



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, vom 4. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Oktober 2008, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO insofern abgeändert als die Grunderwerbsteuer

gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% von der Gegenleistung von € 169.439,20 mit **€ 5.930,372** festgesetzt wird.

Soweit durch diesen Bescheid ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

### Entscheidungsgründe

Am 6. Juni 2007 schloss die „S.genossenschaft m. b. H. (kurz „S“ genannt) als Verkäuferin mit Herrn JK - in der Folge Berufungswerber (kurz Bw.) genannt - als Käufer einen Kaufvertrag ab.

Vertragsgegenstand war das Grundstück X, samt dem von der „S“ darauf errichteten Reihenhaus mit der Orientierungsnummer ZZZZ, sowie 1/5 Anteil am Grundstück X..

Der Kaufvertrag enthält auszugsweise folgende Absprachen:

„III.

Der Kaufpreis beträgt € 3.096,88 (in Worten ..... ) und ist binnen 14 Tagen ab grundbuchsfähiger Fertigung dieses Kaufvertrages durch die Vertragsparteien auf ein Konto, welches die Verkäuferin schriftlich bekannt zu geben hat, zur Überweisung zu bringen.

IV.

1. a) Der Käufer nimmt zur Kenntnis, dass die Reihenhausanlage O, bestehend aus 7 Reihenhäusern, aus Mitteln der Wohnbauförderung des Landes im Rahmen des Wohnbauförderungsgesetzes 1991 finanziert wurde. Zu diesem Zweck wurde ein Darlehen seitens des Landes gewährt, das auf der gesamten Liegenschaft EZ sichergestellt ist, und zwar .....

Der auf das Kaufgegenständliche Reihenhaus mit der Orientierungsnummer ZZZZ, ..... entfallende Darlehensrest beträgt zum Stichtag 30.06.2007 gemäß außervertraglich vorgenommener Pfandauflösung, welche hiermit von dem Käufer genehmigt wird, voraussichtlich € 59.672,19 (in Worten: .....).

b) Der Käufer verpflichtet sich nunmehr im Wege einer befreienden Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB ohne Anrechnung auf den Kaufpreis zur weiteren Rückzahlung der vorgenannten Darlehensforderung sowie zur Einhaltung der in dem betreffenden Schulschein enthaltenen Vereinbarungen, Bedingungen und Termine, sodass die Verkäuferin im Falle einer Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten ist. Er tritt daher in den maßgeblichen Schulschein ein und verpflichtet sich zur ordnungsgemäßen Rückzahlung, wobei die Verkäuferin für etwaige diesbezügliche Verpflichtungen schad- und klaglos zu halten ist. Der Käufer nimmt zur Kenntnis, dass die vorgenannte befreiende Schuldübernahme der ausdrücklichen Zustimmung der Darlehensgeberin bedarf.

.....  
3. Festgehalten wird in diesem Zusammenhang weiters, dass der Käufer im Zug der Errichtung bzw. der erstmaligen Überlassung des gegenständlichen Reihenhauses einen Finanzierungsbeitrag (Grund- und Baukostenbeitrag) bezahlt hat, der aber unabhängig vom Kaufvertrag geleistet wurde und somit nicht als Gegenleistung anzusehen ist.

V.

1. Der Käufer nimmt weiters zur Kenntnis, dass dieser Vertrag in Hinblick auf das im vorigen Vertragspunkt bezeichnete Veräußerungsverbot rechtswirksam nur mit Zustimmung des Landes abgeschlossen werden kann. Als Zeichen der Zustimmung zu diesem Rechtsgeschäft wird dieser Kaufvertrag daher durch das Amt der Landesregierung für das Land mitgefertigt und erteilt dieses in Vertretung des Landes die ausdrückliche Einwilligung, dass ob dem Vertragsgegenstand das Eigentumsrecht im Sinne dieses Vertrages für den Käufer

grundbürgerlich einverleibt werden kann.

.....

