



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch AD RR Renate Pfändtner, vom 17. Oktober 2002 betreffend Grunderwerbsteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 wird die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % der Gegenleistung in Höhe von 62.991,31 €, daher mit 2.204,70 €, festgesetzt.

Die Festsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs.1 BAO vorläufig.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe sind der Begründung zu entnehmen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Am 29. April/ 5. August 2002 schlossen die Lebensgefährten SS (= Bw) und MN als Wohnungseigentumsbewerber (= WEB) mit der A GmbH als Wohnungseigentumsorganisatorin und Grundeigentümerin einen Anwartschaftsvertrag ab, dessen maßgebliche Bestimmungen lauten:

### *I. „Präambel“*

(...)

*4. Nach Vorliegen des Nutzwertgutachtens verpflichten sich die Vertragsparteien hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Wohnungseigentumseinheit einen Kaufvertrag abzuschließen und Wohnungseigentum hinsichtlich des gesamten Objektes zu begründen. (...)*

### *II. „Vertragsgegenstand“*

*1. Gegenstand dieses Vertrages ist die Einheit Haus Nr. 2, Top 2, auf Parzelle 304/33 der EZ 2465 Grundbuch P. Die Einheit weist eine Wohnfläche von ca. 111,5 m<sup>2</sup> auf, bestehend aus zwei Geschossen, (...)*

### *IV. „Kaufpreis und Finanzierung“*

*1. Der vorläufige Kaufpreis für den in diesem Vertrag genannten Kaufgegenstand setzt sich zusammen aus a) Grundkostenanteil von 32.111,36 €, b) anteiligen Baukosten von (inkl. Innenausstattung) 171.871,25 €, Gesamtkosten daher 203.982,61 €. (...).*

*3. Der Gesamtkaufpreis ist wie folgt zur Zahlung fällig:*

*Der Grundkostenanteil ist in zwei Raten zu bezahlen, und zwar*

*a) die erste Rate von 15.988,02 € binnen acht Tagen nach beiderseitiger Unterfertigung des Anwartschaftsvertrages, nicht jedoch vor Eintragung der Einräumung des Wohnungseigentumsrechtes gemäß § 24a Abs. 2 WEG im Grundbuch des Bezirksgerichtes W (...).*

*b) die zweite Rate des Grundkostenanteiles in der Höhe von 16.123,34 € hat der WEB binnen drei Tagen nach Baubeginn (...) an ein Konto der Verkäuferin einzubezahlen.*

*Die Käuferseite hat im Übrigen als Anzahlung für Baukosten einen Betrag von 10.900,00 € bei Unterfertigung dieses Vertrages geleistet und wird diese Anzahlung – spätestens bei Legung der letzten Teilrechnung – gegenverrechnet. (...)*

### *V. „Landesförderung und Kapitalmarktdarlehen“*

*1. Der WEB nimmt ausdrücklich vor Unterfertigung dieses Vertrages die Durchführungsbestimmungen zur Wohnbauförderung des Landes Oberösterreich gemäß des O.ö. WFG 1993 zur Kenntnis und weiterhin, dass die Verkäuferin zur Errichtung dieses Objektes ein Darlehen des Landes Oberösterreich beantragt hat.*

*2. Der WEB ist ermächtigt, von diesem Vertrag zurückzutreten, sollte das Darlehen durch das Land Oberösterreich nicht oder nicht im festgelegten Ausmaß bis 31. Dezember 2004 gewährt werden, somit ist der Kaufvertrag zu stornieren und der bereits bezahlte Kaufpreis zurückzuzahlen. Dem WEB ist jedoch ausdrücklich bekannt und wurde er auch darüber belehrt, dass nach den derzeitigen Förderungsrichtlinien des Landes Oberösterreich eine Förderung erst in etwa zweieinhalb Jahren zu erwarten ist.*

