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 9. Juli 2008 gegenüber dem Bw. Grunderwerbsteuer gemäß [§ 7 Z. 3 GrEStG 1987](#) mit 3,5 % des Kaufpreises von € 92.492,43 somit mit € 3.237,24 gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete sich der Bw. gegen die Einbeziehung des Wohnbauförderungsdarlehens in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit dem Nennwert im Wesentlichen mit der Begründung, dass das im Vertrag ausgewiesene Wohnbauförderungsdarlehen im Wege einer befreienden Schuldübernahme ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen worden sei.

Das übernommene Wohnbauförderungsdarlehen sei also nicht Teil eines fixen Kaufpreises, sondern stelle eine Gegenleistung in dem Sinn dar, dass eine schon bestehende Schuld als Teil der Gegenleistung übernommen werde.

Dies lasse sich auch eindeutig mit dem gegenständlichen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag belegen, in welchem in Pkt. IV. 3 festgehalten werde, dass die aushaftenden Darlehensreste ohne Minderung des Kaufpreises, welcher in Pkt. 11 des Vertrages in Zusammenhalt mit der angeschlossenen Tabelle angeführt sei, und somit ohne Anrechnung auf diesen, im Wege einer befreienden Schuldübernahme zu übernehmen seien. Es lägen daher die Voraussetzungen zur Abzinsung des Wohnbauförderungsdarlehens gemäß [§ 14 BewG 1955](#) vor.

In Folge eines Auftrages des Unabhängigen Finanzsenates führte das Finanzamt bei der A. eine Nachschau durch, in welcher das Finanzamt ua. den am 11. Dezember 1997 zwischen der A. und dem Bw. abgeschlossenen Nutzungsvertrag über die nunmehr verkaufsgegenständliche Wohnung erhob.

Weiters erhob das Finanzamt,

dass die A. mit Schreiben vom 5. Juni 2008 das Amt der burgenländischen Landesregierung betreffend den gegenständlichen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag unter Hinweis auf die persönliche Haftung der Käufer gemäß [§ 1405 ABGB](#) bat, die Käufer als neue Schuldner anzuerkennen,

dass die A. dem Amt der burgenländischen Landesregierung mit Schreiben vom 20. Jänner 2009 eine verbücherungsfähige Ausfertigung des gegenständlichen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages mit dem Ersuchen übermittelte, als Zeichen der Zustimmung zur Veräußerung des vertragsgegenständlichen Grundstückes sowie zur befreienden Schuldübernahme diese grundbuchsfähig zu fertigen und rückzuübermitteln und dass der gegenständliche Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom Amt der Burgenländischen Landesregierung am 9. Februar 2009 unterzeichnet wurde.

Unter Hinweis auf die oa. Schreiben an das Amt der burgenländischen Landesregierung meinte die A. gegenüber dem Finanzamt in einem Schreiben vom 14. Mai 2005, dass zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Vertrages durch das Land Burgenland und somit der Rechtskraft desselben die Zustimmung des Landes Burgenland bereits vorgelegen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht, dass der Bw. - neben anderen Nutzungsberechtigten - die von ihm auf Grund eines Nutzungsvertrages mit der A. genutzten Wohnung, wie im oben dargestellten Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag beurkundet, Ende des Jahres 2006 gekauft hat.

Entsprechend dem unbestrittenen Vertragsinhalt erfolgte die Einigung, Wohnungseigentum zu begründen und die Nutzungsverhältnisse zu beenden am 31. Dezember 2006 und es erfolgte die Übergabe der Kaufobjekte – lt. Urkunde in das jeweilige Eigentum der Käufer – mit 1. Jänner 2007.

Die gegenständliche Kaufurkunde wurde von den Wohnungseigentumswerbenden beginnend mit 2. Jänner 2007 unterfertigt, und es ist daher im Zusammenhang mit dem Vertragsinhalt davon auszugehen, dass der gesamte Vertragsinhalt zum Zeitpunkt der Einigung, Wohnungseigentum zu begründen, bereits vorgegeben war und diese Einigung nicht nur den Kaufgegenstand, sondern auch den Preis umfasste.

Im Besonderen steht fest, dass sich die Käufer mit diesem Kaufvertrag verpflichteten, neben

der Zahlung des als Bar-Kaufpreis bezeichneten Betrages und der Leistung des Finanzierungsbeitrages die jeweiligen Darlehensreste mit den in der Tabelle angeführten Beträgen bedingungsgemäß abzuführen.

Weiters steht fest, dass das Land Burgenland selbst zum Zeitpunkt der Beurkundung des Kaufvertrages einer Schuldübernahme (noch) nicht zugestimmt hatte.

Diese Feststellungen ergeben sich bereits oben dargestellten Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag. Der Vollständigkeit halber wird auch auf die vom Finanzamt im Zuge der Nachschau erhobenen, oben dargestellten Unterlagen hingewiesen.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass es sich aus der Aktenlage ergibt, dass es sich beim Darlehen des Landes Burgenland um ein geringverzinsliches und langfristiges Darlehen handelt, welches bei Anwendung des § 14 BewG mit einem geringeren Wert als mit dem aushaftenden Betrag zu bewerten wäre.

