



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 16. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 6. April 2009, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 29. Jänner 2008 schloss die „S.genossenschaft m. b. H. (kurz „S“ genannt) als Verkäuferin mit den Ehegatten Herrn HM und Frau GM - beide 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 7.

Der Kaufvertrag enthält auszugsweise folgende Absprachen:

*„III.*

*Der Kaufpreis beträgt € 3.850,64 (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) Die Käufer nehmen zur Kenntnis, dass die Reihenhausanlage E, bestehend aus 10 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 X. sichergestellt ist, und zwar*

*.....*

*Der auf das kaufgegenständliche Reihenhaus mit der Orientierungsnummer 7, .....  
entfallende Darlehensrest beträgt zum Stichtag 31.12. 2008 gemäß außervertraglich  
vorgenommener Pfandaufteilung, welche hiermit von dem Käufer genehmigt wird,  
voraussichtlich € 51.890,64 (in Worten: .....).*

*b) Die Käufer verpflichten 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 Schuldschein  
enthaltenen Vereinbarungen, Bedingungen und Termine, sodass die Verkäuferin im Falle einer  
Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten ist. Er tritt daher in den maßgeblichen  
Schuldschein ein und verpflichtet sich zur ordnungsgemäßen Rückzahlung, wobei die  
Verkäuferin für etwaige diesbezügliche Verpflichtungen schad- und klaglos zu halten ist. Die  
Käufer nehmen zur Kenntnis, dass die vorgenannte befreiende Schuldübernahme der  
ausdrücklichen Zustimmung der Darlehensgeberin bedarf.*

*.....*

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

*V.*

*1. Die Käufer nehmen 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  
grundbücherlich 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.*

*.....*

X.

*Die Verwaltung des gegenständlichen Reihenhauses durch die Verkäuferin endet mit 31.12.2007. Die Abrechnung der Betriebs- und Instandhaltungskosten für die Abrechnungsperiode 1.1. - 31.12.2007 hat entsprechend den wohnrechtlichen Bestimmungen bis spätestens 30.6.2008 zu erfolgen, wobei allfällige Guthabensbeträge dem Käufer anteilig gutzubringen, allfällige Nachforderungen von dem Käufer anteilig zu ersetzen sind.*  
..... "

Auf Grund dieses Vertrages setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vorerst mit Bescheiden vom 25. April 2008 für jeden der Erwerbsvorgänge die Grunderwerbsteuer im Betrag von je € 319,41 fest, wobei die Gegenleistung wie folgt ermittelt wurde:

anteiliger Barkaufpreis € 1.925,32 zuzüglich

anteilig übernommene Verbindlichkeit (abgezinst) im Betrag von € 7.200,56.

In weiterer Folge führte das Finanzamt Ermittlungen in Bezug auf den Finanzierungskostenbeitrag durch. Seitens der Verkäuferin wurde bekanntgegeben, dass der nicht amortisierte Finanzierungskostenbeitrag im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung € 151.460,92 betrug.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien hob in der Folge die Grunderwerbsteuerbescheide vom 25. April 2008 mit Bescheiden vom 26. März 2009 auf und führte begründend aus: "Die Aufhebung des gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheides erfolgte auf Grund Rechtswidrigkeit des Spruches. In Folge ergeht eine neuerliche Sachentscheidung."

Am 6. April 2009 erließ das Finanzamt die nunmehr den Gegenstand des Berufungsverfahrens bildenden neuen Grunderwerbsteuerbescheide und erhob die Steuer in Höhe von jeweils € 3.626,04 von einer anteiligen Gegenleistung in Höhe von € 103.601,10. Begründet wurde die Vorschreibung damit, dass Gegenleistung sämtliche Leistungen des Erwerbers seien und der geleistete Finanzierungsbeitrag in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei, weiters wurde das Darlehen des Landes nunmehr im aushaftenden Betrag in die Bemessungsgrundlage aufgenommen.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben.

Die Bw. führen u.a. aus: „*Der Finanzierungsbeitrag ist anlässlich der erstmaligen Überlassung zur Nutzung im April 1997, also mehr als 10 Jahre vor Abschluss des Kaufvertrages, vollständig zur Einzahlung gebracht. Abgesehen von dieser zeitlichen Komponente besteht auch ansonsten kein innerer bzw. ursächlicher Zusammenhang zwischen dem Kauf und der*