*Eine Förderung wird gemäß den Richtlinien in der Höhe von 931,00 € pro Quadratmeter Wohnfläche erwartet und wird dieses Darlehen im Zuge der Aufteilung der Finanzierungsmittel auf die einzelnen Wohnungseigentumseinheiten erfolgen, jeder WEB hat als Schuldendienst somit nur vom aufgeteilten Darlehen zu leisten, der WEB übernimmt somit das aufgeteilte Darlehen von derzeit 83.790,00 € in seine persönliche Zahlungs- und Verzinsungspflicht und hält diesbezüglich die Verkäuferin schad- und klaglos.*

*3. Für Beträge, die laut Zahlungsplan vorgeschrieben und durch die Wohnbauförderung gedeckt sind, aber noch nicht ausbezahlt wurden, erfolgt eine Zwischenfinanzierung bei der Verkäuferin mit einer Verzinsung von der Sekundärmarktrendite plus 0,5 %.*

#### *VIII. „Übergabe und Übernahme des Vertragsgegenstandes“*

*1. Soweit der WEB den nach diesem Vertrag obliegenden Verpflichtungen, insbesondere Zahlung der Raten bei jeweiliger Fälligkeit, erfüllt hat, wird ihm die in diesem Vertrag beschriebene Wohneinheit nach Fertigstellung der vertraglichen Leistungen (Standardausführung) übergeben und von diesem durch Schlüsselübernahme übernommen. (...)*

*2. Die Benützung des Vertragsgegenstandes erfolgt bis zur Begründung von Wohnungseigentum nur auf Grund des Anwartschaftsrechtes auf dieses Wohnungseigentum, ein Mietverhältnis oder sonstiges Recht, das die Nutzung des Vertragsgegenstandes gegen Entgelt bedeuten würde, wird nicht begründet.*

*3. Gefahr, Zufall, Nutzen und Lasten gehen mit den oben genannten Übergabeterminen in den physischen Besitz des WEB über. ...*

#### *IX. „Kündigung und Rücktritt“*

*(...)*

*2. Bei berechtigtem Vertragsrücktritt oder Kündigung bis Baubeginn durch die Verkäuferin erhält der WEB die Anzahlungen (...) zurück (...) Sollte der Aufhebungsvertrag binnen drei Jahren nach Abschluss dieses Vertrages erfolgen, wird ein Antrag auf Rückerstattung der Grunderwerbsteuer nach derzeitiger Gesetzeslage durchgeführt werden. Sollte eine Aufhebung erst nach Ablauf der Dreijahresfrist durchgeführt werden, hat der WEB die Grunderwerbsteuer aus eigenem zu tragen.(...)*

#### *XIII. „Allgemeine Vertragsbestimmungen“*

*(...)*

*4. Der Schriftenverfasser wird ausdrücklich mit der Erstellung der Anmerkung der Einräumung von Wohnungseigentum im Grundbuch gemäß den Bestimmungen des § 24a Abs. 2 WEG 1975 beauftragt. (...)*

#### *XVI. „Rechtswirksamkeit“*

*Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist aufschiebend bedingt bis zur Gewährung eines Darlehens durch das Land Oberösterreich (Zustellung Zusicherungsbescheid).*

Nach Vorlage dieses Anwartschaftsvertrages ersuchte das Finanzamt um Nachreichung einer Abgabenerklärung, welche am 8. Oktober 2002 einlangte. Die gesamte Gegenleistung für die o.a. Wohnung wurde darin mit 203.982,61 € beziffert. Davon entfalle ein Betrag von 120.192,61 € auf eine Barzahlung und ein Betrag von 83.790,00 € auf übernommene Hypotheken, wobei darauf hingewiesen wurde, dass eine Förderung von 931,00 €/m<sup>2</sup> durch das Land Oberösterreich bis zum Jahr 2004 erwartet werde.

