



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 16. August 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Grunderwerbsteuer mit 3,5 v. H. von € 318.098,36, sohin im Betrag von € 11.133,44, festgesetzt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung des Finanzamtes zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 26. Juni 2006 hat A (= Berufungswerberin, Bw) von ihrer Schwester D deren 1/7el Miteigentumsanteil an der Liegenschaft EZ1 zum Kaufpreis von € 250.000 (Vertragspunkt IV.) erworben; die Bw war bereits 6/7el Miteigentümerin der Liegenschaft. An grundbücherlichen Lasten waren eingetragen: unter C-LNr. 2 ein Fruchtgenussrecht für E, geb. 22.11.1926; unter C-LNr. 4 ein Pfandrecht im Nominale S 600.000 für die S-Bank und unter C-LNr. 5 ein Pfandrecht für die B-Bank im Nominale S 1,101.600. Dazu wurde unter Vertragspunkt III. vereinbart: *"Es wird ausdrücklich festgehalten, dass sämtliche einverleibten Belastungen von der Käuferin übernommen werden. Die Verkäuferin erklärt ausdrücklich, dass keine sonstigen bücherlichen oder außerbücherlichen Belastungen bestehen"* und weiter (letzter Absatz): *"Die Käuferin verpflichtet sich, die Verkäuferin von sämtlichen Bürgschaftserklärungen im Zusammenhang mit deren 1/7-Anteil an der verkaufsgegenständlichen Liegenschaft, die sie gegenüber der Bank abgegeben hat, bei der*

Bank zu entbinden bzw. diese Belastungen auf sich selbst zu übertragen. Sollte eine solche Freistellung von der Bank nicht gewährt werden, verpflichtet sich die Käuferin aber jedenfalls, die Verkäuferin für alle ihr dadurch erwachsenen Zahlungsverpflichtungen schad- und klaglos zu halten". Die Übergabe erfolgt mit Vertragsunterfertigung.

Auf Ersuchen des Finanzamtes wurde mit Schreiben vom 1. August 2006 die Wohnnutzfläche des auf der Liegenschaft befindlichen Wohnhauses mit gesamt 870 m², dh. 1/7 = 124 m², sowie die Höhe der aushaftenden Darlehen, sämtliche bei der S-Bank, zum Stichtag 26. Juni 2006 wie folgt mitgeteilt:

KontoNr1 mit € 638,60;

KontoNr2 mit € 37.709,88;

KontoNr3 mit € 28.641,87.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 16. August 2006, StrNr, ausgehend von einer Gegenleistung von gesamt € 316.990,35 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 11.094,66 vorgeschrieben. Neben dem Kaufpreis € 250.000 wurden dabei die übernommenen Darlehen, aushaftend mit gesamt € 66.990,35, in die Bemessung einbezogen.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, der Grunderwerbsteuer unterliege ausschließlich der Kaufpreis, nicht aber die übernommenen Verbindlichkeiten. Der zum eingetragenen Pfandrecht C-LNr. 4 (Darlehen S 600.000, KontoNr1) bei Vertragserrichtung aushaftende Betrag von € 638,60 sei zwischenzeitig von der Bw getilgt und das Konto geschlossen worden. Diesbezüglich wurde der Schuldschein aus 1995 sowie eine "Löschungserklärung" der Bank vom 8. August 2006 vorgelegt. Die zwei weiteren Darlehenskontoen samt aushaftenden Beträgen seien in Zusammenhang mit den grundbücherlichen Belastungen irrtümlich genannt worden. Es handle sich dabei jedoch um nicht gesicherte Darlehen der Käuferin, wozu keine Mithaftung der Verkäuferin bestehe. Das zu C-LNr. 5 eingetragene Pfandrecht über S 1,101.600 betreffe ein Darlehen an die Bw und den Ehegatten R, wofür die Verkäuferin zwar mit ihrem 1/7-Anteil hafte, jedoch keinerlei Rückzahlungsverpflichtung bestehe. Zum Nachweis wurde die Schuld- und Pfandbestellungsurkunde vom 14. April 1998 über die Einräumung des Bauspardarlehens an die Ehegatten A und R vorgelegt. Im beigebrachten Schreiben der S-Bank vom 13. September 2006 wurde Folgendes bestätigt:

	Kreditnehmer	Kredithöhe
KontoNr1 Wohnhaussanierungsdarlehen	A und D	S 600.000 (komplett zurückgezahlt)
KontoNr2 Sparkassenfinanzierung, Umbauarbeiten	A und D	S 850.000 (Aushaftung per 13.9.06 € 37.283,07)

KontoNr3 Baukonto, Wohnungssanierung	A	€ 20.000 (Konto geschlossen, KontoNr4 Kredit über € 30.000)
---	---	---

