



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/1195-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des CH, Adr, vertreten durch Dr. Peter Riedelsberger, Rechtsanwalt, 4040 Linz, Kaarstraße 2, vom 1. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 11. März 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie in der Berufungsverentscheidung abgeändert.

Grunderwerbsteuer

Gegenleistung	154.423,83 €	Abgabe	5.404,83 €
---------------	--------------	--------	------------

Entscheidungsgründe

BK und CH haben von dem Bauträger WB eine noch zu errichtende, geförderte Eigentumswohnung in E erworben.

Im betreffenden Anwartschaftsvertrag vom 11. Mai 2007 wird der Kaufpreis hiefür wie folgt vereinbart:

Punkt VI

1. Der Kaufpreis (insbesondere betreffend die Baukosten) für den Vertragsgegenstand wurde aufgrund einer Berechnung mit Preisstichtag 30. April 2007 kalkuliert und setzt sich zusammen wie folgt:

<i>Wohnung</i>	<i>Grundkostenanteil</i>	45.044,10 €
	<i>Baukosten</i>	249.960,74 €
<i>KFZ-Abstellplatz</i>	<i>Grundkostenanteil</i>	1.000,00 €
	<i>Baukosten</i>	14.000,00 €
<i>Gesamtkosten</i>		310.004,84 €

2. Die Gesamtkosten sind wie folgt zu finanzieren bzw. aufzubringen:

a)	<i>aufzubringende Eigenmittel</i>			108.019,42 €
b)	<i>zu übernehmende Fremdmittel</i>	<i>Wohnbauförderungsdarlehen</i>	116.876,85 €	
		<i>Hypothekardarlehen</i>	85.108,57 €	201.108,57 €

3. Der Kaufpreis versteht sich inklusive Umsatzsteuer und ist ein unveränderlicher Fixpreis.

Erhöhungen des Kaufpreises sind nur wegen Veränderungen von gesetzlichen Vorschriften und aus den in Punkt VI.4. angeführten Gründen möglich.

4. Der Bauträger ist berechtigt, in die kalkulierten Baukosten zusätzliche Kosten einzurechnen und den Kaufpreis entsprechend anzupassen (zB statisches Risiko, technische Umstände, höhere Baukreditkosten, Änderung der Förderbedingungen)

Im Übrigen ist der Kaufpreis ein Fixpreis, soferne die Wohnbauförderung bis 30. September 2008 für das gegenständliche Bauvorhaben bewilligt wird.

Sollte erst nach dem 30. September 2008 die Wohnbauförderung erteilt werden, ist der Bauträger berechtigt, gemäß der ... Änderung des Baukostenindex die Baukosten und Kosten des KFZ-Abstellplatzes anzupassen (Kaufpreiserhöhung maximal 10 %).

Des Weiteren ist betreffend „Förderung“ die folgende berufungswesentliche Regelung enthalten:

Punkt XII

Der gegenständliche Vertrag wird unter der Bedingung abgeschlossen, dass vom Land Oberösterreich eine Förderzusage bis 30. September 2008 für das gegenständliche Bauvorhaben abgegeben wird.

In der zugehörigen Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG vom 25. Mai 2007 wird die Gegenleistung mit 310.004,84 € beziffert.

Hiefür hat das Finanzamt mit Bescheiden vom 11. März 2008 den beiden Wohnungseigentumsbewerbern (=WEB) jeweils von der halben Gegenleistung Grunderwerbsteuer (GrEST) in Höhe von 5.425,08 € vorgeschrieben.

Dagegen hat CH, nunmehriger Berufungswerber, =Bw, am 1. April 2008 berufen, weil das Wohnbauförderungsdarlehen des Landes OÖ im Sinne des § 14 Abs. 3 Bewertungsgesetz auf 11.687,68 € abzuzinsen gewesen wäre; es liege nämlich eine Schuldübernahme vor. Außerdem sei das Rechtsgeschäft unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen worden. Mit Nachtrag zum Anwartschaftsvertrag sei der Gesamtkaufpreis auf 308.847,66 € reduziert worden.

Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen, weil ein unveränderlicher Fixpreis vereinbart worden sei. Eine Abzinsung sei nur vorgesehen, wenn eine Schuldübernahme ohne Anrechnung auf den Kaufpreis erbracht werde. Ein aufschiebend bedingtes Rechtsgeschäft liege nicht vor, weil für den Fall der fehlenden Förderungswürdigkeit zunächst weitere Eigenmittel aufzubringen seien und sodann das Rücktrittsrecht zustehe. Entsprechend der verringerten Gegenleistung wurde allerdings die GrEST neu in Höhe von 5.404,83 € berechnet.