## VIII.

*Die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes in den physischen Besitz und Genuß der Käufer ist bereits erfolgt. Die Käufer tragen daher bereits Gefahr und Zufall, Nutzen und Lasten des Kaufobjektes.*

....."

Mit Bescheid vom 13. Oktober 2008 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 62.768,98 in Höhe von € 2.196,91 fest.

Die Bemessungsgrundlage setzte sich jeweils zusammen aus dem Kaufpreis in Höhe von € 3.096,88 und dem aushaftenden Darlehen des Landes in Höhe von € 59.672,10.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Der Bw. wendete sich gegen die Einbeziehung des Wohnbauförderungsdarlehens im aushaftenden Betrag zur Gegenleistung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. November 2008 wies das Finanzamt die Berufung ab, weshalb die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz beantragten.

In der Folge führte der unabhängigen Finanzsenat Ermittlungen bezüglich des in Punkt IV. 3. des Kaufvertrages erwähnten Finanzierungsbeitrages durch und über Anfrage des unabhängigen Finanzsenates gab die „S“ bekannt, dass der im Zeitpunkt der Eigentumsbegründung noch nicht amortisierte Finanzierungsbeitrag € 106.670,13 betrug.

Weiters führte die Verkäuferin aus:

*„Finanzierungsbeiträge (Grund- und Baukostenbeiträge) dürfen auf Grund der Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes eingehoben werden, wobei die Behandlung dieser Beiträge in § 14 WGG (Berücksichtigung bei der Berechnung des Entgeltes) sowie in § 17 WGG (Ermittlung des Rückzahlungsbetrages bei Auflösung des Nutzungsverhältnisses und Räumung der Wohnung) geregelt ist.*

*Die Leistung des Finanzierungsbeitrages erfolgte jeweils bei Überlassung des Reihenhauses zur Nutzung und war auch Voraussetzung zur Übernahme des Reihenhauses in Nutzung die Leistung des jeweiligen Finanzierungsbeitrages, unabhängig davon und in keinem Zusammenhang damit stehend, ob und wenn ja wann das Reihenhaus in weiterer Folge in das Eigentum übernommen wird oder nicht.*

*Die zum Zeitpunkt der Eigentumsbegründung noch nicht verbrauchten Finanzierungsbeiträge gelangten nicht zur Auszahlung, da die Voraussetzungen des § 17 WGG (Auflösung des Nutzungsverhältnisses und Räumung des Nutzungsobjektes) nicht gegeben waren.*

*Aber auch, wenn die im Betreff genannten Käufer das Nutzungsobjekt nicht erworben hätten und das Objekt weiterhin als Nutzungsberechtigte bewohnt hätten, wäre es zu keiner Auszahlung der Finanzierungsbeiträge gekommen, da auch in diesem Fall die Voraussetzungen des § 17 WGG nicht gegeben gewesen wären, sodass die Eigentumsbegründung auch auf eine allfällige Auszahlung des Finanzierungsbeitrages keinen Einfluss hatte.*

*Auch kam es zu keiner Anrechnung des Finanzierungsbeitrages auf den Kaufpreis, da die Kaufpreisbildung bei der Eigentumsübertragung nach der Bestimmung des § 15 WGG Ld.F. vom 31.12.1993 LV.m. § 11 der Entgeltrichtlinien-Verordnung 1986 Ld. F. vom 31.12.1993 erfolgte. Diese Vorschriften besagen, dass der Bar-Kaufpreis 2 % der endabgerechneten Herstellungskosten beträgt und ist dieser Bar-Kaufpreis unabhängig vom Finanzierungsbeitrag immer gleich, da auch die Herstellungskosten unabhängig vom Finanzierungsbeitrag sind."*

Die Ausführungen wurden im Wesentlichen dem Bw. vorgehalten und wurden wie folgt erwidert:

*„Der zum Zeitpunkt der Eigentumsbegründung noch nicht verbrauchte Finanzierungsbeitrag ist nicht zur Auszahlung gelangt, da die Voraussetzungen des § 17 WGG (Auflösung des Nutzungsverhältnisses und Räumung des Nutzungsobjektes) nicht gegeben waren. Aber auch, wenn ich das Reihenhaus nicht erworben hätte und dieses weiterhin als Nutzungsberechtigter bewohnt hätte wäre es zu keiner Auszahlung des Finanzierungsbeitrages gekommen, da auch in diesem Fall die Voraussetzungen des § 17 WGG nicht gegeben gewesen wären, sodass die Eigentumsbegründung auf eine allfällige Auszahlung des Finanzierungsbeitrages keinen Einfluss hatte.*

*Die Leistung des Finanzierungsbeitrages erfolgte bei Überlassung des Reihenhauses zur Nutzung, wobei die Höhe € 117.618,87 betrug.*

*Weiters übermitteln wir Ihnen als Beilage eine Kopie des Nutzungsvertrages. Eine weitere Vereinbarung bzw. eine gesonderte Vereinbarung bezüglich des Finanzierungsbeitrages gibt es nicht. ....*

*Bezüglich der Bar-Kaufpreisermittlung gibt es keine gesonderten Berechnungsunterlagen, da die Kaufpreisbildung bei der Eigentumsübertragung nach der Bestimmung des § 15 WGG i.d.F. vom 31.12.1993 i.V.m. § 11 der Entgeltrichtlinien-Verordnung 1986 i.d.F. vom 31.12.1993 erfolgte.*

*Diese Vorschriften besagen, dass der Bar-Kaufpreis 2 % der endabgerechneten Herstellungskosten beträgt. ...."*

Der übermittelte Nutzungsvertrag enthält auszugsweise folgende Bestimmungen:

„I.

*(1) Die OSG überlässt den Nutzungsberechtigten für die Zeit ab 01.01.1997 auf unbestimmte*

*Dauer das in ihrer Reihenhausanlage, Objekt 9183 gelegene Reihenhaus Nr. 4, samt Zubehör, und zwar Vorgarten, Hauseingang und Garage. Das Reihenhaus hat eine Verrechnungsfläche von 118,23m2.*

II.

*(1) Das Nutzungsentgelt wird gemäß den Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigeingesetzes 1979, Bundesgesetzblatt Nr. 139/1979 (WGG)i. d. g. F. samt den diesbezüglichen Durchführungsverordnungen, (WGGDV) sowie gemäß den Bestimmungen der Wohnbauförderungsvorschriften gebildet.*

*(2) Das Nutzungsentgelt besteht aus: .....*

*(6) Weiters wurde vom Nutzungsberchtigten ein Finanzierungsbetrag (Grund- und Baukostenbeitrag) von S 1.050.040,00 geleistet. Dieser Finanzierungsbeitrag wird nach Vorliegen der Endabrechnung endgültig festgesetzt.*

*Der im § 17 Abs. 4 WGG angeführte Zeitpunkt (Bezugsdatum / Benützungsbewilligung) ist der 01.01.1997.*

*(7) Die Rückzahlung der geleisteten Grund- und Baukostenbeiträge erfolgt den Bestimmungen des § 17 WGG entsprechend.*

V.

*Die OSG ist berechtigt, bei Auflösung dieses Vertrages, aus welchen Gründen auch immer, sämtliche aus diesem Vertragsverhältnis noch bestehenden geldlichen Verpflichtungen gegen den allenfalls auszuzahlenden Finanzierungsbeitrag und das Geschäftsguthaben aufzurechnen.*

....."

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

Streit besteht im gegenständlichen Fall vorerst darüber, mit welchem Wert die Rückzahlungsverpflichtung des Darlehens des Landes anzusetzen ist.

Mit der Frage der Bewertung in Fällen eines Schuldnerwechsels im Zuge von Kaufvereinbarungen hatte sich der Verwaltungsgerichtshof wiederholt auseinander zu setzen. In seinem Erkenntnis vom 28.6.2007, 2007/16/0028 hat er dabei unter anderem festgestellt: "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)."

