



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , inA, vertreten durch Dr. Walter Kossarz, 3500 Krems, Roseggerstraße 4, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. August 2007, ErfNr. xxx – Team 13, StNr. yyy betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 13. April 2007 wurde zwischen V als Verkäufer einerseits und Frau Bw. der Berufungswerberin (Bw.) als Käufer andererseits ein Kaufvertrag betreffend ein gefördertes Wohnungseigentumsobjekt, welches von der G-AG (kurz: G) errichtet wurde, abgeschlossen, welcher auszugsweise lautet:

*„I (1)....V hat am 10. Februar 2005 einen Anwartschaftsvertrag mit der G hinsichtlich Wohnung Nr. 3/2 in der Wohnhausanlage A VII B (Grundstück Nr. 489/63 Grundbuch 11029 A)....mit einer Wohnnutzfläche von ca. 73,02 m2....und einem Tiefgaragen – KFZ – Stellplatz abgeschlossen. V hat sich gegenüber der G verpflichtet, im Wege eine noch zu errichtenden Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages dieses Wohnungseigentumsobjekt ins Eigentum zu erwerben.*

*Für dieses Wohnungseigentumsobjekt wurde ein Fixpreis gemäß Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz vereinbart wie folgt:....Summe Fixpreis EUR 212.346,00.*

*(3) Die G hat die Wohnung Nr. 3/2 in der Wohnhausanlage „A VII B“ an V zur Benützung übergeben und wurde diese Wohnung von V bereits bewohnt und benützt.*

*II. Kaufvereinbarung*

*(1) V ....verkauft und übergibt alle ihm aufgrund des Anwartschaftsvertrages vom 10.2.2005 gegenüber der G zustehende Rechte und Pflichten und die Bw.....kauft und übernimmt alle diese Rechte und Pflichten zu dem im folgenden vereinbarten Kaufpreis....*

*(2) Als Kaufpreis wird ein Betrag von EUR 209.258,77 vereinbart.*

*Dieser Kaufpreis setzt sich wie folgt zusammen:*

<i>Barkaufpreis für Wohnung</i>	<i>EUR 23.000,00</i>
<i>Übernahme Darlehen Bausparkasse</i>	<i>EUR 161.088,65</i>
<i>Übernahme Darlehen Wohnbauförderung</i>	<i>EUR 25.270,12</i>
<i>Summe</i>	<i>EUR 209.258,77</i>

*Der Barkaufpreis von EUR 23.000,00 ist....zu bezahlen. Die Käuferin verpflichtet sich weiters, zusätzlich zu diesem Barkaufpreis die....noch aushaftenden Darlehen der Bausparkasse....und des Landes Niederösterreich....in die Eigenzahlung, Leistung und Verzinsung im Sinne einer Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB zu übernehmen und verpflichtet sie sich sohin, alle aus den diesen Darlehen zugrunde liegenden Schuldurkunden sich ergebenden Verpflichtungen anstelle des Verkäufers zu erfüllen und den Verkäufer im Falle dessen Inanspruchnahme aus diesen Darlehen schad- und klaglos zu halten.*

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde mit Bescheid vom 27. August 2007 für den Erwerbsvorgang die Grunderwerbsteuer mit € 7.324,06 vom Kaufpreis € 209.258,77 x 3,5% festgesetzt. Eine „Abzinsung des Förderungsdarlehens“ erfolgte nicht.

Die Berufung richtet sich gegen die „Nichtabzinsung des Wohnbauförderungsdarlehens“ für Zwecke der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Vorgebracht wird, dass der vorliegende Sachverhalt mit dem Sachverhalt, der dem Erkenntnis des VwGH vom 28.6. 2007, 2007/16/0028 zugrunde liegt, nicht vergleichbar sei. Im vorliegenden fall scheide die G bereits mit Abschluss des Anwartschaftsvertrages aus dem mit dem Land NÖ bestehendem Schuldverhältnis als Personalschuldner aus und bleibe nur bis zur Einverleibung des Eigentumsrechtes für den Käufer im Grundbuch formal Realschuldner.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Oktober 2007 als unbegründet abgewiesen:

*„Es wurde ein Gesamtkaufpreis von 209.258,77 € für den Erwerb der Liegenschaftsanteile vereinbart. Da keine Urkunde vorgelegt wurde, aus der hervorgeht, dass die G vom Land NÖ aus der Darlehensschuld entlassen wurde, liegt beim Erwerb des Veräußerers keine Darlehensübernahme vor und kann daher dieser auch kein Darlehen weitergeben. Es werden nur Zahlungen auf ein bestehendes Darlehen an die G geleistet.“*

Im Vorlageantrag wurde dagegen eingewendet, dass wesentliche Feststellungen, die für die rechtliche Beurteilung dieser Grunderwerbsteuersache erforderlich seien, von der Abgabenbehörde nicht getroffen worden seien. Beantragt wurde die Einvernahme des

zuständigen Sachbearbeiters des Amtes der NÖ Landesregierung und des Vorstandsdirektors der G , C, dass der Darlehensnehmer der Wohnungseigentümer sei.

Mit Schreiben vom 5. Juni 2008 wurde von der Bw. an den Unabhängigen Finanzsenat ein Beweisantrag mit Antrag auf Ergänzung des Ermittlungsverfahrens gestellt. Beantragt wurde nochmals die Einvernahme des Vorstandsdirektors der G C und die Einholung einer schriftlichen Stellungnahme des Amtes der NÖ Landesregierung über die nach den Bestimmungen des Wohnungsförderungsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung und den darauf beruhenden Richtlinien zwingend vorgesehene Vorgangsweise bei der Veräußerung der nach den NÖ Wohnbauförderungsgesetzen geförderten Wohnungen.