Am 28. Juli 2008 hat der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt. Darin führt er aus, im Anwartschaftsvertrag sei ausdrücklich die Übernahme von Fremdmitteln vereinbart. Es werde daher eine bereits bestehende Verbindlichkeit übernommen. Es sei nicht nachvollziehbar, warum der Anwartschaftsvertrag auch bei Nichtzusage der öffentlichen Förderung seine Rechtswirkung entfalten soll. Nur bei fehlender subjektiver Förderungswürdigkeit eines Einschreiters sei das vertraglich übernommene Darlehen abzudecken. Die vorgesehenen Rücktrittsrechte hätten keine Relevanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Zif. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrESTG) unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach § 5 Abs. 1 Zif. 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenden Nutzungen.

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.

Mit der auch im gegenständlichen Fall relevanten Frage, was Wert der Gegenleistung in Fällen eines Schuldnerwechsels ist, hat sich der Verwaltungsgerichtshof ausführlich in seinem Erkenntnis vom 28. Juni 2007, 2007/16/0028 auseinandergesetzt und hat dabei unter anderem festgestellt:

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 Bewertungsgesetz 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 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.

Aber 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, gehören zur Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehört also auch die Übernahme von Schulden durch den Käufer, die sich im Vermögen des Verkäufers zu dessen Gunsten auswirkt. 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 Zif. 1 GrEStG, wenn sie ohne Anrechnung auf den Kaufpreis erbracht wird.

Bemessungsgrundlage ist somit grundsätzlich der Wert der Gegenleistung. Gegenleistung ist nach § 5 Abs. 1 Zif. 1 GrEStG bei einem Kauf der Kaufpreis im Sinn eines festbetragbe-

stimmten 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 nominelle Kaufpreis der Wert der Gegenleistung. Verpflichtet sich der Erwerber eines Grundstückes überdies, 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 nominalen Kaufpreis übernimmt.

Übernimmt der Käufer eine Schuld des Verkäufers **ohne** Anrechnung auf den Kaufpreis, ist der Käufer gegenüber dem Verkäufer verpflichtet, den nominalen Kaufpreis zu entrichten und zusätzlich die Schuld zu übernehmen. Wert der Gegenleistung ist in diesem Fall der nominelle Kaufpreis und die nach dem Bewertungsgesetz zu bewertende Schuld. Nur in diesem Fall kommt eine Abzinsung in Frage.

Übernimmt der Käufer eine Schuld des Verkäufers **in** Anrechnung auf den nominalen Kaufpreis, ist der Käufer gegenüber dem Verkäufer verpflichtet, den nominalen 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 Zif. 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.

Im gegenständlichen Anwartschaftsvertrag wurde in seinem Punkt VI.1. zunächst ein festbetragbestimmter Kaufpreis zwischen den Vertragsparteien vereinbart. Dieser Betrag resultiert aus Grundkosten und Errichtungskosten für die Wohnung samt KFZ-Abstellplatz, wurde auf einen bestimmten Stichtag kalkuliert und entspricht daher offenkundig nach den Vorstellungen der Vertragsparteien dem tatsächlichen Wert des Kaufgegenstandes.

Nicht umsonst hat der Vertragserrichter in der Grunderwerbsteuererklärung diesen nominalen Kaufpreis selbst als Gegenleistung angeführt.

Wenn darüberhinaus im Punkt VI.2. des Anwartschaftsvertrages aufgeschlüsselt ist, wie sich dieser nominelle Kaufpreis aus Barzahlung von Eigenmitteln und der Übernahme von Schulden durch den Käufer zusammensetzt, so kommt dadurch zum Ausdruck, dass die Schuldübernahme lediglich in Anrechnung auf den Kaufpreis erfolgt.

Punkt VI des Vertrages kann daher nach seinem gesamten Inhalt nur so verstanden werden, dass dort der Kaufpreis mit einem Nominale von gesamt 310.004,84 € 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 (=Fixpreis) zu bezahlen ist. Das bedeutet, es wurden die Darlehen (201.985,42 €) auf den vereinbarten Kaufpreis (310.004,84 €) angerechnet und bloß der sich hieraus ergebende Differenzbetrag ist bar an die Verkäufer zu entrichten. Entgegen dem Dafürhalten der Bw kommt es ihrerseits nicht zu einer zusätzlichen Schuldübernahme. Dies lässt eindeutig erkennen, dass der nominelle Kaufpreis den Wert der Gegenleistung darstellt.

Wenn aber die Schulden in Anrechnung auf den festbetragbestimmten Kaufpreis übernommen wurden, bildet wie oben ausgeführt der nominelle Kaufpreis den Wert der Gegenleistung und ist mit dem im Vertrag genannten Betrag als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, auch wenn wie im Gegenstandsfalle bei dem von der Bw übernommenen Darlehen des Landes OÖ eine lange Laufzeit sowie niedrige Verzinsung gegeben sind. Eine Abzinsung im Sinne des § 14 Abs. 1 Bewertungsgesetz ist nicht gerechtfertigt.