Mit Bescheiden vom 17. Oktober 2002 setzte das Finanzamt auf Grund dieses Anwartschaftsvertrages gegenüber SS und MN Grunderwerbsteuer in Höhe von jeweils

3.569,70 € fest, wobei es von einer Bemessungsgrundlage von je der Hälfte des im Vertrag festgesetzten Kaufpreises ausging. Die Festsetzungen erfolgten wegen der Ungewissheit des Umfangs der Abgabepflicht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Die Bw brachte gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung ein und begründete diese damit, dass der Anwartschaftsvertrag gemäß Punkt XVI. aufschiebend bedingt bis zur Gewährung eines Darlehens durch das Land Oberösterreich abgeschlossen worden sei. Dieser Zusicherungsbescheid liege noch nicht vor, und die zu erwartende Wohnbauförderung von 1.152.000,00 S bzw. 83.719,10 € sei bei Bemessung der Grunderwerbsteuer nicht berücksichtigt. Der Vertrag sei noch nicht rechtskräftig, sodass beantragt werde, den Bescheid zur Gänze aufzuheben.

Das Finanzamt legte diese Berufung am 5. August 2003 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor, der seit 1. Jänner 2003 nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, zur Entscheidung berufen ist.

Mit Ergänzungsvorhalt ersuchte die Rechtsmittelbehörde die Bw und deren Lebensgefährtin, MN, unter Anschluss des VwGH-Erkenntnisses vom 16. 11. 1989, 89/16/0165, zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

*Ist die Zustellung des Zusicherungsbescheides betr. Gewährung eines Darlehens durch das Land Oberösterreich (Punkt XVI. des Anwartschaftsvertrages vom 29.4.2002 bzw. 5.8.2002) bereits erfolgt?*

*Falls ja:*

*Wann erfolgte die Zustellung des Zusicherungsbescheides?*

*Erfolgte die Darlehensgewährung unmittelbar durch das Land Oberösterreich?*

*Entfällt auf die Ihnen zugeteilte Wohnung tatsächlich der im Anwartschaftsvertrag unter Punkt V.2., letzter Absatz, angeführte Betrag von 83.790,00 €?*

*Welche Laufzeit hat dieses Darlehen und wie hoch ist der Zinssatz dieses Darlehens?*

*Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist – ungeachtet des Vertragswortlautes – insbesondere dann von einem auflösend bedingten Rechtserwerb, der im Gegensatz zu einem aufschiebend bedingten Rechtserwerb die Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nicht hindert, auszugehen, wenn Erfüllungsansprüche (wie beispielsweise Kaufpreiszahlungen) bereits für die Zeit vor dem Bedingungseintritt vereinbart werden (vgl. VwGH vom 16.11.1989, 89/16/0165).*

*Im vorliegenden Fall spricht für einen auflösend bedingten Rechtserwerb nicht nur, dass laut Anwartschaftsvertrag sowohl die erste Rate des Grundkostenanteils (Punkt IV. 3.a) als auch eine Anzahlung für die Baukosten (Punkt IV. 3.) ohne Rücksicht auf den Eintritt der Bedingung, nämlich die Zusicherung eines Darlehens durch das Land Oberösterreich, fällig waren, sondern auch das Ihnen eingeräumte Rücktrittsrecht nach Punkt V. 1. für den Fall, dass das Darlehen durch das Land Oberösterreich nicht oder nicht im festgelegten Ausmaß bis 31.12.2004 gewährt wird.*

*Dieses vorbehaltene Rücktrittsrecht stellt sich als auflösende Bedingung dar, welche die Rechtswirkungen eines Geschäftes zwar sofort eintreten, diese aber wieder aufhören lässt, wenn und sobald ein ungewisses Ereignis eintritt.*

*Darüber hinaus ist dem übrigen Vertragstext, insbesondere den Vertragspunkten III. ("Förderung und Baubeginn") und V. ("Landesförderung und Kapitalmarktdarlehen") keine Bestimmung zu entnehmen, welche darauf schließen ließe, dass die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges tatsächlich unter die aufschiebende Bedingung der Förderungszusage durch das Land Oberösterreich gestellt worden wäre.*

*Übernommene Darlehen sind als sonstige (zusätzliche) Gegenleistung für den Erwerb der Eigentumswohnung in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Unter bestimmten Voraussetzungen sind aber übernommene Schulden nicht mit dem Nennwert, sondern mit einem geringeren Wert anzusetzen.*

Die Bw teilte dazu mit, dass das Land OÖ per 10. November 2003 einen Förderungsbetrag von 9.750,00 € auf das Konto der A GmbH ausbezahlt habe. Insgesamt sei ihr Reihenhause mit 97.500,00 € gefördert worden. Das Eigenheim werde voraussichtlich am 1. August 2004 bezogen werden. Ersucht werde daher, von den Gesamtbaukosten von 203.982,61 € abzüglich des abgezinsten Landesdarlehens von 97.500,00 €, nunmehr die Grunderwerbsteuer vorzuschreiben und der Berufung stattzugeben, da das Finanzamt Urfahr das Landesdarlehen bei der seinerzeitigen Vorschreibung nicht berücksichtigt habe.