Die Bw. beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt zur Ergänzung des Ermittlungsverfahrens. Darüber hinaus brachte sie noch folgendes vor:

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2007/16/0028 sei in Bezug auf die ergänzende Vertragsauslegung nicht nachvollziehbar, dass eine Darlehensübernahme vom Käufer nicht vereinbart worden sei, weil der Käufer monatliche Annuitäten an die Hausverwaltung leistet, obwohl in der Zusicherung lediglich halbjährliche Tilgungen vorgesehen seien. Demnach wäre nicht von einer privaten Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens auszugehen. Aufgabe des abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens sei es aber, Vermutungen durch Fakten solange zu erhärten, bis der Sachverhalt aufgrund schlüssiger Wertung dieser Fakten in freier Beweiswürdigung als erwiesen angesehen werden kann.

Entsprechend dem von der G gestellten Antrag wurde für dieses Bauvorhaben von der NÖ Landesregierung nach den Bestimmungen des NÖ Wohnungsförderungsgesetzes und den dazu ergangenen Richtlinien gefördert. Diese geförderten Wohnungen dürfen ausschließlich mit Zustimmung des Landes NÖ veräußert werden. Die Zustimmung des Landes NÖ wird nur dann erteilt, wenn der Erwerber in die gegenüber dem Land NÖ mit Schuldschein vom 15.6.2004 begründeten Zahlungsverpflichtungen gemäß § 1405 ABGB eintritt und in das ob der Liegenschaft pfandrechtlich besicherte Darlehen als Schuldner eintritt. Dieser Eintritt des Schuldners umfasst nicht nur die Übernahme der Zahlungsverpflichtungen sondern auch die Übernahme sämtlicher dem Darlehensnehmer zustehenden Gestaltungsrechte. Mit der Übernahme des Wohnbauförderungsdarlehens durch den Käufer erklärt das Land NÖ als Darlehensgeber ausdrücklich nicht nur die Entlassung des bisherigen Schuldners (G ) aus der Haftung für das pfandrechtlich gesicherte anteilige Wohnbauförderungsdarlehen, sondern stimmt auch dem Eintritt des Erwerbers in das Schuldverhältnis ausdrücklich zu. Durch die befreiende (privative) Schuldübernahme (Schuldeintritt) wird daher der alte Schuldner entlassen, der neue Schuldner tritt an seine Stelle.

Die Schuldübernahme stelle eine sonstige Leistung iS des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG dar. Die Tatsache, eine niedrigeren Zinssatzes sei ein besonderer Umstand iS des § 14 BewG.

**Über die Berufung wurde erwogen:**

**1. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2007, 2007/16/0028, mit welchem die Abzinsung von niedrig verzinslichen Schulden für Zwecke der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer verneint wurde**

Der Beschwerdeführer hat von einer Wohnbaugesellschaft Liegenschaftsanteile erworben, an denen Wohnungseigentum begründet werden sollte. Neben Pfandrechten für Banken war diese Liegenschaft mit einem Landesdarlehen, welches mit 0,5 % halbjährlich im Nachhinein zu verzinsen war, belastet. Der vereinbarte Kaufpreis stellte einen Fixpreis nach oben im Sinne des § 15a WGG dar und setzte sich aus den Grundkosten und den Baukosten zusammen. Auf Basis des Finanzierungsplanes laut Zusicherung gestaltete sich die Finanzierung aus den Eigenmitteln, den anteiligen Förderungsdarlehen und den anteiligen Hypothekendarlehen. Der Käufer erklärte die Finanzierung im Sinne des Finanzierungsplanes in Anspruch zu nehmen, die Eigenmittel aufzubringen, das anteiligen Hypothekendarlehen und das anteilige Förderungsdarlehen des Landes in Anspruch zu nehmen und zu übernehmen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem ähnlich gelagerten Fall wie folgt entschieden:

*„Die Abgabenbehörde erster Instanz sieht die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zusammengefasst darin, eine „Schuldübernahme“ liege in dem der Beschwerde zu Grunde liegenden Fall nicht vor, sondern es sei ein fester Kaufpreis vereinbart worden. Der Käufer trete zwar in die Bedingungen des Darlehensvertrages zwischen dem Land Wien und der Verkäuferin ein, Darlehensschuldnerin bleibe jedoch die Verkäuferin. Daran vermöge weder die vertragsgegenständliche Verpflichtung des Erwerbers, die von der Verkäuferin zu leistenden Annuitäten in gleicher Höhe zu ersetzen, noch die (künftige) Übernahme des auf der Liegenschaft für die Darlehensgeberin einverleibten Pfandrechtes etwas zu ändern. Gegen eine Darlehensübernahme spreche auch die Tatsache, dass der Käufer monatliche Annuitäten an die Hausverwaltung leiste, obwohl in der Zusicherung lediglich halbjährliche Tilgungen vorgesehen seien. Der Käufer leiste vielmehr Akontozahlungen an die Hausverwaltung, welche auch Annuitäten (Rückzahlungen auf Darlehen) enthielten. Dies deute auf eine „ratenweise“ Tilgung eines Kaufpreisannteiles hin. Werde aber ein mit einem bestimmten ziffernmäßigen Betrag festgesetzter, längerfristig in Raten zu tilgender Kaufpreis vereinbart, komme der Abzug von Zwischenzinsen nicht in Betracht. Die Anwendung des § 14 BewG setze voraus, dass der Käufer eine dem Verkäufer obliegende Schuld übernehme, den Verkäufer also von der Entrichtung befreie. Würde dies im gegenständlichen Fall zutreffen, so wäre Punkt IV.2. des Vertrages unverständlich. Dort werde nämlich vereinbart, dass bei Aufkündigung des Förderungsdarlehens infolge von Förderungsverstößen, wenn diese vom Käufer gesetzt würden, er die allfällige Rückzahlung selbst zu leisten habe und er in diesem Fall die Verkäuferin für diese Rückzahlungen völlig schad- und klaglos zu halten habe. Hätte der Käufer aber bereits die Darlehensschuld übernommen, würde ihn diese Rückzahlungsverpflichtung ohnedies treffen und erübrigte sich eine Schad- und Klagloshaltung der Verkäuferin. Zivilrechtlich sei der Verkäufer aus dem Titel des Kaufvertrages berechtigt, den vereinbarten Fixkaufpreis zu verlangen bzw. im Klagewege einzufordern. Daher sei auch die Gesamtgegenleistung laut Kaufvertrag – das seien der vereinbarte Fixpreis und die Nebenkosten, insbesondere die Vertragserrichtungs- und Notariatskosten des Vertrages – der Grunderwerbsteuer zu unterziehen. Der von der belangten Behörde vertretenen Rechtsansicht, zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaftsanteile käme der Veräußerin*

