

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Notar, vom 21. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 31. Juli 2004, StNr. 082/9835, ErfNr. 203.402/2003, betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 4.7.2003 hat die Bw gemeinsam mit Miterwerber von Verkäufern

- a) Liegenschaft-A
 - b) Liegenschaf-B
 - c) Liegenschaft-C
- erworben.

Als Kaufpreis wurde ein Betrag in Höhe von € 139.018,12 vereinbart. Die Berichtigung dieses Kaufpreises sollte in der Weise erfolgen, dass die Erwerber die pfandrechtlich sichergestellten Forderungen

a) der Raiffeisen Bausparkasse Gesellschaft mbH aushaftend mit	€ 61.681,74
b) des Landes Salzburg aushaftend mit: Direktdarlehen	€ 47.964,07
	Annuitätenzuschuss € 29.372,31

in ihre Zahlungsverpflichtung übernahmen.

Mit Bescheid vom 31.7.2003, StNr. 082/9835, ErfNr. 203.402/2003, setzte die Abgabenbehörde I. Instanz die Grunderwerbsteuer vom anteiligen Kaufpreis fest.

In der Berufung vom 21.8.2003 beantragte die Bw unter Hinweis auf den Erlass des BMF vom 4.10.1996, GZ. 10 101/4-IV/10/96, die Bewertung der Gegenleistung gemäß § 14 Abs. 3 BewG. Danach wäre der aushaftende Betrag des Bausparkassendarlehens mit dem Nennwert, die aushaftenden Forderungen des Landes Salzburg aber mit einem abweichenden Wert und zwar das Direktdarlehen mit einem abgezinsten Betrag und der Annuitätenzuschuss mit 0,00 anzusetzen gewesen.

Mit Berufungvorentscheidung vom 15.7.2004 wies die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufung als unbegründet ab und führte unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH (20.3.1967, 1734/66, 30.8.1995, 94/16/0085) aus, dass ein Kaufpreis von € 139.018,12 vertraglich vereinbart worden sei, dabei seien die Zahlungsmodalitäten unerheblich.

Im Vorlageantrag vom 20.7.2004 führte die Bw aus, dass es sich bei den übernommenen Forderungen des Landes Salzburg um langfristige und niedrig verzinsten Forderungen handle, die gemäß § 14 Abs. 3 BewG abzuzinsen wären.

Aufgrund des Vorhaltes vom 12.7.2006 wurden die Unterlagen über die den Verkäufern gegebene Förderungszusicherung des Landes Salzburg vom 16.10.1995 sowie die Schuld- und Pfandbestellungsurkunde vom 16.10.1995 betreffend das Förderungsdarlehen in Höhe von S 660.000,00 und den kreditierten Annuitätenzuschuss im Höchstbetrag S 1.553.175,00 vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GreStG) ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GreStG ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen.

Nach übereinstimmender herrschender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 5f; mit umfangreichen Judikaturhinweisen) ist unter einer Gegenleistung jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu entrichten ist. In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat. Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den

Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes erhält.

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich - wie im Fall des GrEStG 1987 - nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben (die Grunderwerbsteuer war und ist eine gemeinschaftliche Bundesabgabe) sowie für ...

Im Grunde des § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen, die nicht im § 13 bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Nach § 14 Abs. 3 leg. cit. 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.

Zunächst ist festzuhalten, dass bei Forderungen und Schulden die Bewertung mit dem Nennwert die Regel ist, von der nur in Ausnahmefällen - nämlich wenn besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen - eine Abweichung zulässig ist. Als "besondere Umstände" sind solche anzusehen, die vom Normalfall – gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen - erheblich abweichen.

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 eine Schuld übernommen wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 35 zu § 5).

Für eine vom Nominalen abweichende Bewertung ist die Kenntnis der folgenden Parameter erforderlich: Restlaufzeit, Ratenhöhe und Verzinsung.

Aus den vorgelegten Unterlagen sind die Bedingungen der Salzburger Wohnbauförderung ersichtlich:

1.) Förderungsdarlehen: unverzinslich; Ratenhöhe und Laufzeit sind vom Haushaltseinkommen abhängig.

2) Annuitätenzuschuss zum Hypothekardarlehen der Raiffeisen Bausparkasse Gesellschaft mbH (soferne die monatliche Rückzahlungsrate für das Hypothekardarlehen den zumutbaren Wohnungsaufwand übersteigt): unverzinslich; Zuschuss Höhe, Ratenhöhe und Laufzeit sind vom Haushaltseinkommen abhängig.

Dabei beträgt die Höhe des zumutbaren Wohnungsaufwandes höchstens 25 % des monatlichen Haushaltseinkommens. In Rahmen dieses Ausmaßes ist zuerst das Hypothekardarlehen, dann der Annuitätenzuschuss und zuletzt das Förderungsdarlehen zurückzuzahlen. Die Rückzahlung des Annuitätenzuschusses und des Förderungsdarlehens erfolgt nach jährlich neu festzusetzenden – vom Haushaltseinkommen abhängigen – Raten.

Die Bewertung bzw. Abzinsung von Wohnbauförderungsdarlehen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 32ff zu § 5) 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, während in den Vermögensteuerrichtlinien je nach den Förderungsbestimmungen die abgezinsten Werte abhängig von den verschiedenen Förderungen in Ländertabellen dargestellt wurden.

Für die genaue Ermittlung des Wertes unverzinslichen Kapitalforderungen sind unter anderem die Parameter, Jahrestilgung, letzte Jahrestilgung, Restlaufzeit erforderlich. Da diese Parameter ständig wechseln, ist eine genaue Ermittlung eines abgezinsten Wertes unmöglich.

Dies ist bereits für die Ermittlung eines Stichtagswertes (Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld = Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes) und aus der Sicht der Veräußerer unmöglich, da auch hier aufgrund der Einkommensverhältnisse der zumutbare Wohnungsaufwand jährlich neu ermittelt wird und so neu festgelegt wird, ob ein Annuitätenzuschuss gewährt wird oder wieviel vom angehäuften Annuitätenzuschuss oder vom Direktdarlehen zurückzuzahlen ist.

Die Bw hat sich in der Berufung ausdrücklich auf den Erlass des BMF vom 4.10.1996, GZ. 10 1001/4-IV/10/96, berufen und dessen Anwendung vorgeschlagen. Im Vorhalt vom 12.7.2006 wurden ihm die Ausführungen des Erlasses zur Salzburger Wohnbauförderung vorgehalten.

Darin ist ausgeführt:

"Abweichend von der grundsätzlichen Regelung für die Bewertung niedrig verzinslicher Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsdarlehen bestehen aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, bei jenen Darlehensverträgen, in denen Tilgungsbeträge in Abhängigkeit von personenbezogenen Elementen, wie des Einkommens vereinbart sind (z. B. Land Salzburg),

vom Nennwert am Stichtag auszugehen." (Vgl auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 44 zu § 5).

Da die rechnerische Ermittlung eines abgezinsten Wertes unmöglich ist, bestehen gegen die von der Verwaltung aus Vereinfachungsgründen geübte Praxis, wie sie in den Richtlinien zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer bzw. in dem zur Beantwortung von Zweifelsfragen ergangenen Erlass (SWK 1997, Seite 49) vorgeschlagen ist, keine Bedenken seitens des unabhängigen Finanzsenates.

Die übernommenen Schulden wurden daher zu Recht mit dem Nennwert in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einbezogen.

Salzburg, am 3. August 2006