Aus den Ausführungen des Erkenntnisses i.Z. mit der in diesem Erkenntnis angeführten Vorjudikatur lässt sich erkennen, dass als eine der Kernfragen auch zu klären ist, woraus der nominelle Kaufpreis (hinsichtlich dessen eine Bewertung abweichend vom Nennwert nicht zulässig ist) besteht. Nun kann als solcher sicher nicht nur jener Betrag verstanden werden, der im Kaufvertrag ausdrücklich als Kaufpreis bezeichnet ist, sondern es wird dieser vielmehr aus dem gesamten Vertragsgeflecht zu erkennen sein.

Im gegenständlichen Fall erachtet der unabhängigen Finanzsenat die Abzinsung des in Frage stehenden Darlehens aus folgenden Gründen für nicht zulässig.

Die „S“ war Schuldnerin des in Streit gezogenen Darlehens. Am 22. Februar 2008 wurde der Kaufvertrag von der Landesregierung unterzeichnet, somit war zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages - das ist auch der Zeitpunkt des Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld - die „S“ nicht aus der Schuld gegenüber dem Land entlassen. Die Bw. waren zu diesem Zeitpunkt lediglich der Verkäuferin gegenüber verpflichtet, die dieser obliegenden

Verpflichtungen in Bezug auf das Darlehen des Landes zu tragen. Eine (privative) Schuldübernahme lag damit aber nicht vor und somit auch keine Gründe, die eine Bewertung der Schuld gemäß § 14 Abs. 3 BewG bzw. § 14 Abs. 1 BewG (Satzteil: "besondere Umstände begründen einen geringeren Wert") zuließen.

Auch steht fest, dass der Vertrag zu seiner Rechtswirksamkeit nicht der Zustimmung des Landes bedarf.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung wird ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht (Fellner<sup>11</sup>, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz. 74a und 108 zu §1, mit umfangreichen Judikaturhinweisen).

Festzustellen ist, dass das Verpflichtungsgeschäft jedenfalls gültig zu Stande gekommen ist. Die konkreten Vertragsmerkmale sprechen nicht für das Vorliegen einer aufschiebenden Bedingung. Laut Punkt VIII. des Vertrages war die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes in den physischen Besitz und Genuss des Käufers sowie der Übergang von Nutzen und Lasten, Gefahr und Zufall bereits vor Unterrichtung des Kaufvertrages erfolgt. Für das Vorliegen einer aufschiebenden Bedingung spräche grundsätzlich, dass wesentliche Erfüllungsvarianten, wie etwa die Auszahlung eines Kaufpreises oder die Übergabe des Vertragsobjektes erst bei Eintritt der Bedingung erfolgen sollen. In diesem Sinne sprechen die konkreten Vertragsmerkmale gegen das Vorliegen einer aufschiebenden Bedingung, zumal die Übergabe des Vertragsobjektes bereits vor Unterrichtung des Kaufvertrages erfolgt ist und Verpflichtungen im Hinblick auf das Vertragsobjekt mit 31.12.2009 eingetreten waren. Dass der Vertrag nur unter der aufschiebenden Bedingung der Zustimmung des Landes geschlossen werden sollte ist dem Vertrag nicht zu entnehmen.

Von der Verwirklichung des Erwerbsvorganges zu trennen ist die Frage des Entstehens der Steuerschuld, wann also die aus der Sicht des Abgabenschuldners gegebene Abgabenschuld als Abgabenanspruch des Abgabengläubigers entstanden ist. Im Bereich des GrEStG 1987 entsteht diese grundsätzlich mit der Verwirklichung des Erwerbsvorganges (§8 Abs1 GrEStG), es sei denn, die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges ist vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig (§8 Abs2 GrEStG).