*zugute, dass sie als Teil des vereinbarten Kaufpreises durch die Schuldübernahme von dieser ihr gegenüber bestehenden Schuld befreit würde, könne sich die Abgabenbehörde erster Instanz daher nicht anschließen.*

*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 € 193.361,-- und für den KFZ-Abstellplatz € 14.248,--, 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.*

*Abgesehen davon vermögen die von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen die Annahme einer (privativen) Übernahme des Wohnbauförderungs-Darlehens nicht zu tragen, weshalb auch schon deshalb weiter gehende Überlegungen dahingestellt bleiben können.“*

## **2. Der Begriff der Gegenleistung bei der Grunderwerbsteuer**

Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Gemäß § 5 Abs. 2 Z. 1 GrEStG gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt. Gemäß § 5 Abs. 3 Z. 1 und 2 sind der Gegenleistung Leistungen hinzuzurechnen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten, sowie Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Das GrEStG definiert nicht, was Gegenleistung ist, sondern zählt in § 5 demonstrativ auf, was bei einzelnen Erwerbsvorgängen Gegenleistung sein kann (Kauf, Tausch, Leistung an Erfüllung Statt, Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren, Übernahme aufgrund eines Übernahmsanerbietens, Abtretung des Übereignungsanspruches und Enteignung). Aber nicht nur, was zwischen den Vertragsteilen vereinbart wird, sondern auch das, was darüber hinaus geleistet wird, ist Gegenleistung. Gegenleistung ist kein Terminus des ABGB.

Die dGrEStG 1919, 1940 und auch 1983 (Anm. *die zur Auslegung des GrEStG 1987 herangezogen werden können*) gehen von dem für das (deutsche) bürgerliche Recht maßgebenden Begriff der Gegenleistung aus. Gegenleistung iS des bürgerlichen Rechtes sind die Leistungen, die die eine Vertragspartei regelmäßig sowohl dem Umfang als auch der

Beschaffenheit nach völlig und gehörig zu bewirken hat, um von der anderen Vertragspartei Zug um Zug (§ 298 BGB), die ihr geschuldete Leistung verlangen zu können. Die Gegenleistung iS des bürgerlichen Rechtes (vgl. § 316 BGB) umfasst die eigentliche, vertragsmäßig vereinbarte Leistung, erstreckt sich aber auch auf den Betrag, um den sich die Schuld des Verpflichteten infolge von Umständen vergrößert hat, die er vertreten muss. In diesem Sinne mögen auch die Verpflichtungen zur Entrichtung von Verzugszinsen (§ 298 BGB), auf Ersatz des Verzugsschadens (§ 286 BGB) oder von sonstigem Schaden (§ 274 BGB) als Gegenleistung iS des bürgerlichen Rechts angesehen werden.

Letzteres wurde aber nicht in das Grunderwerbsteuerrecht übernommen (Boruttau-Egly-Sigloch, dKommentar zum GrEStG, zu § 9, TZ 12-14).

Mit dem Begriff des Kaufpreises befasste sich die Entscheidung des FG Münster vom 24.01.2008, 8 K 4674/04 GrE: Der Kaufpreis ist in Übereinstimmung mit dem Bürgerlichen Recht (§ 433 Abs. 2 BGB) das Entgelt für den Kaufgegenstand "Grundstück". Der Kaufpreis muss grundsätzlich in Geld bestehen. Was im Einzelfall Kaufpreis ist, ergibt sich jeweils aus dem Kaufvertrag. Bei der Pflicht zur Kaufpreiszahlung handelt es sich um die im Gegenseitigkeitsverhältnis zur Verpflichtung des Verkäufers stehende Hauptpflicht des Käufers. Zum Kaufpreis gehört alles, was der Käufer vereinbarungsgemäß an den Verkäufer leisten muss, um den Kaufgegenstand zu erhalten. Auf die Bezeichnung durch die Parteien kommt es insoweit nicht an. Hat der Erwerber neben dem eigentlichen Kaufpreis weitere nicht unmittelbar auf Zahlung von Geld gerichtete Leistungen zu erbringen (z. B. Forderungsverzicht oder Eintritt in einen gegenseitigen Vertrag), so können diese als "sonstige Leistungen" im Sinne von § 9 Abs. 1 Nr. 1 Bestandteil der Gegenleistung sein (Sack in Boruttau, GrESt-Kommentar, 16. Auflage, § 9 Rdn. 206, m. w. N.).

([http://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/muenster/j2008/8\\_K\\_4674\\_04\\_GrEurteil20080124.html](http://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/muenster/j2008/8_K_4674_04_GrEurteil20080124.html))

Der Gegenleistungsbegriff des § 5 Abs.1 Z. 1 GrEStG deckt sich in etwa mit dem Kaufpreisbegriff der §§ 1053 ff ABGB. Demnach muss der Kaufpreis bestimmbar sein, er kann aus einem nominellen Kaufpreis und zusätzlich aus übernommenen Leistungen des Käufers bestehen (Schwimann, ABGB, Praxiskommentar<sup>3</sup>, Bd. 6 §§ 1293-1502 ABGB (2006), zu § 1055 ABGB, Rz 1 und 5.)

Zivilrechtlich gibt das Verpflichtungsgeschäft darüber Auskunft, welche Leistungen – im Sinne einer Hauptleistungspflicht – in Zukunft von den Vertragsparteien erbracht werden sollen, hier findet die Einigung über Ware und Preis statt. Das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, ist nichts anderes als das Verpflichtungsgeschäft (VwGH 23.1.1976, 731/74).

§ 304 ABGB lautet: Der bestimmte Wert einer Sache heißt ihr Preis. Gemäß §§ 1053 ff ABGB wird durch den Kaufvertrag eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem anderen überlassen. Der Kaufpreis muss in barem Gelde bestehen und muss bestimmt sein.