Ergänzend dazu teilte Werner R, ein Mitarbeiter der Fa. C GmbH, welche als Bauorganisator fungierte, am 21. Juli 2004 im Auftrag der Bw und MN telefonisch mit, dass das vom Land Oberösterreich gewährte Landesdarlehen, welches nach Baufortschritt ausbezahlt werde, eine Laufzeit von 30 Jahren habe und vom 1. bis zum 5. Jahr mit 1 %, vom 6. bis zum 10. Jahr mit 1,5 %, vom 11. bis zum 15. Jahr mit 2,5 %, vom 16. bis zum 20. Jahr mit 4 %, vom 21. bis zum 25. Jahr mit 6 % und vom 26. bis zum 30. Jahr mit 12 % verzinst werde. Das Darlehen sei dem Bauträger zugeteilt worden; der Schuldschein befinde sich bei der A GmbH und nicht in Händen der Bw. Die neue Adresse der Bw sei ab 1. August 2004 G-Straße 3, doch werde sich der tatsächliche Bezug des Reihenhauses vermutlich noch verzögern. Die Endabrechnung sei noch nicht erfolgt. Da der Gesamtkaufpreis von 203.982,61 € unverändert geblieben sei, bestätigte Werner R gegenüber der Referentin, dass die Finanzierung nunmehr mit Eigenmitteln in Höhe von 106.482,61 € und mittels des Wohnbauförderungsdarlehens in Höhe von 97.500,00 € erfolgt sei.

Werner R wies auf einen gleich gelagerten Fall hin, welcher beim zuständigen Finanzamt unter der Erf.Nr. 305.533/2003 erfasst sei und wo die Wohnungseigentumsbewerber mit der A GmbH einen gleich lautenden Anwartschaftsvertrag abgeschlossen hätten. Die an die WEB ergangenen Grunderwerbsteuerbescheide seien in der Folge nach § 293 BAO berichtigt worden, weil offenbar – ebenfalls - übersehen worden sei, das Landesdarlehen abzuzinsen.

Der dargelegte Sachverhalt bestätigte sich durch Einsichtnahme in den genannten Akt.

Zu den von der Rechtsmittelbehörde angestellten Überlegungen hinsichtlich des Nichtvorliegens einer aufschiebenden Bedingung wurde nicht Stellung genommen.

Aus dem Grundbuchsauszug ist ersichtlich, dass die Zusage der Einräumung des Wohnungseigentumsrechtes gemäß § 24a WEG, welche nach Punkt IV. 3. a) des Anwartschaftsvertrages Voraussetzung für die Leistung der zweiten Rate des Grundkostenanteiles war, noch im Jahr 2002 im Grundbuch vermerkt wurde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer u.a ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist (§ 8 Abs. 1 GrEStG). Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung (Abs. 2 leg. cit.).

Bedingung ist entsprechend den §§ 696 und 704 ABGB die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird.

Die aufschiebende Bedingung bringt das bedingte Recht durch ihren Eintritt zum Entstehen, die auflösende läßt es wegfallen.

Unter einer "Bedingung" im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG ist nur eine aufschiebende Bedingung zu verstehen, wogegen die einem Rechtsgeschäft beigefügte auflösende Bedingung die Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nicht hindert (vgl. VwGH 19.12.1985, 83/16/0185 und 85/16/0006).

