



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 25. November 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 25. Oktober 2011 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erwarb mit Anwartschaftsvertrag vom 17.10.2007 von einem Wohnungseigentumsorganisator (WEO) die Wohnung Nr. A3/7/2.OG der Wohnanlage W. Die im gegenständlichen Verfahren maßgeblichen Vertragspunkte II. und III. lauten (auszugsweise):

Kosten und Finanzierung:

Der Kaufpreis für den vorangeführten Kaufgegenstand setzt sich wie folgt zusammen:

- a) Grundanteil, beinhaltend auch die anteiligen Aufschließungskosten
- b) Bau- und Baunebenkosten, beinhaltend auch die anteiligen Anschlusskosten
- c) Kfz-Abstellplatz

d) sonstiges

insgesamt 199.396,74 €.

Die Finanzierung ist wie folgt vorgesehen:

a) Förderungsdarlehen Land OÖ 94.435,72 €

b) Kapitalmarktdarlehen 59.622,32 €

c) Eigenmittel 45.338,70 €.

Dieser Kaufpreis ist ein vorläufiger Kaufpreis auf Basis der Ausmaße des Kaufgegenstandes in den Einreichplänen.

Der WEO hat zur Finanzierung des gegenständlichen Bauvorhabens ein Kapitalmarktdarlehen und ein Förderungsdarlehen des Landes Oberösterreich in Anspruch genommen.

Der Wohnungseigentumsbewerber tritt anstelle des WEO in diese Rückzahlungsverpflichtung mit den vorangeführten Teilbeträgen ein und übernimmt diese Darlehen in seine alleinige Selbstzahlung und Selbstvertretung, und zwar mit sämtlichen Rechten und Pflichten und mit den vorangeführten Darlehensnominalen bei Beginn der Rückzahlungsverpflichtung ab vereinbarter Übergabe bzw. Übernahme der Wohnung.

Das Finanzamt setzte die Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 1.2.2008 vorläufig fest, wobei das von der Erwerberin übernommene Landesdarlehen mit einem gemäß § 14 BewG abgezinsten Betrag angesetzt wurde.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens betreffend die endgültigen Kaufpreise fest, wobei der Kaufpreis laut Endabrechnung angesetzt wurde; eine Abzinsung des Landesdarlehens (wie im vorläufigen Bescheid) fand nicht statt.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Die Wohnung sei Ende Oktober 2007 fertiggestellt und übergeben worden. Eine 4 Monate vor Fertigstellung vorgenommene Änderung der Steuerbemessungsgrundlage sei nicht bekannt gewesen; die erfolgte Änderung stelle eine Ungleichbehandlung innerhalb der Wohnungseigentümer dar.

Das Finanzamt habe mit dem vorläufigen Bescheid das steuerbegünstigte System der Abzinsung langfristiger Darlehen angewandt, weil sich der größte Teil der Bauphase des Gebäudes, in welchem sich die Wohnung befinde, noch im steuerbegünstigten Zeitraum

bewegte und diese Steuerbegünstigung nur 4 Monate vor Fertigstellung des Hauses abgeschafft wurde, was dem Berufungswerber nicht bekannt war.

Das Finanzamt habe eine Ungleichbehandlung der Wohnungskäufer im Rahmen des gesamten Bauprojektes (Baubeginn 2005) vermeiden wollen. Eine Ungleichbehandlung wäre insofern gegeben, wenn bei diesem Projekt das Datum der Anwartschaftsverträge bei der Steuerberechnung eine Rolle spielte. Die Wohnungen, die je nach Baufortschritt verkauft wurden, seien nämlich als fixer Teil des Gesamtprojektes zu betrachten, wobei im Jahr 2008 die Käufer auch sogar für bis 2005 rückwirkende anlassbezogene Zahlungen, wie zB Grundsteuernachzahlungen, Spielplatzerrichtungskosten, zu leisten hatten bzw. generell laufend zur Mittragung der Erhaltung von früher errichteten Häusern herangezogen werden.

Auch wurden die Eintragungen in das Grundbuch insofern verzögert, da diese für alle Käufer in einem Zug erfolgen werde.

Daher sollte auch bei der Grunderwerbsteuerberechnung nicht differenziert werden, was offensichtlich vom Finanzamt berücksichtigt wurde.

Es bestehe ein Widerspruch zwischen dem Steuerbescheid vom 25.10.2011 zum ursprünglich ausgestellten Bescheid. Dieses habe zwar die Steuervorschreibung als vorläufig bezeichnet, doch bezog sich dies auf eine eventuelle Änderung des Kaufwertes, nicht jedoch auf das Steuerberechnungssystem, daher sei die Beurteilung (Anm.: betr. die Abzinsung) nach dem vorläufigen Bescheid vorzunehmen.

Außerdem bestehe eine Ungerechtigkeit bei der Umsetzung des VwGH-Erkenntnisses vom 28.6.2007: Es bestehe ein Unterschied, ob eine Wohnung voll ausbezahlt werde und der Erwerber darüber frei verfügen könne. Im Fall einer öffentlichen Förderung seien dem Erwerber Beschränkungen insbesondere bei der Nutzung auferlegt. Im Fall einer Rückgabe der Wohnung bekomme man nur jenen Betrag an Kapital zurück, den man einbezahlt habe. Die sofortige Verpflichtung zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer vom vollen Kaufpreis komme einer nicht gerechtfertigten Steuervorauszahlung gleich.