Die Grunderwerbsteuer sei daher ausgehend vom Kaufpreis lediglich im Betrag von € 8.750 vorzuschreiben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. September 2006 wurde die Berufung abgewiesen und die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 11.594,15 festgesetzt. Die Gegenleistung ermittle sich mit € 331.261,53, di. der Kaufpreis + übernommene Verbindlichkeiten mit aushaftend € 18.641,53 (= 50 % des Darlehens KontoNr2) + übernommenes Fruchtgenussrecht mit kapitalisiert € 62.620.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde ergänzend eingewendet, laut Kaufvertrag, Punkt III., habe die Bw nur die einverleibten Belastungen übernommen und sich verpflichtet, die Verkäuferin von den Belastungen/Bürgschaftserklärungen in Zusammenhang mit deren 1/7-Anteil zu entbinden. Da zu C-LNr. 4 nunmehr die Löschungserklärung vorliege, verbleibe lediglich das unter C-LNr. 5 eingetragene Pfandrecht. Laut diesbezüglichem Schuldschein treffe die Verkäuferin keinerlei Rückahlungsverpflichtung. Das Darlehen KontoNr2 stehe – wie auch aus der beiliegenden Bestätigung der S-Bank hervorkomme - in keinem Zusammenhang mit den grundbücherlichen Belastungen, weshalb es bereits aus diesem Grund nicht dem Kaufpreis zugezählt werden könne. Wenn die Rückzahlungsverpflichtung, wie im Gegenstandsfalle, nur die Käuferin treffe, dagegen die Verkäuferin nur eine Realhaftung mit ihrem 1/7-Anteil, dann liege zufolge der VwGH-Judikatur keine weitere Gegenleistung vor.

In Beantwortung eines Vorhaltes des UFS wurde mit Schreiben vom 7. Feber 2007 der Kreditvertrag mit der S-Bank KontoNr2 über S 850.000 vom 28. Dezember 1995, lautend auf die Schuldner A und D, vorgelegt, worin unter Punkt 5. zunächst die Sicherstellung durch Einverleibung einer Hypothek auf EZ1 und anschließend dazu vereinbart wurde: *"Bis auf Weiteres werden wir unser Pfandrecht nicht im Grundbuch eintragen, sind aber hiezu jederzeit berechtigt. Es wird uns eine einverleibungsfähige Pfandurkunde hinterlegt und Sie bzw. der Liegenschaftseigentümer verpflichten sich, für die Dauer der Verpfändung die Liegenschaft weder zu veräußern noch zu verschenken, noch zu tauschen oder über den derzeitigen Stand hinaus zu belasten"*.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen,

soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

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

Gegenleistung beim Kauf ist gem. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird in § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt. Überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede nur denkbare – geldwerte entgeltliche – Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, einen Teil der Bemessungsgrundlage. Auch ist der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht im wirtschaftlichen Sinne zu verstehen, für deren Beurteilung es sohin nicht auf die äußere Form von Verträgen, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt ankommt bzw. die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden können.

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 empfängt und ist sohin die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rzn. 1 – 6 zu § 1 mit einer Vielzahl von Judikaturverweisen).

Gegenleistung beim Kauf ist sohin nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG jedenfalls zunächst der Kaufpreis. Des Weiteren gehört beim Kauf der Wert der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen zur Gegenleistung. Unter dem Begriff "sonstige Leistungen" sind alle nur erdenklichen Leistungen zu verstehen, die der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für den Erhalt der Liegenschaft aufwenden muss, da im Gesetz keine Einschränkung dieser sonstigen Leistungen enthalten ist.

Es zählen dazu alle Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Grundstück erwerben zu können und deren Erbringung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb steht (siehe *Fellner* aaO, Rz. 64 f. zu § 5 samt Judikatur). Zur Gegenleistung zählen demgemäß auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer – sei es aufgrund des Gesetzes, sei es aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung – obliegen, aber aufgrund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, die sich also im Vermögen des Veräußerers zu dessen Gunsten auswirken (vgl. VwGH 21.11.1985,

84/16/0093; 17.2.1994, 93/16/0115; 20.8.1998, 95/16/0334 u. a.).

Übernommene Darlehen bilden als sonstige (zusätzliche) Leistungen iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG die Gegenleistung bzw. einen Teil derselben (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/16/0101; *Fellner* aaO, Rz. 69 zu § 5). Dabei ist das zwischen den Vertragsteilen bestehende Innenverhältnis maßgeblich, das heißt, 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. VwGH 25.2.1993, 91/16/0031 u.v.a.). Daneben ist auch die Übernahme eines für eine dritte Person eingetragenen Nutzungsrechtes (zB Wohnrecht, Fruchtgenussrecht) iS obiger Bestimmung als "sonstige Leistung" zu qualifizieren.