Als Preis bezeichnet das Gesetz gelegentlich den Wert einer Sache. In ihm drückt sich der Grad ihrer Brauchbarkeit, ihres Nutzens aus. In anderem Zusammenhang ist Preis jedes Entgelt. Zumeist ist jedoch dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechend der für die Überlassung einer Sache gebührende Gegenwert in Geld gemeint (Rummel, Kommentar zum ABGB, Bd I<sup>2</sup>, 336f). Preis ist somit der in Geld ausgedrückte Tauschwert der Ware (Klang in Klang, Kommentar zum ABGB II<sup>2</sup>, 45ff.).

Wird im Verpflichtungsgeschäft eine Schuldübernahme als Teil des Preises vereinbart, so ist damit die Leistung beziffert, die der Erwerber (Schuldner des Rechtsgeschäftes) in Zukunft erbringen soll. Denn zur Gegenleistung zählen auch Leistungen an Dritte, zu denen sich der Erwerber gegenüber dem Veräußerer verpflichtet.

Im vorliegenden Fall geht es um § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG, wonach Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist. Unstrittig ist, dass die vom Käufer übernommenen Schulden zur Gegenleistung gehören, strittig ist die Bewertung der übernommenen Schulden im Rahmen der Gegenleistung.

### **3. Details zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2007, 2007/16/0028**

#### **3.1. „Als Gegenleistung ist der nominale Kaufpreis maßgebend“ und Näheres zum Verweis auf Fellner, Grunderwerbsteuer, Rz 37**

*„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)“.*

Gemäß §§ 1053 ff ABGB wird durch den Kaufvertrag eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem anderen überlassen. Der Kaufpreis muss in barem Gelde bestehen. Nach Mayer-Maly in Klang, Kommentar zum ABGB<sup>2</sup>, IV/2, 235, 236 dient der Abgrenzung von Kauf und Tausch....dass der Kaufpreis in barem Gelde bestehen muss. Dieses Prinzip wurde aber nie in Ablehnung des Kreditkaufs verstanden. Vielmehr kommt es allein darauf an, ob die



Vereinbarung der Kontrahenten auf Bargeld lautet....das Bargeldprinzip stellt für den Kaufpreis eine Anforderung an den Vereinbarungsinhalt dar. Ebenso Schwimann, ABGB, Praxiskommentar<sup>3</sup>, zu § 1055, Rz 1, wonach dem in den §§ 1054, 1055 ausgedrückten Bargeldprinzip es nicht zuwiderläuft und der Charakter des Kaufvertrages nicht verloren geht, wenn der versprochene Geldbetrag nicht in bar, sondern im Wege des bargeldlosen Zahlungsverkehrs dem Gläubigerkonto gutgeschrieben wird oder sonst Sachen als Leistung an Zahlungs statt iSd § 1414 gegeben werden. Ein Ausfluss des Bargeldgebots ist das Nennwertprinzip. Dieses besagt, dass der Käufer den versprochenen Geldbetrag unabhängig davon zu leisten hat, ob der Preis – bezogen auf den Vertragsschließungszeitpunkt – seinen inneren Wert im Verhältnis zu den inländischen Sachgüterpreisen (Kaufkraft) oder äußeren Wert im Verhältnis zu ausländischen Geldsorten (Währungsparität) geändert hat....Dem Verkäufer kommt somit trotz inflationistischer Geldentwicklung kein Aufwertungsanspruch bei Kaufpreiskreditierung zu (Schwimann, ABGB, Praxiskommentar<sup>3</sup>, zu § 1055, Rz 5).

Nach dem bürgerlichen Recht kann daher bei einem Kaufvertrag eine Schuld in Anrechnung oder ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen werden. Wird eine Schuld in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen, bildet die genannte, das wird idR die nominale Kaufsumme sein, den Kaufpreis gemäß §§ 1053ff ABGB. Wird eine Schuld ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen, ist nach dem ABGB der Kaufpreis noch immer bestimmt, zumindest aber bestimmbar. Den Kaufpreis iSd §§ 1053ff ABGB bildet die betragsmäßig genannte Kaufsumme und die übernommene Schuld.

Dem folgt insoweit auch das Grunderwerbsteuergesetz (Fellner, Kommentar, Grunderwerbsteuer, zu § 5 Rz 58). Der Verwaltungsgerichtshof traf seine Aussage zu dieser Frage aber nicht zur Grunderwerbsteuer, sondern zu den Rechtsgeschäftsgebühren, und zwar zum Hoffnungskauf gemäß § 33 TP 17 GebG:

*„Auch der Auffassung der Bf., nur der festbetragsvereinbarte Kaufpreis sei im Gegensatz zu dem im Grunderwerbsteuergesetz verwendeten Begriff der „Gegenleistung“ „Kaufpreis“ im Sinne des Gebührengesetzes, kann nicht gefolgt werden. Unter „Kaufpreis“ ist – iSd Begriffsbestimmung des Kaufvertrages in § 1053 ABGB erster Satz bzw. der Anordnung des § 1054 ABGB zweiter Satz – die bestimmte (bzw. „nicht unbestimmte“, d.h. wenigstens bestimmbare) Summe Geldes zu verstehen, die der Käufer dem Verkäufer für die Überlassung des Kaufgegenstandes vereinbarungsgemäß zuzuwenden hat. Auf welche Weise die Zuwendung des Kaufpreises in das Vermögen des Verkäufers zu erfolgen hat, bleibt der Willenseinigung der Vertragsteile vorbehalten. Wenn die Vertragsteile eines Kaufvertrages die Übernahme bzw. Befreiung von Verbindlichkeiten, die eine Entlastung (= Vermehrung) des Vermögens des Verkäufers bewirkt, durch den Käufer ohne Anrechnung auf ein festbetragsbestimmtes Entgelt vereinbaren, ist der auf die übernommenen Schulden entfallende Betrag gebührenrechtlich als Teil des Kaufpreises anzusehen und bei der Bemessung der Gebühr dem festbetragsvereinbarten Entgelt hinzuzurechnen....Auch in dem – einen Leibrentenvertrag betreffenden – Erkenntnis vom 7. Oktober 1985, Slg. 6036/F, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die durch Erfüllungsübernahme bzw.*

*Befreiungsverpflichtung betroffenen Schulden des Übergebers neben dem festbetragsvereinbarten Entgelt zur Hauptleistung gehören.“*

Laut Fellner, Kommentar Grunderwerbsteuer, unter Rz 66 zu § 5 GrEStG sind auch Leistungen an Dritte übernommene Leistungen iS des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG, die dem Veräußerer – sei es auf Grund des Gesetzes, sei es auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung – obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen (Ständige Rechtsprechung zB VwGH 5.11.1952....9.8.2001, 98/16/0319, und vom 23.1.2003, 2001/16/0353 und 2001/16/0533).

