



GZ. RV/4184-W/09,
miterledigt
GZ. RV/4185-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Goldsteiner Strebinger Rechtsanwälte GmbH, 2700 Wr. Neustadt, Wiener Straße 14-16, vom 27. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. September 2009, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 14. Juli 2006 wurde zwischen DK als Verkäufer einerseits und dem Berufungswerber (Bw.) als Käufer andererseits ein Kaufvertrag betreffend ein gefördertes Wohnungseigentumsobjekt abgeschlossen, welcher auszugsweise lautet:

„„§ 4 Kaufpreis:

Als Kaufpreis wurde ein angemessener Pauschalbetrag in Höhe von € 215.000,- vereinbart.

Die Kaufpreisaufteilung des vorgenannten Gesamtkaufpreises wird mit dem Verhältnis der veräußerten bzw. erworbenen Miteigentumsanteile bestimmt.

Der Kaufpreis wird wie folgt berichtigt:

Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens beim Land Niederösterreich zur Aushaftung per 30.6.2006

mehr oder weniger € ..10.209,79

Barkaufpreis € 204.790,21

§ 13 Darlehensübernahme

Die kaufende Partei beabsichtigt in die Darlehensverbindlichkeiten der verkaufenden Partei beim Land Niederösterreich aufgrund des Schuldscheines vom 16.12.1981 einzutreten. Sollte, aus welchen Gründen immer, der Darlehensübernahme nicht zugestimmt werden, verpflichtet sich die kaufende Partei dieses abzudecken."

Für diesen Kaufvertrag wurde die Grunderwerbsteuer vom Vertragserrichter selbst berechnet und dabei das Wohnbauförderungsdarlehen des Landes Niederösterreichs mit einem geringeren Wert als dem Nominale – somit „abgezinst“ (§ 14 Abs. 3 BewG) - in die Bemessungsgrundlage aufgenommen.

Nach Prüfung des Kaufvertrages durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gelangte dieses zur Ansicht, dass die Abzinsung zu Unrecht erfolgt war. Das Finanzamt erließ in der Folge die nunmehr angefochtenen Bescheide (gemäß § 201 BAO) und nahm das Wohnbauförderungsdarlehen mit dem aushaftenden Nominalbetrag in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer auf und setzte für den Erwerbsvorgang mit Dagmar Mistelbacher die Grunderwerbsteuer mit € 5.016,67 fest. Von diesem festgesetzten Betrag wurde die selbst berechnete Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 4.847,52 abgezogen, so dass eine Nachforderung von € 169,15 verblieb; und setzte für den Erwerbsvorgang mit Kurt Mistelbacher die Grunderwerbsteuer mit € 2.508,33 fest. Von diesem festgesetzten Betrag wurde die selbst berechnete Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 2.423,76 abgezogen, so dass eine Nachforderung von € 84,57 verblieb.

In den Berufungen gegen diese Bescheide wird die Abzinsung des Wohnbauförderungsdarlehens des Landes Niederösterreich Darlehens und die Aufhebung der angefochtenen Bescheide begehrt.

Die Berufung führt u.a. begründend aus:

„.....Das Wohnbauförderungsdarlehen haftete aus mit € 10.209,79. Dieses Darlehen war nicht verzinst.

Durch das Land Niederösterreich wurde die Zustimmung zur Darlehensübernahme gegeben.

Gegenleistung ist jene 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 die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Wert zu leisten verspricht, um das Grundstück zu erhalten.

Maßgebend ist sohin ausschließlich das Leistungsverhältnis zwischen den Vertragsteilen. Völlig unerheblich wäre der Umstand, wenn der Käufer von sich aus ein begünstigtes Wohnbauförderungsdarlehen aufgenommen hätte, um den Kaufpreis zu finanzieren. Diesfalls

wäre eine Abzinsungsverrechnung nicht zulässig. Ebenso nicht zulässig wäre die Abzinsungsverrechnung bei einem bloßen Schuldbeitritt.

Anders verhält es sich, wenn im gegenständlichen Fall das zinsfreie oder niedrig verzinsten Darlehen zur Gänze an den Käufer unter gleichzeitiger Enthftung des Verkäufers übertragen wird.