*Leistung des Finanzierungsbeitrages. Dieser war nämlich dem Grunde und der Höhe nach unabhängig von einem späteren Kauf zu leisten und wurde bei der Ermittlung des Kaufpreises auch nicht zur Anrechnung gebracht. Es besteht auch keine Wechselbeziehung zwischen Finanzierungsbeitrag und Grundstückskauf in dem Sinn, dass die Verkäuferin ohne die Leistung des Finanzierungsbeitrages das Grundstück nicht veräußert hätte und ich mich nur unter der Voraussetzung des Kaufabschlusses zur Leistung des Finanzierungsbeitrages verpflichtet habe. Es bestand daher auch keine Verpflichtung zur Übernahme des Reihenhauses in das Eigentum. Der Finanzierungsbeitrag wäre auch zu leisten gewesen, wenn das Reihenhaus nie in das Eigentum übernommen worden wäre und wäre mir der Finanzierungsbeitrag auch nicht rückerstattet worden, wenn ich das Reihenhaus nicht in das Eigentum übernommen hätte, sondern weiterhin als Nutzungsberechtigter bewohnt hätte. Die Leistung des Finanzierungsbeitrages war Voraussetzung für die Übernahme des Reihenhauses in Miete und nicht in Eigentum. Für die Eigentumsbegründung war lediglich die Bezahlung des Bar-Kaufpreises sowie die befreiende Schuldübernahme des aushaftenden Darlehens erforderlich, stehen auch nur diese Leistungen in einem inneren bzw. ursächlichen Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb und sind somit auch nur diese beiden Komponenten als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen."*

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen vom 27. April 2009 ab.

Mit Schriftsätzen vom 12. Mai 2009 begehrten die Bw. die Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Mit Berufungsentscheidungen vom 5. Oktober 2009 hatte der unabhängige Finanzsenat die Grunderwerbsteuerbescheide aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben.

Gegen diese Berufungsentscheidungen erhob das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien Amtsbeschwerden beim Verwaltungsgerichtshof.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnissen vom 25. Februar 2010, Zlen. 2009/16/0254 und 2009/16/0255, die Berufungsentscheidungen wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

Im fortgesetzten Verfahren ist daher nochmals über die gegenständlichen Berufungen zu entscheiden,

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

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

§ 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 vorbehaltenen 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 Verkehrssteuern 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 Verkehrssteuern Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 6, 8, 9 zu § 5 GrEStG 1987 mit den dort zitierten VwGH-Erkenntnissen).

Nun hatten die Bw ursprünglich 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 auszus zahlen.

Die Höhe des rückerstatteten Finanzierungsbeitrages wird im Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (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 Kautions und dessen Rückerstattung bzw. in welchem Zustand die Wohnung zurückgegeben wurde.

Im gegenständlichen Fall wurde zwischen der „S“ und den Bw. ein neues Rechtsverhältnis begründet. Es wurde ein Kaufvertrag zum Erwerb des Eigentums an der gegenständlichen Liegenschaft abgeschlossen. Das Mietverhältnis zwischen den Vertragspartnern wurde beendet und es bestand für die Bw. – laut Auskunft der „S“ - im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages ein Finanzierungsbeitrag in Höhe von € 151.460,92.

Überlegungen derart, 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 die 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 entgegenen würde.

Auch im Berufungsfall ist in keiner Weise davon auszugehen, dass die Bw. auf einen Betrag von € 151.460,92 gegenüber der „S“ verzichtet hätten, dies widerspricht jeglicher Lebenserfahrung. Vielmehr steht die Einbehaltung des noch nicht amortisierten Finanzierungsbeitrages durch die „S“ in unmittelbarem 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 wurde dieser Betrag richtigerweise in die Bemessungsgrundlage zur Erhebung der Grunderwerbsteuer einbezogen.

Streit besteht im gegenständlichen Fall weiters 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 auf Grund des Schuldscheins vom 21. Mai 1996 Schuldnerin des in Streit gezogenen Darlehens. Die „S“ hat das Land gebeten die Bw. als Schuldner an ihrer Stelle anzuerkennen und stellte in Einem fest, dass die Einwilligung als erteilt gilt, wenn das Land binnen 6 Monaten die Zustimmung nicht versagt.

Am 25. 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. war 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.

Soweit die Berufung vorbringt, dass der Vertrag zu seiner Rechtswirksamkeit der Zustimmung des Landes bedurfte, weshalb die Bewertung im Zeitpunkt der Unterfertigung des Vertrages durch das Land zu erfolgen habe ist dem entgegenzuhalten:

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung wird ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht (Fellner<sup>11</sup>, Gebühren und



Verkehrssteuern, 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 Unterfertigung des Kaufvertrages (29.1.2008) erfolgt. Die Verwaltung des gegenständlichen Reihenhauses durch die Verkäuferin hatte bereits mit 31.12.2007 geendet.

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 Unterfertigung des Kaufvertrages erfolgt ist und Verpflichtungen im Hinblick auf das Vertragsobjekt mit 31.12.2007 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 Abgabensanspruch 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).

Der Berufung war insgesamt der Erfolg zu versagen.

Wien, am 16. November 2012