Bedarf ein Rechtsgeschäft der Genehmigung einer Behörde, so ist es aufschiebend bedingt. Bürgerlich-rechtlich wirkt die Genehmigung auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäftes (ex tunc) zurück, die Steuerschuld entsteht aber gemäß §8 Abs2 GrEStG späterhin nicht ex tunc, sondern erst mit der entsprechenden Genehmigung (Fellner, s.o., Rz170 zu §1). Wie der Verwaltungsgerichtshof zu §22 Abs1 WFG 1968 ausgeführt hat, ist das Veräußerungsverbot nach §22 Abs1 WFG 1968 nicht als Bestimmung aufzufassen, nach der

der Erwerb eines Liegenschaftsanteiles der Genehmigung der Förderungsbehörde bedarf. Eine ausdrückliche oder eine schlüssig vereinbarte Bedingung für die Wirksamkeit kann in der Zustimmung im Zusammenhang mit dem Veräußerungsverbot und dem Vorkaufsrecht nicht erblickt werden (Fellner, s.o., Rz166 zu §1, VwGH 19.5.1988, 87/16/0162, 25.10.1990, 88/16/0148, 2.7.1998, 97/16/0269).

Das Berufungsbegehren war daher abzuweisen.

Darüber hinaus stellt aber auch der noch nicht amortisierte Finanzierungsbeitrag, der seitens der Verkäuferin nicht zur Rückzahlung gelangte, einen Teil der Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft(en) im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes (§ 4 Abs. 1 GrEStG) dar.

§ 5 Abs. 1 Z. 1 leg.cit bestimmt als Gegenleistung bei einem Kauf den Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenden Nutzungen.

Der Begriff der Gegenleistung ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 Abs. 1 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 5 zu § 5 GrEStG 1987 mit den dort zitierten VwGH-Erkenntnissen).

Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; das ist jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird; oder mit anderen Worten, alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. 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. Maßgebend ist nicht, was die Vertragsschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hatte (VwGH 18.12.1995, 95/16/0286).

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen, oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 6, 8, 9 zu § 5 GrEStG 1987 mit den dort zitierten VwGH-Erkenntnissen).

Nun hatte der Bw ursprünglich (gemeinsam mit Frau Gabriele Kuktits, wobei ihm das Nutzungsrecht zur Gänze übertragen wurde) bei Abschluss des Mietvertrages einen Finanzierungsbeitrag zu leisten.

Den Finanzierungsbeitrag, der bei Abschluss des Mietvertrages bzw. bei Bezug als Beitrag zur Finanzierung der Grundkosten und Baukosten zu bezahlen ist, hat eine Gemeinnützige Bauvereinigung grundsätzlich bei Auflösung des Mietverhältnisses binnen 8 Wochen nach Räumung des Mietgegenstandes an den ausziehenden Mieter auszuzahlen.

Die Höhe des rückerstatteten Finanzierungsbeitrages wird im Wohnungsgemeinnützigen Gesetz (WGG) genauestens geregelt (§ 17 Abs. 4 WGG). Da diese Bestimmungen des § 17 Absätze 1 und 4 erst mit der Wohnrechtsnovelle 2000 geschaffen wurden, gelten für Miet- oder sonstige Nutzungsverhältnisse (= "Genossenschaftswohnung") in Baulichkeiten, die vor dem 1. Juli 2000 bezogen wurden, die Bestimmungen des § 39 Abs. 27 WGG, wonach

a) der Mieter oder sonstige Nutzungsberechtigte bis 31. Dezember 2000 Anspruch auf Rückzahlung der von ihm neben dem Entgelt geleisteten Beträge im Ausmaß gemäß § 17 Abs. 4 in der bis 30. Juni geltenden Fassung [= der Finanzierungsbeitrag wird um 2 Prozent abgewertet und danach (unter gewissen Bedingungen) mit dem Verbraucherpreisindex (=Inflationsrate) aufgewertet] hat,

b) ab dem 1. Jänner 2001 vermindert um eine Abschreibung von 1 vH pro Jahr.

Die Höhe des rückerstatteten Finanzierungsbeitrages ist unabhängig von einer möglicherweise eingehobenen Kaution und dessen Rückerstattung bzw. in welchem Zustand die Wohnung zurückgegeben wurde.