Es handelt sich ausschließlich um eine privative Schuldübernahme.....

Im Kaufvertrag ist ausdrücklich festgehalten, dass Gegenleistung ein Barkaufpreis ist, zusätzlich dazu

Übernahme des bestehenden Wohnbauförderungsdarlehens.

Bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Bei der Formulierung des Kaufpreises zunächst ausgehend von einem „Pauschalkaufpreis“ meinten die Parteien, dass darin beinhaltet ist die Liegenschaft, Zubehör, sowie allenfalls auf der Liegenschaft befindliches Inventar ist. In der Formulierung des § 4 im Kaufvertrag geht eindeutig der Wille der Parteien her vor, nämlich die Übernahme des begünstigten Wohnbauförderungsdarlehens und eine unmittelbar an die verkaufende Partei zu erbringende Gegenleistung, welche sich errechnet aus dem „Pauschalbetrag“ abzüglich der Wohnbauförderungsaushaftung beim Land Niederösterreich. Die Formulierung wurde auch deshalb in den Verträgen gewählt, weil die genaue Aushaftung zum Stichtag der Vertragsunterfertigung nicht bekannt ist, sondern es geringfügige Änderungen ergibt.

Aus dem aus den schriftlichen Verträgen erkennbaren Willen ergibt sich eindeutig, dass sich der Kaufpreis zusammensetzt aus Barkaufpreis zzgl. begünstigte Wohnbauförderung.....“

Die Berufungen wurden dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Zur Abzinsung

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 Übernahmeangebotens, 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.

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).

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.

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).

3.) 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 u.a. auf eine 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.

4. 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 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. Wenn auch in der Berufung vorgebracht wird, bei der Formulierung des Kaufpreises hätten die Parteien zunächst ausgehend von einem „Pauschalkaufpreis“ gemeint, dass darin die Liegenschaft, Zubehör, sowie allenfalls auf der Liegenschaft befindliches Inventar beinhaltet sei, so findet sich für eine derartige Auslegung kein Raum, wenn weiterführend die Aufteilung des Gesamtkaufpreises in Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens und den Barkaufpreis erfolgt.

Die Schuld, die der Käufer übernimmt, kann nicht aus dem festbetragsbestimmten Kaufpreis herausgeschält und eigens bewertet, das heißt hier abgezinst, werden, da eindeutig 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.

B) Zur Rechtmäßigkeit der Grunderwerbsteuerfestsetzung mittels Bescheid

Seit der Novellierung durch das AbgRmRefG 2003, BGBl. I Nr. 97/2002, normiert § 201 BAO Folgendes:

"(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder 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 bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder
2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen".

Wenn die Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages mehr als ein Jahr vor der Bescheiderlassung erfolgte, dann kann die Abgabefestsetzung in einem derartigen Fall nicht auf § 201 Abs. 2 Z 1 BAO gestützt werden

Wohl aber kann die Rechtsgrundlage für den Bescheid § 201 Abs. 2 Z 3 BAO darstellen, wenn die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO gegeben sind.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bezogen auf den "Neuerungstatbestand" des § 303 Abs. 4 BAO ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen - etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO3, §201, Tz 37)

Die Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden und ist somit grundsätzlich innerhalb jener Fristen (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) zulässig sein, in denen bei Veranlagungsabgaben die Abgabenbescheide gemäß § 299 BAO aufhebbar sind bzw. Wiederaufnahmen der betreffenden Verfahren in Betracht kommen (siehe 1128 BlgNR 21. GP, 9).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt erst durch die Prüfung des Kaufvertrages Kenntnis davon erlangt, dass für die Übertragung der Liegenschaft ein Gesamtkaufpreis vereinbart war und damit eine Abzinsung des Darlehens nicht in Betracht kommt. Damit aber sind Umstände neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Somit wurde der angefochtene Bescheid zu Recht erlassen.

Aus all dem ergibt sich, dass die Berufungen abzuweisen waren.

Wien, am 9. September 2010