In einer weiteren Eingabe des Rechtsvertreters wurde dieses Vorbringen sinngemäß nochmal vorgetragen und der Tilgungsplan des geförderten Darlehens und die Darlehensurkunde des Landes Oberösterreich an den Wohnungseigentumsorganisator vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG 1987) ist Gegenleistung – von deren Wert die Steuer auf Grund des § 4 Abs. 1 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, dh., 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).

Die übernommene Verbindlichkeit gegenüber dem Land Oberösterreich ist daher mit dem Nennwert anzusetzen.

Zum Berufungsvorbringen in Bezug auf die Änderung der "Verwaltungspraxis" (Abgehen vom Ansatz des abgezinsten Betrages der Verbindlichkeit) durch das in der Berufung zitierte VwGH-Erkenntnis ist auszuführen: Der Gerichtshof hat auch vorher in zahlreichen Erkenntnissen, unter anderem im Erkenntnis vom 27.5.1999, 98/16/0349 zum Ausdruck gebracht:

"Nach der stRsp des VwGH (Hinweis: E 21.11.1985, 84/16/0093) kommt in der Gegenleistung 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. Nur jene Leistung ist Gegenleistung, die dem Veräußerer zugutekommt oder doch wenigstens seine rechtliche oder wirtschaftliche Stellung zu seinen Gunsten beeinflusst. Der nominale Kaufpreis ist auch dann als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, wenn der Käufer bei der Finanzierung des Kaufpreises ein Wohnbauförderungsdarlehen (hier Laufzeit von 28 Jahren; jährliche Verzinsung 1 Prozent) in Anspruch nimmt. Eine "Abzinsung" des Kaufpreises kommt nicht in Betracht."

Auch im 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 übernehmen, 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.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Nach Abs. 2 ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen Bescheid zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Die endgültige Festsetzung kann nach Beseitigung der Ungewissheit mit einer Änderung des Erledigungsinhaltes verbunden sein. Die nicht nur in Belangen, die mit den die Vorläufigkeit bedingenden Ungewissheiten in Zusammenhang stehen, sondern auch in anderen Punkten. Diese geänderte Beurteilung kann sowohl in Rechtsfragen, wie auch im Tatfragenbereich erfolgen. Bei Erlassung des endgültigen Bescheides besteht somit keine Bindung des nachfolgenden endgültigen Bescheides an den vorangehenden vorläufigen Bescheid. Der endgültige Bescheid, der an die Stelle des früheren Bescheides tritt, ist somit in allen Belangen, die eine Änderung erfahren haben und auch in den Punkten, die eine Änderung nicht erfahren haben, anfechtbar.

Zum Berufungsvorbringen, wonach der Darlehensbetrag wie im vorläufigen Bescheid vom 24.6.2008 anzusetzen sei, ist auf diese Ausführungen zu verweisen.

Zum vorgetragenen Grundsatz von Treu und Glauben, welcher vom Finanzamt anzuwenden sei, ist auszuführen:

Nach österreichischem Rechtsverständnis versteht man unter dem Grundsatz von Treu und Glauben, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten. Zum Verhältnis dieses Grundsatzes zum Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) und zum Anwendungsbereich von Treu und Glauben wird vom VwGH (vgl. 21.1.2004, 2003/16/0113) vertreten, dass das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker ist als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.

Dieser Grundsatz schützt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Aus einer mit den Rechtsvorschriften nicht in Einklang stehenden Verwaltungsübung kann ein Recht auf Beibehaltung dieser Übung nicht abgeleitet werden (vgl. VwGH 9.8.2001, 98/16/0266).

Das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage genießt auch keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz. Dem Gesetzgeber ist es – abgesehen vom Fall des Vorliegens außergewöhnlicher Umstände – nicht verwehrt, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten; ebensowenig ist es der Verwaltung verwehrt, ihre Vorgehensweise an die Rechtsprechung der Höchstgerichte "anzupassen", das heißt, im Sinn der Erkenntnisse dieser Gerichte.

Im Fall einer geänderten verschärfenden, strengeren, anspruchserhöhend wirkenden Rechtsprechung gilt sodann die Erhebung der Abgabe nicht als unbillig, wie auch im Fall einer neuen anspruchsmindernden Judikatur nicht allein wegen der Änderung der Rechtsprechung als unbillig zu gelten vermag. Dies, weil solche Änderungen Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage sind und nicht Unbilligkeit des Einzelfalles. Dasselbe gilt bei einer Änderung der Verwaltungspraxis, sei es auf Grund einer geänderten Anschauung einzelner Behörden oder der Abgabenverwaltung insgesamt. Die gleichgültig aus welcher Veranlassung geänderte Verwaltungspraxis betrifft ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Änderung alle in Betracht kommenden Abgabepflichtigen, bei denen das neue Gesetzesverständnis zum Tragen kommt,

in gleicher Weise und stellt sich solcherart lediglich als Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar (VwGH 18.2.1991, 91/15/0008).

Das Finanzamt hat also die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu Recht vom nicht abgezinsten Darlehensbetrag angesetzt.

Dem übrigen Berufungsvorbringen ist entgegenzuhalten, dass es nicht den gesetzlichen Vorgaben entspricht und einer Gesetzesänderung bedürfte (Festsetzung der Grunderwerbsteuer in mehreren Schritten, beispielsweise nach Baufortschritt oder freie Verfügbarkeit).

Linz, am 2. April 2013