Im Gegenstandsfalle blieb das grundbücherlich besicherte und laut Vertragspunkt III. ausdrücklich (arg. "sämtliche einverleibten Belastungen") übernommene Fruchtgenussrecht für "E" (C-LNr. 2), welches zu Recht (erstmalig in der Berufungsvorentscheidung) als sonstige Leistung und damit Teil der Gegenleistung qualifiziert wurde, dem Grunde und der Höhe nach unbestritten. Der Kapitalwert dieses Nutzungsrechtes wurde abgestellt auf den Umfang (1/7 der Wohnnutzfläche = 124 m²) und auf das Lebensalter der Berechtigten (geb. 1926) gem. § 16 Abs. 1 Bewertungsgesetz nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (Rentenbarwert) zutreffend im Betrag von **€ 62.620** ermittelt (Richtwert € 5,57 pro m² x 124 m² = mtl. € 690 x 12 x Barwertfaktor 7,562802 = € 62.620). Diesbezüglich wird klargestellt, dass vom UFS in seinem Vorhalt irrtümlich übersehen worden war, dass es sich bei diesem Wert bereits um die zutreffende Berechnung, abgestellt auf den 1/7-Anteil an der Liegenschaft, gehandelt hat und deshalb fälschlich in der dortigen Bemessungsdarstellung bloß (nochmals) 1/7 dieses Kapitalwertes in Ansatz gebracht wurde.

Hinsichtlich der Schuldübernahmen geht anhand der vorgelegten Urkunden (Schuldscheine etc., siehe eingangs) zunächst eindeutig hervor, dass die Darlehensaufnahme unter C-LNr. 5 über S 1,101.600 bei der Bausparkasse durch die Bw und ihren Ehegatten R als Schuldner erfolgt ist, sodass betr. die Verkäuferin D tatsächlich nur – wie in der Berufung eingewendet – eine Sachhaftung gegeben und damit keine grunderwerbsteuerpflichtige Schuldübernahme bzw. Gegenleistung vorgelegen war.

Demgegenüber steht hinsichtlich des unter C-LNr. 4 grundbücherlich besicherten Darlehens von S 600.000 fest, dass hier laut Schuldschein vom 11. Jänner 1996 auch die Verkäuferin Schuldnerin war. Der diesbezüglich aushaftende Saldo hat laut den eigenen Angaben im Schreiben vom 1. August 2006 zum Stichtag 26. Juni 2006 € 638,60 betragen, welcher sohin im Ausmaß von 1/7 = **€ 91,23** als Schuldübernahme (sonstige Leistung gem. § 5 GrEStG) der Gegenleistung hinzuzurechnen ist. Dass diese Verbindlichkeit zwischenzeitig, also

nachträglich, von der Bw getilgt wurde, wozu auch eine Löschungserklärung der Bank vorliegt, ist in diesem Zusammenhang rechtlich als irrelevant zu betrachten.

Im Besonderen in Streit gezogen ist der laut Bescheinigung der S-Bank bezeichnete Kredit unter KontoNr2 in Höhe von S 850.000, Kreditnehmer A und D, Zweck "Restfinanzierung Umbauarbeiten", zum maßgebenden Stichtag aushaftend mit € 37.709,88: Laut diesbezüglich nachgereichtem Kreditvertrag vom 28. Dezember 1995 war auch hier, wie eingangs dargelegt, eine hypothekarische Besicherung beabsichtigt, wozu vom Kreditgeber aber "bis auf Weiteres" unter Hinterlegung einer jederzeit einverleibungsfähigen Pfandurkunde verzichtet wurde. Laut Grundbuchsauszug erfolgte offenkundig keine Einverleibung dieses Pfandrechtes. Es trifft auch – wie eingewendet – zu, dass unter Vertragspunkt III. zunächst nur die Übernahme der einverleibten Belastungen durch die Bw ausdrücklich vereinbart worden war. Gleichzeitig wird aber dort vertraglich festgehalten, "die Verkäuferin erklärt ausdrücklich, dass keine sonstigen bürgerlichen oder **außerbürgerlichen** Belastungen bestehen", was ganz offensichtlich zu dieser im Betrag von € 37.709,88 ausstehenden Kreditschuld in eklatantem Widerspruch steht. Da sich die Bw unter Vertragspunkt III., letzter Absatz, des Weiteren verpflichtet, die Verkäuferin hinsichtlich aller gegenüber der Bank abgegebenen Erklärungen bzw. bestehenden Belastungen/Zahlungsverpflichtungen **schad- und klaglos** zu halten, liegt demzufolge nach dem Dafürhalten des UFS auch hinsichtlich dieser außerbürgerlichen Belastung eine vertraglich vereinbarte Schuldübernahme vor. Diese ist der Höhe nach – entgegen dem Ansatz von 50 % des aushaftenden Betrages durch das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung – richtigerweise mit $1/7 =$ **€ 5.387,13** bei der Steuerbemessung als Gegenleistung zu berücksichtigen.

Nach dem Obgesagten ermittelt sich die Gegenleistung und die Grunderwerbsteuer insgesamt wie folgt:

Kaufpreis	€ 250.000,00
sonstige Leistungen:	
Übernahme Darlehen	€ 5.478,36
Übernahme Fruchtgenuss	<u>€ 62.620,00</u>
Gegenleistung gesamt	€ 318.098,36
Grunderwerbsteuer 3,5 %	€ 11.133,44

Bei dieser Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. Februar 2007