



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den gesamten Senat über die Berufung der Bw, vom 11. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 14. Jänner 2009 betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 30. September 2009 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erwarb mit Kaufvertrag vom 19. September 2008 von Frau Helga R die in Vertragspunkt „Erstens“ näher beschriebene Liegenschaft (Reihenhaus samt Garage). Vertragspunkt „Drittens“ lautet (auszugsweise, soweit für das Verfahren maßgeblich):

„Als Kaufpreis für das vorbeschriebene Vertragsobjekt wird ein Betrag von € 212.500,00 vereinbart.

Der für das Vertragsobjekt zu bezahlende Gesamtkaufpreis von € 212.500,00 setzt sich wie folgt zusammen:

a) aus einem unbaren Kaufpreisanteil in Höhe von € 82.545,10, welcher dadurch berichtigt wird, dass die Käuferin im Wege der Schuldübernahme das ob dem Vertragsobjekt in C-INr. 2a, aufgeteilt unter C-INr. 6a, grundbücherlich sichergestellte Darlehen des Landes Oberösterreich (in der Folge: WBF-Darlehen) ab dem vereinbarten Übergabstichtag in ihre gesamtschuldnerische Rückzahlungs-, Vertretungs und Verzinsungsverpflichtung übernimmt;

- b) aus einem baren Kaufpreisanteil in Höhe von € 117.454,90, welcher auf das unbewegliche Vermögen (Reihenhaus samt Garage) entfällt, sowie
- c) aus einem weiteren baren Kaufpreisanteil in Höhe von € 12.500,00, welcher auf die mitverkauften Möbel und Einrichtungsgegenstände entfällt.

Der tatsächliche für die Grunderwerbsteuerbemessung maßgebliche Wert der Gesamtgegenleistung im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 28.6.2007, 2007/16/0028, ergibt sich durch Abzinsung gemäß § 14 BewG im Sinne des Vertragspunktes Drittens.

Die Berichtigung des unbaren Kaufpreisantelles von € 82.545,10 erfolgt dadurch, dass die Käuferin im Wege der Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB das ob dem vertragsgegenständlichen Reihenhaus pfandreichtlich sichergestellte Darlehen des Landes Oberösterreich ab dem in diesem Kaufvertrag vereinbarten Stichtag für die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes in ihre gesamtschuldnerische Rückzahlungs-, Verzinsungs- und Vertretungspflicht übernimmt und zugleich erklärt, diesbezüglich die Verkäuferin vollkommen klag- und schadlos zu halten.“

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer vom Kaufpreis laut Punkt Drittens a) und b) sowie teilweise c) (ein Teil der Möbel- bzw. Einrichtungsgegenstände wurde als unbeweglich bewertet) fest.

In der Begründung heißt es: Bei Vereinbarung eines Fix-, Gesamt-, Pauschal- o.ä.-kaufpreises bildet dieser die Bemessungsgrundlage für die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer (VwGH vom 28.6.2007, 2007/16/0028).

In der Berufung wird im Wesentlichen eingewendet, dass dem zitierten VwGH-Erkenntnis ein anderer Sachverhalt zugrunde liege und sich insoweit vom gegenständlichen Sachverhalt unterscheide, als im vorliegenden Fall Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB rechtsverbindlich vereinbart worden sei. Daher sei dieses Darlehen im Sinne des § 14 BewG abzuzinsen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Es trifft im Sinne des Berufungsbegehrens zu, dass der Sachverhalt im zitierten Erkenntnis etwas anders gelagert ist:

Der Kaufpreis für den Kaufgegenstand war zwar ebenso ein Fixpreis, allerdings erfolgte die Finanzierung des Erwerbes von der Wohnbaugesellschaft durch Eigenmittel der Erwerberin, durch ein Förderungsdarlehen des Landes Wien und durch ein Hypothekendarlehen einer Bank.

Fraglich ist daher, ob bei Vereinbarung eines Fix-Kaufpreises von Bedeutung ist, wie dieser Kaufpreis geleistet wird, etwa durch Übernahme aushaftender Verbindlichkeiten.

Diesbezüglich führt der VwGH im zitierten Erkenntnis aus:

„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 EUR xxx und für den KFZ-Abstellplatz EUR xxx, 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."

In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat. Zur Gegenleistung gehört 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 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 30.8.1995, 94/16/0085).

Als Gegenleistung ist daher grundsätzlich der nominale Kaufpreis maßgebend. Auch etwa ein nicht sofort fälliger Kaufpreis eines Grundstückes bildet mit seinem Nennbetrag die Gegenleistung. Ist beispielsweise die Abstattung des Kaufpreises in Teilzahlungen vereinbart, so bildet ebenso der vereinbarte Kaufpreis selbst und nicht etwa die Summe der abgezinsten Teilzahlungen die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Eine Abzinsung wäre nur dann zulässig, wenn eine schon bestehende Schuld als Teil der Gegenleistung übernommen wird (vgl. die in *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, unter Rz. 37 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung des VwGH).