Aus Literatur und Judikatur ergibt sich folgendes: Die Gegenleistung bei einem Kaufvertrag gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist daher identisch mit dem Kaufpreis gemäß §§ 1053 ff ABGB. Der Wortlaut des Grunderwerbsteuergesetzes umschreibt diesen Kaufpreis gemäß §§ 1053 ff ABGB, dass er aus dem nominellen Kaufpreis im Sinne des festbetragsbestimmten Entgelts und den vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen, sowie in den vom Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen bestehen kann.

Der Verwaltungsgerichtshof bezieht sich im Erkenntnis 2007/16/0028 vom 28.6.2007 auf Fellner, Kommentar Grunderwerbsteuer, unter Rz. 37 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im Erkenntnis vom 30.8.1995, 94/16/0085 sprach der Verwaltungsgerichtshof bereits aus, dass als Gegenleistung der nominale Kaufpreis maßgebend ist. Im Falle der Veräußerung gegen einen festen Kaufpreis kommt eine Abzinsung gemäß § 14 Abs. 3 BewG nicht in Betracht (VwGH 28.9.1972, 2034/71). Nach § 14 Abs. 1 BewG ist der Kaufpreis mit seinem Nennwert anzusetzen (VwGH 7.5.1958, Slg. 1824/F).....Eine Bewertung des Kaufpreises ist gar nicht erforderlich, weil dieser mit dem vereinbarten Betrag bestimmt ist (VwGH 2.2.1967, 1884/66, 30.3.1967, 1734/66). Mit der Formulierung im § 4 Abs. 1 GrEStG, die Steuer sei vom „Wert“ der Gegenleistung zu berechnen, wird nur ausgedrückt, dass die Berechnung an die Gegenleistung, insofern sie einen (rechnerischen) Wert besitzt, anknüpft. Diese Vorschrift – „Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen“ – korrespondiert mit der ihr gegenüberstehenden Regelung – „Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen“ in § 10 Abs. 2 GrEStG 1955. Auf der anderen Seite wird auch im § 11 GrEStG 1955 der vom Begriff des „Wertes der Gegenleistung“ abgehobene Begriff bloßer „Gegenleistung“ nicht einheitlich verwendet; so ist in § 11 Abs. 1 Z. 3 GrEStG 1955 von einem dort näher bezeichneten „Wert“ die Rede. Ebenso vermag auch der „Kaufpreis“ gemäß § 11 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1955 bereits den Wert der Gegenleistung beim Kauf darzustellen, zumal weder im allgemeinen Sprachgebrauch noch in der Rechtssprache die Begriffsbestimmung „Wert des Kaufpreises“ üblich oder doch ohne weiteres verständlich wäre (VwGH 31.1.1985, 95/16/0286).

Der Verwaltungsgerichtshof zitiert teilweise aus seinem Erkenntnis vom 2.2.1967, Zl. 1884/66. Die Beschwerde ging in die Richtung, den nominellen Kaufpreis als Forderung zu bewerten, „dass die Kaufpreisforderung als Kapitalforderung ein Wirtschaftsgut darstelle, das der Bewertung zugänglich sei und auch bewertet werden müsse, weil ihre spätere Verwertungsmöglichkeit durch spätere Einlösung beschränkt sei“. „Bei Ermittlung der Gegenleistung für Zwecke der Grunderwerbsteuer“ so der Verwaltungsgerichtshof „kommt die Abzinsung eines in Teilzahlungen abzustattenden Kaufpreises (Kaufpreisrestes) nicht in Betracht. § 14 BewG bezieht sich nur auf die Bewertung von Forderungen und von Schulden. Eine Anwendung dieser Rechtsvorschrift wäre im Streitfalle nur dann möglich gewesen, wenn Gegenstand der Gegenleistung im Sinne des § 11 Abs. 1 Z. 1 GrEStG (1955) eine Forderung oder die Übernahme einer bereits bestehenden Schuld gewesen wäre. Dies träfe aber nur dann zu, wenn die Käufer für den Erwerb der Liegenschaft eine (schon bestehende) Forderung sozusagen abtretungsweise hingegeben oder eine (schon bestehende) Schuld übernommen hätten, die dann der Bewertung im Sinne des § 14 BewG zugänglich gewesen wäre. Dass hier von einer Forderung die Rede sein kann, ist doch ausschließlich darauf zurückzuführen, dass die Käufer im Streitfall den ganzen Kaufpreis nicht sofort bezahlten, sondern für dessen Abstattung eine Stundung erhielten, dass also eine Forderung erst als sekundäre Folge der Vertragsabreden entstand. Da zufolge § 11 Abs. 1 Z.1 GrEStG bei einem Kauf der Kaufpreis Gegenleistung ist, bildet dieser Kaufpreis (im Sinne des § 10 BewG mit seinem Nennwert) schlechthin und nicht etwa die Summe der abgezinsten Werte aller nach den Vertragsbestimmungen zu leistenden Teilzahlungen die Bemessungsgrundlage. Denn eine Bewertung war, weil dieser Kaufpreis ein zahlenmäßig eindeutig bestimmter Betrag war, nicht erforderlich, weil die mit S 500.000,-- vereinbarte Gegenleistung eben nicht mehr oder weniger als S 500.000,-- ausmachen konnte.“