Danach ist das Finanzamt im Recht, wenn es den nominalen Kaufpreis als die im Berufungsfall maßgebende Gegenleistung und somit als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer genommen hat. War doch dieser Kaufpreis von 310.004,84 € der Wert, den die Bw dem Veräußerer im Anwartschaftsvertrag versprochen hat, um den Kaufgegenstand zu erhalten. Eine Abzinsung des Wohnbauförderungsdarlehens des Landes OÖ kommt diesfalls nicht in Betracht. Lediglich der Nachtrag zum Anwartschaftsvertrag war in der Berufungsvorentscheidung zu berücksichtigen, sodass sich die Bemessungsgrundlage auf 308.847,66 € reduziert hat.

Dem weiteren Berufungsvorbringen, der Vertrag sei lediglich aufschiebend bedingt geschlossen worden, kann ebenfalls nicht gefolgt werden:

Ist die Wirksamkeit eines Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung abhängig, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG mit dem Eintritt der Bedingung. Bedingung ist nach ABGB die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird. Die aufschiebende Bedingung bringt das bedingte Recht durch ihren Eintritt erst zum Entstehen.

Maßgebend für die Grunderwerbsteuer sind nur aufschiebende Bedingungen, wenn ein Rechtserwerb an sie geknüpft ist, und nur solche Bedingungen, die sich auf das Verpflichtungsgeschäft (zB den Kaufvertrag), nicht aber solche, die sich auf das Verfügungsgeschäft (die Übereignung) beziehen.

Tatsache ist, dass lt. Punkt XII des Anwartschaftsvertrages dieser „unter der Bedingung der Förderzusage des Landes OÖ bis 30. September 2009“ abgeschlossen wurde.

Ob im gegebenen Fall jedoch tatsächlich eine aufschiebende Bedingung vorliegt, ist eine Frage der Auslegung, wofür nicht nur die gebrauchten Worte, sondern der gesamte Vertrag heranzuziehen sind.

Gegen das Vorliegen einer aufschiebenden Bedingung spricht eindeutig Punkt VI des Anwartschaftsvertrages, wonach bereits ab Vertragsunterfertigung, dh. vor Bedingungseintritt, Erfüllungsansprüche entstehen. Diese Gestaltung wäre jedoch für eine auflösende Bedingung charakteristisch, bei der das Rechtsgeschäft zunächst alle Wirkungen wie ein unbedingtes entfaltet. Genau dies trifft im gegenständlichen Fall zu. Die Eigenmittel sind sofort (binnen 14 Tagen nach Unterfertigung Zahlung der Grundkosten, binnen 14 Tagen nach Vorschreibung, frühestens nach erfolgtem Baubeginn Zahlung der Baukosten) ohne Rücksicht auf den Eintritt der im Anwartschaftsvertrag genannten Bedingung der Förderzusage durch das Land OÖ fällig.

Darüberhinaus steht auch der Inhalt des Vertrages Punkt XI der Annahme einer aufschiebenden Bedingung entgegen:

2.c) der Bw ist zB zum Rücktritt berechtigt, wenn eine von den Parteien dem Vertrag zugrunde gelegte Wohnbauförderung aus nicht beim WEB gelegenen Gründen nicht gewährt wird, oder

5. der Bauträger kann vom Vertrag zurücktreten, wenn die öffentliche Förderung nicht gewährt wird.

Derartige Rücktrittsregelungen wären für den Fall eines schwebenden Rechtsgeschäftes, bei dem noch keine rechtliche Bindung, kein Rechtserwerb eingetreten ist, verzichtbar.

Der Bw begründet nicht näher, warum diese vorgesehenen Rücktrittsrechte seiner Meinung nach keine Relevanz haben.

Die Summe aller vertraglichen Regelungen berechtigt daher nach Ansicht der entscheidenden Behörde sehr wohl zu der Annahme, dass der Bw bereits mit Abschluss des Anwartschaftsvertrages einen obligatorischen Anspruch auf Übereignung einer Wohnung erworben hat. Das Gesetz lässt aber die GrEST-Pflicht bereits mit dem Erwerb eines Rechtstitels zur späteren Übereignung entstehen. Relevant ist das erste, im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis, nämlich die Begründung des Übereignungsanspruches.

Im Berufungsfall handelt es sich daher unter Einbeziehung des gesamten Vertragstextes nicht um einen aufschiebend bedingten Erwerb, welcher die Entstehung der GrEST-Schuld zum Zeitpunkt des Abschlusses des Anwartschaftsvertrages hinderte.

Nicht zuletzt wurde zwischenzeitig die Förderzusage erteilt und sind die Wohnungen bereits fertiggestellt und übergeben, sodass jedenfalls die Bedingung eingetreten ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. Oktober 2009