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. Das bedeutet, Schuldübernahmen einer auf der Liegenschaft hypothekarisch sichergestellten Forderung gehören als "sonstige Leistung" neben dem vereinbarten nominalen Kaufpreis zur Gegenleistung iSd GrEStG 1987. Verpflichtet sich sohin der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer gegenüber, eine Schuld zu übernehmen und den vereinbarten Kaufpreis zu bezahlen, so ist die Schuldübernahme eine sonstige Leistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, wenn sie ohne Anrechnung auf den Kaufpreis erbracht wird.

Selbst bei Übernahme eines bestehenden, vom Veräußerer aufgenommenen Darlehens ist aber im Regelfall - wie oben dargelegt - die Bewertung mit dem Nennwert vorzunehmen. Nur bei Vorliegen besonderer Umstände ist die Bewertung mit einem höheren oder geringeren Wert zulässig, wobei als "besondere Umstände" solche anzusehen sind, die vom Normalfall gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen erheblich abweichen (vgl. zu vor: VwGH 28.6.2007, 2007/16/0028 mit weiteren Judikaturverweisen).

Es mag im Gegenstandsfalle durchaus zutreffen, dass die Berufungswerberin ein bestehendes WBF-Darlehen der Veräußerin zur Zahlung übernommen hat und es sich hiebei zufolge der langen Laufzeit sowie der niedrigen Verzinsung um - abweichend von üblichen Kreditkonditionen - besondere Umstände im Sinne des § 14 Abs. 1 BewG handelt, die an sich eine Abzinsung eines WBF-Darlehens rechtfertigen würden.

Gleichzeitig steht aber, entgegen dem Dafürhalten der Berufungswerberin, anhand des Vertragsinhaltes in Punkt Drittens eindeutig fest, dass dort der Kaufpreis in Höhe von € 212.500,00 bestimmt wurde. Dieser festgelegte Kaufpreis stellt jenen als Gegenleistung für die Grunderwerbsteuer maßgeblichen Wert dar, den die Liegenschaft ganz offenkundig nach den Vorstellungen der Vertragsparteien hatte. Erst im Anschluss wird von den Parteien vereinbart, in welcher Form dieser Kaufpreis seitens der beiden Käufer zur Zahlung fällig bzw. wie er abzustatten ist, nämlich zum Einen durch Übernahme des WBF-Darlehens im aushaftenden Betrag von € 82.545,10 und andererseits, da das Darlehen in voller aushaftender Höhe auf den Kaufpreis angerechnet wird, durch Zahlung des folglich verbleibenden Restbetrages von € 129.959,90.

Allein aus dem Umstand, dass das übernommene Darlehen im vollen aushaftenden Nominale auf den Kaufpreis angerechnet wird und bloß der sich hieraus ergebende Differenzbetrag bar an die Verkäufer zu entrichten ist, erhellt, dass der nominelle Kaufpreis in Höhe von € 212.500,00 den Wert der gesamten Gegenleistung darstellt, andernfalls wohl für die Verkäuferin ein höherer Restkaufpreis, der bar zu entrichten ist, verblieben wäre. Wenn daher die Berufungswerberin demgegenüber vermeint, dass gerade die Übernahme des Darlehens mit aushaftend € 82.545,10 zur Rückzahlung nicht bedeute, dass die Verkäuferin eine Gegenleistung in dieser Höhe erhalten würden, sondern unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten von einer Gegenleistung in Höhe des abgezinsten Betrages auszugehen sei, dann muss - gerade - nach dem Vorgesagten diese Argumentation völlig ins Leere gehen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage hat das Finanzamt daher zu Recht den im Vertrag als nominalen Kaufpreis bestimmten Betrag von € 212.500,00 betreffend den Erwerb durch die Berufungswerberin als maßgebende Gegenleistung der Bemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde gelegt, da es sich dabei um den Wert handelt, den die Berufungswerberin der Verkäuferin versprochen hat, um den Kaufgegenstand zu erhalten und daran auch der Umstand nichts ändert, dass die Käuferin einen Teil des Kaufpreises in Form der Übernahme eines niedrig verzinslichen WBF-Darlehens abstattet bzw. aufbringt. Eine Abzinsung des WBF-Darlehens kommt daher nicht in Betracht. (vgl. auch UFS v. 2.9.2008, RV/0456-I/08).

Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer wie im angefochtenen Bescheid erfolgte somit zu Recht.

Linz, am 30. September 2009