Im gegenständlichen Fall wurde zwischen der „S“ und dem Bw. ein neues Rechtsverhältnis begründet. Es wurde ein Kaufvertrag zum Erwerb des Eigentums an der gegenständlichen Liegenschaft abgeschlossen. Das Mietverhältnis zwischen den Vertragspartner wurde beendet und es bestand für den Bw. – laut Auskunft der „S“ - im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages ein Finanzierungsbeitrag in Höhe von € 106.670,13.

Überlegungen derart – wie auch der Bw. sie in Ihrer Vorhaltsbeantwortung anstellt - dass der Finanzierungsbeitrag auch zu leisten gewesen wäre, wenn das Reihenhaus nie in das Eigentum übernommen worden wäre und auch nicht rückerstattet worden wäre, wenn der Bw. das Reihenhaus nicht in das Eigentum übernommen hätte, sondern weiterhin als Nutzungsberechtigter bewohnt hätte und die Leistung des Finanzierungsbeitrages Voraussetzung für die Übernahme des Reihenhauses in Miete und nicht in Eigentum gewesen sei, sind hier nicht zielführend.

Fest steht, dass das Mietverhältnis beendet wurde und auf Grund der Beendigung dieses

Rechtsverhältnisses der Bw. einen Rückforderungsanspruch auf den noch nicht amortisierten Finanzierungsbeitrag hatten. Dieser gelangte aber nicht zur Auszahlung.

In seinem Erkenntnis vom 3.10.1996, Zl. 93/16/0127 machte der Verwaltungsgerichtshof deutlich, dass Mietzinsvorauszahlungen, die der Veräußerer vereinnahmt hat, vorbehaltene Nutzungen sind, wenn sie dem Veräußerer verbleiben. Der Verwaltungsgerichtshof führt aus, dass es keiner Untersuchung bedarf, ob diese Überbindung als "sonstige Leistung" im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG anzusehen ist, weil in allen Fällen, in denen Bestandverträge abgeschlossen wurden, hinsichtlich der im Vertragszeitpunkt noch nicht amortisierten Baukostenanteile Nutzungen vorliegen, die dem Verkäufer vorbehalten blieben und schon deshalb der Gegenleistung zuzuschlagen waren.

Der Gerichtshof spricht aus, dass schon alleine dadurch deutlich wird, dass die Nichtauszahlung des zu erstattenden Finanzierungsbeitrages in einem unmittelbaren und "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht, da es kein Vorbringen gibt, wie die Verkäuferin dem Bw. bei Geltendmachung seines Rückforderungsanspruches entgegnen würde.

Auch im Berufungsfall ist in keiner Weise davon auszugehen, dass der Bw. auf einen Betrag von € 106.670,13 gegenüber der „S“ verzichtet hätte, dies widerspricht jeglicher Lebenserfahrung. Vielmehr steht die Einbehaltung des noch nicht amortisierten Finanzierungsbeitrages durch die „S“ in unmittelbaren Zusammenhang mit dem Eigentumserwerb der Bw. an der gegenständlichen Liegenschaft und stellt damit einen Teil des Gesamtkaufpreises bzw. der Gesamtgegenleistung für den Erwerb der Wohnungen dar. Damit ist auch dieser Betrag richtigerweise in die Bemessungsgrundlage zur Erhebung der Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

Aus diesen Gründen berechnet sich die jeweils anteilige Gegenleistung wie folgt:

Kaufpreis	€ 3.096,88
übernommene Verbindlichkeiten aushaftend	€ 59.672,19
nicht amortisierter Finanzierungsbeitrag	€ 106.670,13
SUMME	€ 169.439,20

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Einerseits ist die Berufungsbehörde auf Grund der genannten Gesetzesstelle verpflichtet, über die Berufung selbst abzusprechen. Gleichzeitig hat sie aber auch die Pflicht, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung hin auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz zu überprüfen und allenfalls entsprechend abzuändern, wobei auch Verböserungen zulässig sind. Erkennt die Berufungsbehörde, dass der angefochtene Bescheid nicht dem Gesetz entspricht, so ist sie zur Abänderung des angefochtenen Bescheides verpflichtet.

Demzufolge war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Dezember 2012