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 [§ 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.

Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass wenn neben einem in Geld zu erfüllenden "Fixpreis" weitere Geldleistungen vereinbart wurden, lediglich der "Fixpreis" den festbetragsbestimmten Gesamtkaufpreis im Sinne des [§ 1054 ABGB](#) und 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](#)).

Wenn die A. meint, dass von den Käufern nur die zum Zeitpunkt der Eigentumsbegründung tatsächlich aushaftenden Darlehensreste zu übernehmen seien, und der genaue Zeitpunkt der Eigentumsübertragung zum Zeitpunkt der Kaufpreisberechnung noch nicht feststehe, so ist zu sagen, dass diese Zeitpunkte hier nicht maßgeblich sind. Maßgeblich sind nur die im Rahmen des Kaufvertrages getroffenen Vereinbarungen.

Auch ist nicht entscheidend, dass bei der Ermittlung des nach [§ 15d WGG](#) zu ermittelnden "Fixpreises" die anteilige Übernahme aller Verpflichtungen der Bauvereinigung berücksichtigt wird.

Zum Berufungsvorbringen ist folglich zu sagen, dass es zur Beurteilung der Frage, was Kaufpreis und was sonstige Leistung im Sinne des [§ 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987](#) ist, nicht alleine darauf ankommt, was als Barpreis in der Kaufurkunde bezeichnet wird, sondern was auf Grund des Vertragsinhaltes insgesamt als Geldleistungen vereinbart wurde und es ist darauf hinzuweisen, dass zum Zeitpunkt des Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld (Zustandekommen des Kaufvertrages Ende des Jahres 2006) und selbst zum Zeitpunkt der Beurkundung dieses Vertrages eine befreiende Schuldübernahme auf Grund der ausstehenden Einwilligung des Gläubigers noch nicht zustande gekommen war.

In diesem Zusammenhang ist weiters zu sagen, dass es für das Zustandekommen des Kaufvertrages und das Entstehen der Grunderwerbsteuerschuld entsprechend dem unbestrittenen Vertragsinhalt des Kaufvertrages nicht der Unterfertigung des Vertrages oder der Zustimmung des Landes Burgenland bedurfte.

Auf Grund des § 24 Abs. 6 BWFG 1991 kann bei einverleibtem Veräußerungsverbot nach Abs. 5 das Eigentum (Baurecht) an der Liegenschaft durch Rechtsgeschäfte unter Lebenden

nur mit schriftlicher Zustimmung des Landes übertragen werden.

Wenn nun vereinbart wurde, dass der gegenständliche Vertrag im Hinblick auf die Veräußerungsverbote (§ 24 Abs. 5 BWFG 1991) rechtswirksam nur mit Zustimmung des Landes Burgenland abgeschlossen werden können, so wird dadurch das für die Grunderwerbsteuer maßgebliche Verpflichtungsgeschäft nicht berührt.

Die A. wäre lediglich auf Grund des Pkt. XI. des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages für den Fall der Verweigerung der Zustimmung durch das Land Burgenland zum Rücktritt vom Vertrag berechtigt gewesen, wenn der Käufer diesen "Kaufpreisanteil", womit offensichtlich der Darlehensrest aus dem Darlehen des Landes Burgenland gemeint ist, zwecks Förderungsrückzahlung nicht in bar zahlt.

Die Vertragsparteien gehen hier ungeachtet der Tatsache, dass der in der Kaufurkunde als "Fixpreis" bezeichnete Teil wertmäßig unter der Hälfte des Gesamtpreises liegt, selbst von einem Kaufvertrag aus.

Auch ist unter Punkt XI des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages von einem "Kaufpreisanteil", den der Käufer in bar zahlen kann, die Rede, womit offensichtlich der aushaftende Darlehensbetrag aus dem Darlehen des Landes Burgenland gemeint ist.

Im Lichte der vom OGH im Urteil vom 23. 3.1976, 5 Ob 4/76 vertretenen Rechtsanschauung stellt die Verpflichtung zu Zahlung des zum Übergabestichtag aushaftenden Darlehensrestes "Land Bgld." lt. Tabelle zum Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag unter Schad- und Klagloshaltung der Verkäuferin in Verbindung mit der Vereinbarung, den "Kaufpreisanteil" in bar zahlen zu können, wenn das Land Burgenland einer Übertragung des Eigentumsrechtes nicht zustimmt, einen Teil der insgesamt vereinbarten bestimmten Bargeldleistung, also des festbetragsbestimmten Kaufpreises dar, sodass, da der Gläubiger zum Zeitpunkt des Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld der Schuldübernahme noch nicht zugestimmt hatte, entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.11.2011, [2010/16/0246](#) eine gesonderte Bewertung dieses Kaufpreisteiles als geringverzinsliches Darlehen nicht in Betracht kommt (vgl. auch UFS 2.10.2009, RV/1893-W/09).

Auf Grund des gegebenen Sachverhaltes besteht im Übrigen kein Grund für eine vorläufige Abgabenfestsetzung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Oktober 2012