

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Vertreter, gegen den Bescheid des Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.12.2013, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die **Grunderwerbsteuer 1.050 €** beträgt (3,5 % vom Kaufpreis in Höhe von 30.000 €).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

ÜG, Übergeberin, =ÜG, und ÜN, Übernehmer, =ÜN, haben im Jahr 2008 je zur Hälfte die Liegenschaft EZxy, gekauft und darauf einen Rohbau errichtet.

Aufgrund des Schuldscheines vom 24. Juli 2009 der Bank wurde auf dieser Liegenschaft ein Pfandrecht in Höhe von 47.000 € am 17. August 2009 im Grundbuch einverleibt und haben die ÜG und der ÜN im Schuldschein bestätigt, das Darlehen erhalten zu haben.

Mit **Übergabsvertrag vom 1. Oktober 2009** hat die ÜG ihren Hälfteanteil an der gegenständlichen Liegenschaft dem ÜN übertragen. Als Gegenleistung wurde ein Betrag von 30.000 € vereinbart. *Damit ist die gesamte Forderung der ÜG aus dem gemeinsamen Erwerb der Grundstücksfläche und der Errichtung des Rohbaues ein für alle Mal abgegolten.*

Punkt Drittens des Übergabsvertrages lautet:

Außerdem wird hinsichtlich des eingetragenen Pfandrechtes festgehalten, dass der Darlehensbetrag bis dato nicht abgerufen wurde und erklärt der ÜN alle Erklärungen

abzugeben und Rechtshandlungen zu setzen, die zur Übertragung dieses Darlehens bzw. zur Haftentlassung der ÜG aus dieser Darlehensaufnahme erforderlich sind. Dies unter ausdrücklicher Schad- und Klagloshaltung der ÜG-Seite aus allfälliger Inanspruchnahme aus diesem Darlehen.

Das Grundbuch hat die Eintragung des Alleineigentums des ÜN am 3. November 2009 vollzogen. Der Vertragserrichter hat für diesen Erwerbsvorgang ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 30.000 € die Grunderwerbsteuer (GrESt) mit 1.050 € selbst berechnet.

Später hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) aufgrund einer Prüfung mit Bescheid vom 17. Dezember 2013 die GrESt gemäß § 201 BAO unter Hinzurechnung der übernommenen (halben) Verbindlichkeit neu in Höhe von 1.872,50 € festgesetzt.

Dagegen hat der ÜN, nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf., am 15. Jänner 2014 Berufung (=Beschwerde) eingelegt, weil der Darlehensbetrag alleine an ihn ausbezahlt worden sei und es sich daher um ein forderungsentkleidetes Pfandrecht gehandelt habe.

Das GVG hat am 31. Jänner 2014 eine abweisliche Beschwerdeentscheidung erlassen, weil die ÜG lt. Schuldschein den Erhalt des Darlehens bestätigt habe.

Am 25. Februar 2014 hat der Bf. beantragt, die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend ausgeführt: Die Auszahlung des Darlehens sei erst am 19. November 2009 erfolgt. Schon vorher (mit Schreiben vom 22. Oktober 2009) habe die Bank explizit der Haftentlassung der ÜG zugestimmt. Das Darlehen stelle daher keine weitere Gegenleistung dar.

Zum Beweis hat der Bf. die folgenden Urkunden vorgelegt:

- Schreiben der Bank vom 20. August 2009 an die ÜG und den Bf.: Auszahlungsreife des Darlehens, wenn der Rohbau mit Dachdeckung fertiggestellt ist (Nachweis über den Baufortschritt durch die Gemeinde erforderlich).
- Schreiben der Bank vom 22. Oktober 2009 an den Notar als Vertragserrichter: Zustimmung zur Entlassung der Übergeberin aus der persönlichen Haftung, sobald das alleinige Eigentumsrecht zugunsten des Bf. im Grundbuch nachgewiesen ist.
- Schreiben der Gemeinde vom 12. November 2009: Bestätigung, dass der Rohbau mit Bedachung errichtet wurde.
- Schreiben der Bank vom 19. November 2009 an den Bf. alleine: Darlehensabrechnung und Zuzählung (erste Rate am 30. November 2009 fällig)

Der maßgebliche Sachverhalt, der als erwiesen angenommen wird, wird in chronologischer Reihenfolge der Ereignisse nochmals wie folgt dargestellt:

2009	
24. Juli	Schuldschein mit Bestätigung, das Darlehen erhalten zu haben.
17. August	in GB eingetragen

20. August	Bank teilt Auszahlungsreife mit (ab Rohbau u Dach)
1. Oktober	Übergabsvertrag
22. Oktober	Bankzusage zur Entlassung der ÜG aus der persönlichen Haftung, sobald das alleinige Eigentumsrecht zugunsten des ÜN im Grundbuch nachgewiesen ist.
3. Nov	Eintragung Alleineigentum im GB vollzogen
12. Nov	Gemeindebestätigung über Baufortschritt
19. Nov	Auszahlung
30. Nov	erste Rate

Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes, der vorliegenden Urkunden und Schreiben (insbesondere Schreiben der Bank vom 19. November 2009), sowie des Grundbuchsstandes erwiesen.

Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG 1987) unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der GrESt, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gegenleistung ist gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach § 5 Abs. 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung auch Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Gemäß § 8 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung erst mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Nach § 6 Abs. 1 BewG 1955 werden aufschiebend bedingte Lasten nicht berücksichtigt, solange die Bedingung, die sie zur Entstehung bringt, noch nicht eingetreten ist.