Im Erkenntnis vom 30.3.1967, Zl. 1734/66 bringt der Verwaltungsgerichtshof seine Aussage auf den Punkt: „Nach § 11 Abs.1.Z.1 GrEStG stellt bei einem Kauf der Kaufpreis die Gegenleistung dar und dieser Kaufpreis hat, wenn er mit einer bestimmten Summe Geldes festgesetzt wird, als solcher die Bemessungsgrundlage zu bilden. Wegen der Bestimmtheit einer solchen Gegenleistung bleibt für eine weitere „Bewertung“ kein Raum. Die vereinbarte Gegenleistung kann nach dem Grunderwerbsteuergesetz 1955 zwecks Festsetzung der Abgabe nicht mit der Art der Abstattung dieser Gegenleistung in Zusammenhang gebracht werden, weil der Gesetzgeber einen solchen Zusammenhang nicht hergestellt hat.“

**3.2. „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“ und Näheres zum Verweis auf Fellner, Grunderwerbsteuer, Rz 69**

*„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).“*

Der Verwaltungsgerichtshof bezieht sich im Erkenntnis 2007/16/0028 vom 28.6.2007 auf eine weitere Stelle in Fellner, Kommentar Grunderwerbsteuer, unter Rz. 69 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. 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 Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG, wenn sie ohne Anrechnung auf den Kaufpreis erbracht wird. So bilden übernommene Darlehen als sonstige (zusätzliche) Leistung die Gegenleistung bzw. einen Teil derselben (vgl. VwGH 26.11.1981, 81/16/0031, 12.4.1984, 83/16/0083).

Wird laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.11.1985, 84/16/0093 eine Schuld ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen, so ist die Schuldübernahme dann eine sonstige Leistung (*und gehört zur Bemessungsgrundlage*) im Sinn des § 11 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1955 (=§ 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987), wenn sich der Käufer vertraglich verpflichtet hat, den Verkäufer bezüglich dieser Verbindlichkeiten schad- und klaglos zu halten. Gemäß § 11 Abs. 2 Z. 1 GrEStG (1955 =§ 5 Abs. 2 Z. 1 GrEStG 1987) gehören zur Gegenleistung auch Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

### **3.3. „Abgesehen davon vermögen die von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen die Annahme einer (privativen) Übernahme des Wohnbauförderungs-Darlehens nicht zu tragen, weshalb auch schon deshalb weiter gehende Überlegungen dahingestellt bleiben können.“**

Zur Frage, welche Art der Schuldübernahme vorliegen muss, dass sie in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen wird, hat sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.6.1990, 89/16/0101 (Fellner, Kommentar Grunderwerbsteuer, unter Rz. 69 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) auseinandergesetzt. Es ging darum, dass eine Liegenschaft gegen Gewährung von Aktien in eine Aktiengesellschaft eingebracht wurde. Die Aktiengesellschaft übernahm auch die Kreditverbindlichkeiten, für die die Liegenschaft verpfändet war:

*„Die Bf. behauptet, die Übernahme der Schuld sei nicht privativ (befreiend) gewesen und könne daher grundsätzlich nicht als Gegenleistung angesehen werden. Dieser Rechtsansicht vermag sich der Gerichtshof nicht anzuschließen....Die belangte Behörde konnte daher....zu dem Schluss kommen, dass eine privative Schuldübernahme erfolgt ist. Aber selbst wenn dies nicht zuträfe, wäre für die Bf. nichts gewonnen. Denn sie haftete nach dem Sacheinlagevertrag....für die Erfüllungsübernahme gemäß § 1404 ABGB. Dieser Erfüllungsübernahme kam sie nach, was sich im Vermögen (Anm. der Veräußerin)....zu ihren Gunsten auswirkte. Es lag somit eine vereinbarte und auch erfüllte zusätzliche Leistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z. 2 GrEStG 1987 vor, die als Gegenleistung anzusehen ist.“*

Wie ersichtlich, ging es in den Vorerkenntnissen nicht um die Bewertung der einzelnen Bestandteile der Gegenleistung, sondern darum, was alles zur Gegenleistung gehört. Eine Schuldübernahme, gleichgültig, ob sie befreiend, einen Schuldbeitritt oder eine Erfüllungsübernahme darstellt, gehört jedenfalls dann zur Gegenleistung gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987, wenn sie entweder in Anrechnung auf den festbetragsbestimmten Kaufpreis vereinbart wurde (dann sowieso) oder auch wenn sie ohne Anrechnung auf den Kaufpreis vereinbart wurde und sich diese Schuldübernahme im Vermögen des Veräußerers auswirkt.

Der Vollständigkeit halber ist dazu anzumerken, dass der Verwaltungsgerichtshof den Einbringungsvertrag als Tausch beurteilte und dementsprechend für die Frage der Gegenleistung § 5 Abs. 1 Z. 2 GrEStG heranzog. § 5 Abs. 1 Z. 2 GrEStG unterscheidet sich in Bezug auf den berufsgegenständlichen Fall, der gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG zu beurteilen ist, insoweit nicht, als er vorsieht, dass Gegenleistung beim Tausch die Tauschleistung einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung ist.

#### **4. Zur Schuldübernahme im bürgerlichen Recht**

Das Zivilrecht.online: <http://www.uibk.ac.at/zivilrecht/buch/kap14>, Zugriff vom 17.7.2008 zählt 3 Arten des Schuldnerwechsels auf:

- 1.) befreiende oder privative Schuldübernahme
- 2.) Kumulative Schuldübernahme, Schuldbeitritt
- 3.) Kumulative Schuldübernahme, Erfüllungsübernahme

und die Hypothekenübernahme

ad 1.) befreiende oder privative Schuldübernahme

§§ 1405, 1406 und 1407 ABGB. Den eigentlichen Schuldübernahmevertrag schließen Alt- und Neuschuldner. Darin wird vereinbart, dass der Neuschuldner an die Stelle des Altschuldners tritt. Das bedarf immer der Zustimmung des Gläubigers. Die Schuld bleibt aber dieselbe (§ 1407 ABGB). Daher stehen alle Einwendungen gegen seinen Gläubiger auch dem Übernehmer (Neuschuldner) zu. Aber: Bürgen und Pfänder haften nicht mehr für den Übernehmer (§ 1407 Abs. 2 ABGB). Der Vertrag, mit dem ein Miteigentümer dem Käufer

seines Eigentumsanteils seine Verpflichtungen gegenüber den anderen Miteigentümer überbindet, ist eine Schuldübernahme, nicht ein Vertrag zugunsten Dritter (RZ 1960, 82).