Aufschiebend ist eine Bedingung, wenn ein Rechtserwerb an sie geknüpft ist. Maßgebend sind demnach für die Grunderwerbsteuer nur Bedingungen, die sich auf das Verpflichtungsgeschäft (z.B. einen Kaufvertrag), nicht aber solche, die sich auf das Verfügungsgeschäft (die Übereignung) beziehen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 165 zu § 1).

Zur Auslegung einer Bedingung sind nicht nur die gebrauchten Worte, sondern ist der gesamte Vertrag heranzuziehen. Ob eine aufschiebende Bedingung vorliegt, ist daher eine Frage der Auslegung, die auch zu einem vom Wortlaut abweichenden Ergebnis kommen kann (vgl. Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Band II, Tz. 14 zu § 8 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH vom 16.11.1989, 89/16/0165).

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob der Anwartschaftsvertrag vom 29. April/5. August 2002 unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen wurde und demnach die Erhebung der Grunderwerbsteuer bis zum Eintritt der im Anwartschaftsvertrag genannten Bedingung – nämlich der Zustellung des Zusicherungsbescheides – hinausgeschoben wurde.

Nicht strittig ist dagegen, dass durch den abgeschlossenen Anwartschaftsvertrag bereits eine Willensübereinstimmung der Vertragsparteien über das Kaufobjekt und den Preis zustande gekommen und damit ein Anspruch auf Übereignung grundsätzlich begründet worden ist. Auch bei unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossenen Rechtsgeschäften wird das Wirksamwerden des Geschäftes selbst nicht hinausgeschoben. Vor Eintritt der (aufschiebenden) Bedingung kann die Steuerschuld zwar nicht entstehen, aber der steuerpflichtige Rechtsvorgang entsteht bereits mit der Willenseinigung.

Für das Vorliegen eines auflösend bedingten Rechtsgeschäftes ist charakteristisch, dass das bedingte Rechtsgeschäft wie ein unbedingtes zunächst alle Wirkungen entfaltet und die gewollte Rechtsänderung eintritt. Werden Erfüllungsansprüche (wie beispielsweise Kaufpreiszahlungen) bereits für die Zeit vor dem Bedingungseintritt vereinbart, so spricht das für das Vorliegen einer auflösenden Bedingung (vgl. VwGH 16.11.1989, 89/16/0165 sowie Rummel in Rummel<sup>3</sup>, ABGB, § 897 Rz 5).

Genau dies trifft gegenständlich aber zu:

Laut vorgelegtem Anwartschaftsvertrag waren sowohl die erste Rate des Grundkostenanteils (Punkt IV. 3.a) als auch eine Anzahlung für die Baukosten (Punkt IV. 3.) ohne Rücksicht auf den Eintritt der im Anwartschaftsvertrag genannten Bedingung, nämlich die Zusicherung eines Darlehens durch das Land Oberösterreich, fällig.

Der Vertragspunkt XVI. steht darüber hinaus dem Inhalt des übrigen Vertrages, insbesondere Punkt V. 2., welcher ein Rücktrittsrecht des WEB für den Fall, dass das Land Oberösterreich bis zum 31. Dezember 2004 entweder kein Darlehen oder eines nicht im festgelegten Ausmaß gewähren sollte, entgegen.

Selbst dann, wenn das Land Oberösterreich ein Darlehen nicht gewährt hätte, hätte dies am Verpflichtungsgeschäft nichts geändert, sondern die Bw allenfalls berechtigt, im Sinne des Punktes V. 2. vom Vertrag zurückzutreten. Die Geltendmachung des vereinbarten Rücktrittsrechtes stellt sich - unter Berücksichtigung des gesamten Vertragsinhaltes - als auflösende Bedingung dar, deren Vereinbarung an der Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nichts zu ändern vermag.

Die Bw ist dieser ihr zur Gegenäußerung zur Kenntnis gebrachten Auffassung der Rechtsmittelbehörde nicht entgegen getreten.

Mit Abschluss des Anwartschaftsvertrages erwarb die Bw bereits einen obligatorischen Anspruch auf Übereignung einer Wohnung, welcher die Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 GrEStG auslöste.

Das Gesetz bindet die Grunderwerbsteuerpflicht bereits an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung und damit an das erste, im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis, nämlich an die Begründung des Übereignungsanspruches, also an das Verpflichtungsgeschäft, und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft (Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber in das Grundbuch).