Erwägungen

Streitpunkt im gegenständlichen Fall ist ausschließlich die Frage, ob die Schuldübernahme des Bf. eine Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG darstellt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gegenleistung die Summe dessen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Dies ist jede nur denkbare Leistung, die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird bzw. alles, was dieser einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Steht somit die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder auch "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen.

Zur Gegenleistung gehört auch die Übernahme von Schulden durch den Käufer, die sich im Vermögen des Verkäufers zu dessen Gunsten auswirkt. Verpflichtet sich etwa der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer gegenüber, eine Schuld zu übernehmen, so ist die Schuldübernahme eine sonstige Leistung iSd. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, wenn sie ohne Anrechnung auf den Kaufpreis erbracht wird. Dabei ist das zwischen den Vertragsteilen bestehende Innenverhältnis maßgebend, das heißt, 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.

Die aus Anlass des Erwerbes einer Liegenschaft vom Erwerber übernommene auf der Liegenschaft haftende Hypothek bildet nur dann einen Teil der Gegenleistung und ist in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn sich der Erwerber vertraglich verpflichtet hat, den Veräußerer bezüglich dieser Verbindlichkeit schad- und klaglos zu halten (VwGH 22.3.1973, 1402/72).

Im gegenständlichen Fall gilt es zu bedenken, dass im maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsschlusses am 1. Oktober 2009 das Darlehen nach der Bankabrechnung vom 19. November 2009 noch gar nicht ausbezahlt war. Das Darlehen als Realkontrakt kommt aber erst mit der Übergabe der Valuta zustande, sodass die Schuld noch gar nicht entstanden ist. Es hat daher auch noch keine Verpflichtung der ÜG existiert, Rückzahlungen an die Bank zu leisten (die erste Rate war erst am 30. November 2009 fällig), von welcher der Bf. die ÜG hätte befreien können. Nur die Übernahme von **aushaftenden** Schulden kann eine Gegenleistung darstellen.

Wenn sich das GVG auf den Inhalt des Schuldscheines beruft, ist darauf hinzuweisen, dass der Schuldschein nur deklarative Bedeutung hat, er kann also durch den Beweis der Unrichtigkeit widerlegt werden (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht II 97).

Im Übrigen ist auch auf die folgenden grundsätzlichen Aussagen zur Gegenleistung, wiedergegeben in Fellner Band II GrEStG, § 5, zu verweisen:

Der Begriff der Gegenleistung im GrESt-Recht ist im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat (Rz. 5). Nur jene Leistung ist Gegenleistung, die dem Veräußerer zugute kommt oder doch wenigstens seine rechtliche oder wirtschaftliche Stellung zu seinen Gunsten beeinflusst (Rz. 7). Bei Leistungen, die der Käufer nicht dem Verkäufer erbringt, ist entscheidend, ob sie sich im Vermögen des Verkäufers - etwa durch Befreiung von einer ihn treffenden Verpflichtung - auswirken (Rz. 12). Wesentlich für die Höhe der Steuer ist die Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt (Rz. 18).

Nach dem Text des Übergabsvertrages hat der Bf. zunächst alleine die Forderung der ÜG für ihre Investitionen in Höhe von 30.000 € als Gegenleistung übernommen. Außerdem verpflichtet sich der Bf. hinsichtlich des einverleibten, aber noch nicht abgerufenen Pfandrechtes lediglich alle Maßnahmen zu setzen, die zur Haftungsentlassung der ÜG notwendig sind. Eine Schuldübernahme kommt nach dem Vertragswortlaut nur für den Fall in Betracht, wenn die Haftungsentlassung nicht erfolgreich zustande käme. Die Schuldübernahme ist daher lediglich eine bedingte. Der Bf. hat sich **bedingt** verpflichtet, *bei allfälliger Inanspruchnahme* eine erst in der Zukunft entstehende Darlehensschuld zu übernehmen.

Die aufschiebend bedingte Gegenleistung ist aber genauso zu beurteilen wie eine nachträglich vereinbarte Gegenleistung im Sinne von § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG. Erst mit Eintritt der Bedingung entsteht insoweit eine neue GrESt-Pflicht, die durch einen zusätzlichen (selbständigen) GrESt-Bescheid festzusetzen ist (siehe UFSW vom 26.04.2012, RV/3129-W/09)

Nach der vorliegenden Vertragsgestaltung und der zeitlichen Abfolge der rechtlich relevanten Ereignisse konnte der Bf. somit keine Schuld übernehmen, die im Vertragszeitpunkt noch nicht bestanden hat, sodass eine sonstige Leistung des Bf. im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 - etwa durch Befreiung von einer die ÜG treffenden Verpflichtung - nicht vorliegt.

Darüberhinaus ist auch die Bedingung nicht eingetreten. Die Bank hat ja bereits am 22. Oktober zugesagt, die ÜG aus der persönlichen Haftung zu entlassen, sobald das alleinige Eigentumsrecht zugunsten des Bf. im Grundbuch nachgewiesen ist. Dieser Nachweis ist lt. Grundbuchsabfrage ab 3. November 2009 vorgelegen, also noch vor der Auszahlung des Darlehens. Die Schuld hat sich daher wirtschaftlich im Vermögen der ÜG nie ausgewirkt, sodass das Darlehen vom GVG in seinem Festsetzungsbescheid jedenfalls zu Unrecht als weitere Gegenleistung herangezogen wurde.

Die Selbstberechnung der GrEST in Höhe von 1.050 € (3,5 % von 30.000 €) war richtig und der Beschwerde konnte stattgegeben werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 6. August 2015