



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 4. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16. März 2011, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 3. November 2010 schloss die „S.genossenschaft m. b. H. (kurz „S“ genannt) als Verkäuferin mit Frau C in der Folge Berufungswerberin (kurz Bw.) genannt, als Käuferin einen Kaufvertrag ab.

Vertragsgegenstand war das Grundstück X samt dem von der „S“ darauf errichteten Reihenhauses mit der Orientierungsnummer 9.

Der Kaufvertrag enthält auszugsweise folgende Absprachen:

*„III.*

*Der Kaufpreis beträgt € 4.228,14 (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 Käuferin nimmt zur Kenntnis, dass die Reihenanlage E, bestehend aus 9 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 9. .... entfallende Darlehensrest beträgt zum Stichtag 31.12. 2010 gemäß außervertraglich vorgenommener Pfandaufteilung, welche hiermit von der Käuferin genehmigt wird, voraussichtlich € 55.655,23 (in Worten: .....).*

*b) Die Käuferin 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 Schuldschein enthaltenen Vereinbarungen, Bedingungen und Termine, sodass die Verkäuferin im Falle einer Inanspruchnahme schad- und klaglos zu halten ist. Sie 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.*

*2. Festgehalten wird in diesem Zusammenhang weiters, dass die Käuferin 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. Die Käuferin 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 grundbücherlich einverleibt werden kann.*

*.....*

*VIII.*

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

*.....*

Über Anfrage des Finanzamtes hatte die „S“ mitgeteilt, dass der nicht amortisierte Finanzierungsbeitrag zum Zeitpunkt der Eigentumsübertragung € 107.394,22 betrug.

In der Folge setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 16. März 2011 die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 167.277,59 in Höhe von € 5.854,72 fest.

Die Bemessungsgrundlage setzte sich zusammen aus dem Kaufpreis in Höhe von € 4.228,14 dem anteiligen Finanzierungsbeitrag in Höhe von € 107.394,22 und dem aushaftenden Darlehen des Landes in Höhe von € 55.655,23.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Die Bw. wendet sich gegen die Einbeziehung des Wohnbauförderungsdarlehens im aushaftenden Betrag sowie die Hinzurechnung des Finanzierungsbeitrages zur Gegenleistung.

Die Bw. führt u.a. aus: *„Der Finanzierungsbeitrag ist anlässlich der erstmaligen Überlassung zur Nutzung im Dezember 1994, also 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 Finanzierungsbetrages 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.“*

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte die Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

### ***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 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 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 auszuzahlen.

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 der 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 den Bw. – laut Auskunft der „S“ – im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages ein Finanzierungsbeitrag in Höhe von € 107.394,22.

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 der Bw. einen Rückforderungsanspruch auf den noch nicht amortisierten Finanzierungsbeitrag hatte. 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 € 107.394,22 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 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 Schuldnerin des in Streit gezogenen Darlehens. Nach Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages hat sie das Land gebeten die Bw. als Schuldner an ihrer Stelle anzuerkennen.

Am 24. November 2010 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 Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz. 74a und 108 zu §1, mit umfangreichen Judikaturhinweisen).

Ergänzend zu den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung ist festzustellen, 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 (4.1.2008) 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. 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).

Der Berufung war insgesamt der Erfolg zu versagen.

Wien, am 19. November 2012