#### Ad 2.) Kumulative Schuldübernahme, Schuldbeitritt

Der Schuldbeitritt wird in § 1406 Abs. 2 ABGB geregelt. Er „setzt den Übernehmer nicht an die Stelle, sondern an die Seite des Altschuldners, der (dadurch) nicht befreit wird (Gschnitzer). – Der Gläubiger gewinnt einen Schuldner dazu und erlangt dadurch erhöhte Sicherheit, weshalb er nicht zustimmen muss. Altschuldner und beitretender Schuldner haften solidarisch. Der Schuldbeitritt ist formfrei. Der Beitrittsvertrag erfolgt zwischen Altschuldner und beitretendem Schuldner oder durch Erklärung des beitretenden Schuldners an den Gläubiger. „Im Zweifel ist aber die dem Gläubiger erklärte [Schuld]Übernahme [eines Dritten] als Haftung neben dem bisherigen Schuldner, nicht an dessen Stelle zu verstehen“; § 1406 Abs. 2 ABGB. Altschuldner und beitretender Neuschuldner (Dritter) haften im Zweifel solidarisch (§ 1357 ABGB) als „ungeteilte Mitschuldner“; SZ 11/196 (1929).

#### Ad 3.) Kumulative Schuldübernahme, Erfüllungsübernahme

„Wer einem Schuldner verspricht, die Leistung an dessen Gläubiger zu bewirken [EÜ], haftet dem Schuldner dafür, dass der Gläubiger ihn nicht in Anspruch nehme. Dem Gläubiger erwächst daraus unmittelbar kein Recht“; § 1409 ABGB.

Der Erfüllungsübernehmer verpflichtet sich dem Schuldner gegenüber für ihn zu erfüllen. Der Schuldner wird nicht (von seiner Schuld) befreit. Die EÜ wirkt nur im Innenverhältnis zwischen Schuldner und Übernehmer. Der Übernehmer wird nicht Schuldner des Gläubigers, Der Gläubiger kann deshalb auch nicht auf den Übernehmer greifen, da dieser ihm ja nichts schuldet. Schuldner kann von EÜ nur Leistung an Gläubiger fordern, nicht an sich selbst! Übliche Formulierung in den Verträgen: „Der Übernehmer verpflichtet sich, den Schuldner klag- und schadlos zu halten.“

Dementsprechend auch Schwimann, ABGB, Praxiskommentar<sup>3</sup>, Bd. 6 §§ 1293-1502 ABGB (2006), Rz 3 und Rz 9:

Ob Erfüllungsübernahme oder Schuldbeitritt durch Schuldnervertrag vorliegt, ist Auslegungsfrage. Möglich ist allerdings, dass der Erfüllungsübernehmer von vornherein auch selbst für die Schuld haftet, wie etwa im Fall von Solidarverpflichtungen: hier liegt eine interne Schuldnervereinbarung über die Lastentragung vor. Gebräuchlich ist die Formel einer „Schad- und Klagloshaltung“ des Schuldners. Das Schuldverhältnis muss zumindest dem Grunde nach feststehen, es kann sich aber auch um ein Zukünftiges handeln, bei dem die Höhe der Gläubigerforderung noch nicht festgelegt ist. Ebenso kann das Schuldverhältnis bedingt oder befristet sein.

Einzelfälle: Erfüllungsübernahme liegt vor....bei Übernahme einer Hypothek unter Anrechnung auf den Kaufpreis oder bei Übernahme der Verpflichtungen einer Bauvereinigung durch den Erwerber. Der OGH hat auch eine Vereinbarung, wonach der Käufer einer Liegenschaft eine hypothekarisch gesicherte Verbindlichkeit in seine eigene Zahlungs- und Verzinsungspflicht übernimmt und sich verpflichtet, den Verkäufer diesbezüglich klag- und schadlos zu halten, (ausschließlich) als Erfüllungsübernahme qualifiziert (FN 59: ÖBA 1988, 1235 (krit. P. Bydlinski); vgl. auch den Fall ÖBA 1992, 743 (Apathy). (nahe liegt indess Vereinbarung einer privaten Schuldübernahme bzw. – für den Fall dass der Gläubiger nicht zustimmt – eines Schuldbeitritts).

**5. Das mit ergänzendem Schriftsatz eingebrachte Vorbringen der Bw. hat im Wesentlichen zum Inhalt, dass sich die vom Käufer des Wohnungseigentumsobjektes zu erbringende Gegenleistung aus den Eigenmitteln und der Übernahme der pfandrechtlich sichergestellten Darlehen zusammensetze, die Schuldübernahme eine befreiende sei und ein Unterschied zwischen Gegenleistung und nominalem Kaufpreis sei.**

Aus diesem Kaufvertrag geht hervor, dass ein festbetragsbestimmter Kaufpreis vereinbart wurde. Das Wohnbauförderungsdarlehen wurde in Anrechnung auf den Gesamtkaufpreis übernommen. Ein nomineller Kaufpreis, auch wenn in Anrechnung darauf niedrigverzinsliche Darlehen übernommen werden, ist nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht abzuzinsen. Dabei ist es gleichgültig, ob der Käufer das Darlehen privat, im Schuldbeitritt oder als Erfüllungsübernahme übernommen hat.

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2007, 2007/16/0028 ging es jedenfalls nicht darum, dass ein geringverzinsliches Darlehen nur deshalb abzuzinsen ist, weil es vom Erwerber der Liegenschaft privat übernommen wurde. Eine derartige Aussage ist auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu entnehmen, auf die über Fellner verwiesen wurde.