Aber auch der Punkt VIII. „Übergabe und Übernahme des Vertragsgegenstandes“, wonach dem WEB die Wohneinheit nach Fertigstellung der vertraglichen Leistungen und nach Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen, insbesondere der Zahlung der Raten bei jeweiliger Fälligkeit, übergeben werde, ist nicht als aufschiebende Bedingung im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG anzusehen, da die Kaufpreisentrichtung die Erfüllung des Rechtsgeschäftes betrifft und nicht das für die Entstehung der Grunderwerbsteuerpflicht maßgebliche Verpflichtungsgeschäft, somit das mit der Einigung über Kaufpreis und Kaufgegenstand zu Stande gekommene Rechtsgeschäft.

Im Berufungsfall handelt es sich daher um einen auflösend bedingten Erwerb, welcher, wie bereits dargestellt, die Wirksamkeit der Kaufvereinbarung und somit die Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld zum Zeitpunkt des Abschlusses des Anwartschaftsvertrages nicht hinderte. Unter Einbeziehung des gesamten Vertragstextes in die Auslegung war die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes von der Förderung des Bauvorhabens durch das Land Oberösterreich nicht abhängig.

Zu der vom Finanzamt ermittelten Gegenleistung ist Folgendes festzuhalten:

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist bei einem Kauf grundsätzlich der Kaufpreis, wobei sich dieser gegenständlich aus einer Barzahlung und einem übernommenen Darlehen zusammensetzt.

Nach § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Als besondere Umstände sind solche anzusehen, die vom Normalfall - gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen - erheblich abweichen. Solche besonderen Umstände liegen u.a. vor, wenn eine Forderung besonders niedrig verzinst wird.

Eine sehr niedrige Verzinsung kann daher, insbesondere dann, wenn es sich um langfristige Darlehen handelt, einen Umstand darstellen, der nach § 14 Abs. 1 BewG einen niedrigeren Wert (als den Nennwert) begründet.



Grundsätzlich ist der Kaufpreis mit dem Nennwert anzusetzen. Eine Abzinsung ist aber dann möglich, wenn ein Schuld übernommen wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 35 zu § 5).

Im vorliegenden Fall wurde, wie aus den Angaben des Werner R und des Vertragspunktes V. übereinstimmend hervorgeht, das Wohnbauförderungsdarlehen dem Bauträger zuerkannt und erst danach auf die einzelnen Wohnungseigentumseinheiten aufgeteilt bzw. von den jeweiligen Wohnungseigentumsbewerbern übernommen.

Auf Grund dieses Umstandes, der langen Laufzeit des Darlehens und der insgesamt niedrigen Verzinsung bestehen gegen die begehrte Abzinsung dieses Darlehens keine Bedenken.

Die Bewertung bzw. Abzinsung von Wohnbauförderungsdarlehen (vgl. Fellner, aaO, Rz. 77, Pkt. 6.4.2, zu § 19 ErbStG) erfolgt, obwohl diese Berechnungsmethode gesetzlich nicht festgelegt ist, in der Verwaltungspraxis aus Vereinfachungsgründen an Hand eines Schemas, bei welcher die Restlaufzeit den wesentlichen Parameter darstellt. Bis zu einer Restlaufzeit von 30 Jahren sind demnach 20 % des aushaftenden Restkapitals anzusetzen. Nur dann, wenn für den Einzelfall der Nachweis eines anderen Wertes errechnet wird, ist dieser heranzuziehen.

Die Grunderwerbsteuer ist daher wie folgt zu berichtigen:

Barzahlung	106.482,61 €
Übernommenes Landesdarlehen (abgezinst 20 %)	19.500,00 €
Gegenleistung	125.982,61 €
davon die Hälfte	62.991,31 €
davon Grunderwerbsteuer 3,5 %	<b>2.204,70 €</b>

Da die Fälligkeit der Grunderwerbsteuer unverändert blieb, war der Berufung teilweise stattzugeben.

Linz, am 28. Juli 2004