Von Parteien beantragte Beweise sind gemäß § 183 Abs. 3 BAO aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist u.a. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind (vgl. VwGH 2.3.1993, 92/14/0182). Dies trifft auf die Beweisangebote der Bw. aus folgenden Gründen zu:

Von der Einvernahme des Vorstandsdirektors der G, Herrn C sowie die Einholung einer schriftlichen Stellungnahme des Amtes der NÖ Landesregierung über die nach den Bestimmungen des Wohnbauförderungsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung und den darauf beruhenden Richtlinien zwingend vorgesehene Vorgangsweise bei der Veräußerung der nach den NÖ Wohnbauförderungsgesetzen geförderten Wohnungen wird Abstand genommen, weil die durch die Einvernahme, sowie die Einholung der Stellungnahme unter Beweis

stehende Tatsachen, dass die Käufer das Wohnbauförderungsdarlehen privativ übernommen hätten, einerseits als glaubhaft anerkannt werden, und andererseits dieser Tatsache für die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung keine entscheidende Relevanz zukommt.

## 6. Zusammenfassung

Zur Frage, was Wert der Gegenleistung ist, kann aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2007, 2007/16/0028 unter Berücksichtigung der dort genannten Materialien folgendes entnommen werden:

Bemessungsgrundlage ist der Wert der Gegenleistung. Gegenleistung ist nach § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 bei einem Kauf der Kaufpreis im Sinn eines festbetragsbestimmten 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 nomineller Kaufpreis der Wert der Gegenleistung. Verpflichtet sich der Erwerber eines Grundstückes, 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 nominellen Kaufpreis übernimmt.

Übernimmt der Käufer eine Schuld des Verkäufers ohne Anrechnung auf den Kaufpreis, ist der Käufer gegenüber dem Verkäufer verpflichtet, den nominellen Kaufpreis zu entrichten und zusätzlich die Schuld zu übernehmen. Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist der Kaufpreis und die übernommene Schuld als „sonstige Leistung, die vom Käufer übernommen wurde“. Wert der Gegenleistung ist der nominelle Kaufpreis und die nach dem Bewertungsgesetz zu bewertende Schuld.

Wird eine Schuld ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen, bildet die Schuld als „sonstige Leistung“ gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG neben dem festbetragsbestimmten Kaufpreis die Gegenleistung.

Hiebei ist es gleichgültig, ob der Käufer die Schuld des Verkäufers als befreiende Schuldübernahme (der Gläubiger kann nur mehr den Käufer heranziehen), unter Schuldbeitritt (der Gläubiger kann sowohl den Verkäufer als auch den Käufer heranziehen) oder als Erfüllungsübernahme (der Gläubiger zieht den Verkäufer zur Bezahlung der Schuld heran, der Käufer hat sich gegenüber dem Verkäufer aber verpflichtet, ihn in diesem Fall schad- und klaglos zu halten), bzw. Hypothekenübernahme gemäß § 1408 ABGB übernimmt. Dies deshalb, weil das rechtserhebliche Merkmal einer übernommenen „sonstigen Leistung“ darin liegt, dass eine dem Verkäufer obliegende Verpflichtung aufgrund einer Vereinbarung letztlich vom



Käufer getragen wird und dieses Merkmal liegt in allen diesen genannten Fällen (befreiende Schuldübernahme, Schuldbeitritt, Erfüllungsübernahme, Hypothekenübernahme) vor.

Übernimmt der Käufer eine Schuld des Verkäufers in Anrechnung auf den nominellen Kaufpreis, ist der Käufer gegenüber dem Verkäufer verpflichtet, den nominellen 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 Z. 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.

Auch in diesem Fall ist es für Zwecke der Grunderwerbsteuer gleichgültig, ob der Käufer - in Anrechnung auf den Kaufpreis – die Schuld des Verkäufers als befreiende Schuldübernahme, unter Schuldbeitritt oder als Erfüllungsübernahme bzw. Hypothekenübernahme gemäß § 1408 ABGB übernimmt.

Im gegenständlichen Kaufvertrag wurde durch Verweis auf die entsprechende Spalte der unter Punkt V. enthaltenen Tabelle, die einen integrierenden Bestandteil des Kaufvertrages bildet, ein festbetragsbestimmter Kaufpreis zwischen den Vertragsparteien vereinbart. Im Kaufvertrag ist aufgeschlüsselt, wie sich dieser nominelle Kaufpreis aus Barzahlung und der Übernahme von Schulden durch den Käufer zusammensetzt. Da die Schulden in Anrechnung auf den festbetragsbestimmten Kaufpreis übernommen wurden, bildet der nominelle Kaufpreis den Wert der Gegenleistung und ist mit dem im Vertrag genannten Betrag Bemessungsgrundlage. Die Schuld, die der Käufer übernimmt, kann somit nicht aus dem festbetragsbestimmten Kaufpreis herausgeschält und eigens bewertet, das heißt hier abgezinst, werden, da ein Nennbetrag vereinbart wurde und es nicht darauf ankommt, wie derselbe abgestattet wird.

Wird ein festbetragsbestimmter Kaufpreis zwischen den Vertragsteilen für den Erwerb einer Liegenschaft (-anteiles) vereinbart, so bildet dieser in seinem Nennbetrag auch dann die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer, wenn der Käufer in Anrechnung auf diesen nominellen Kaufpreis eine Schuld übernimmt. Es kommt nicht darauf an, ob sich der Käufer verpflichtete, die Schuld in Anrechnung auf den Kaufpreis durch befreiende Schuldübernahme, Schuldbeitritt oder Erfüllungsübernahme, bzw. Hypothekenübernahme zu übernehmen.

Übernimmt der Käufer eine Schuld in Anrechnung auf den Kaufpreis, findet daher eine Bewertung der Schuld gemäß § 14 Abs. 3 BewG bzw. § 14 Abs. 1 BewG (Satzteil: „besondere Umstände begründen einen geringeren Wert“), eine Abzinsung, nicht statt.

Aus all diesen Gründen war die Berufung abzuweisen.

Wien, am 5. September 2008