

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Dr. Thomas Schweiger L.L.M., Huemerstraße 1/Kaplanhofstraße 2, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 28.03.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 01.03.2017, Erf.Nr. 2013, Team 17, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

1 Die C-GmbH (vormals Z-GmbH; in der Folge kurz: Z-GmbH) mit dem Sitz in Linz ist (laut Firmenbuch) im Geschäftszweig "*Immobilienbüro (Makler)*" tätig.

2 Im November 2016 fand in einer Rechtsanwaltskanzlei eine Außenprüfung der Selbstberechnung für den Zeitraum 2014 bis 2016 statt. Dabei wurden von der Prüferin die nachstehenden Verträge in Augenschein genommen.

3 Am 28.10.2013 schlossen Herr HS als Verkäufer und die Z-GmbH "*oder durch einen von dieser namhaft gemachten dritten Person als Käufer*" einen "*KAUFVERTRAG (über eine Wohnungseigentumseinheit mit Präsentationsrecht)*" mit auszugsweise wiedergegebenem Inhalt ab:

"Präambel

Festgehalten wird, dass die Parteien mündlich vereinbart haben, dass die Käuferseite das Recht hat, einen Drittkäufer zu präsentieren, der die Rechtsposition der Käuferseite übernimmt. Festgehalten wird, dass mit heutigen Tag über weitere Einheiten der Verkäuferseite ein Kaufvertrag abgeschlossen wurde.

Die Parteien haben für alle Einheiten einen Gesamtpreis von Euro 750.000,00 vereinbart.

Die Verkäuferseite räumt der Käuferseite die Möglichkeit ein, die Verteilung des Kaufpreises für die Einheiten festzulegen, wobei der Gesamtpreis zu erreichen ist.

Festgehalten wird, dass die Verkäuferseite im Haus-1, mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag von der Bauträger-GmbH vom 01.07.2003 sowohl die Wohneinheit 12 (168/1360stel Anteile) als auch die Wohneinheit 13 (74/13560stel Anteile) gekauft hat; diese wurden mit einem einheitlichen Kaufpreis im Vertrag ausgewiesen und es folgte keine 'Aufteilung' auf die beiden Wohneinheiten.

Die beiden Wohneinheiten sind durch eine Verbindungstür verbunden, und es besteht nur ein Stromzähler für beide Einheiten. Beide Einheiten wurden seit Ankauf von der Verkäuferseite als Hauptwohnsitz für zumindest 5 Jahre durchgehend in gleicher Art und Weise genutzt. Die Verkäuferseite geht daher davon aus, dass es sich um ein Objekt handelt, welches nun in Teilen verkauft wird. Die Hauptwohnsitzbefreiung wird daher für das 'Gesamtojekt', welches im Eigentum der Verkäuferseite steht in Anspruch genommen.

Die Käuferseite übernimmt es, den zweiten Stromzähler herstellen zu lassen und die Verbindungstür schließen zu lassen.

A. Vereinbarung über das Präsentationsrecht

(1) Die Parteien kommen überein, dass der Z-GmbH als Käuferseite das Recht eingeräumt wird, bis zum 10.12.2013 (....) eine dritte Person als Käufer namhaft zu machen.

(2) Sofern innerhalb der Frist diese Person als Käufer namhaft gemacht wird, und diese dritte Person eine unwiderrufliche Finanzierungszusage einer erstklassigen Bank vorlegt, oder den Kaufpreis auf ein Treuhandkonto des Vertragsserrichters per 15.11.2013 angewiesen ist, wird zwischen der Verkäuferseite und der als Käufer namhaft gemachten Person der folgende Kaufvertrag abgeschlossen, wobei sich die Verkäuferseite verpflichtet, gegebenenfalls auf Kosten der Käuferseite eine Aufsandungserklärung formgerecht zu unterfertigen.

(3) Sollte innerhalb der Frist keine Namhaftmachung als Käufer durch die Z-GmbH erfolgen, dann tritt diese selbst in den Kaufvertrag ein, und es wird nachfolgender Kaufvertrag mit der Z-GmbH abgeschlossen wie folgt:

B. Kaufvertrag

I.

Kaufgegenstand

.....

II.

Kaufpreis

(1) Der Kaufpreis für den unter I. (1) angeführten Vertragsgegenstand, sohin die Liegenschaft beträgt Euro 275.000,00 (.....).

Der Kaufpreis verteilt sich wie folgt:

Wohnung W 13

Euro 254.000,00

Abstellplatz 18

Euro 21.000,00

(2) Dieser Kaufpreis ist von der Käuferseite beim Vertragsverfasser,
Rechtsanwalt, durch Überweisung auf das vom Vertragserrichter eingerichtete
Treuhandkonto, welches auf dem Kontoverfügensauftrag genannt ist, derart zur Zahlung
zu bringen, dass eine Gutbuchung des Gesamtbetrages bis 15.11.2013 erfolgt ist.

.....

III.

Übergabe / Übernahme

(1) Die Übergabe und Übernahme der kaufgegenständlichen Liegenschaft erfolgt
mit 15.11.2013, jedoch nicht vor Geldeingang am Treuhandkonto, wobei als
Abrechnungsschichtag der folgende Monatserste (Stichtag) ausdrücklich vereinbart wird.
Dies unter der Voraussetzung der tatsächlichen Übergabe vor dem Stichtag erfolgte.
Ansonsten verschiebt sich der Stichtag entsprechend.

(2)

(3) Die Übergabe des Vertragsgegenstandes hat in dem Zustand zu erfolgen, wie er
bei der letzten Besichtigung war, wobei eine Abnutzung nach gewöhnlichem Gebrauch
zulässig ist. Darüberhinausgehende Verschlechterungen des Zustandes gehen zu Lasten
der Verkäuferseite.

(4) Ab dem Stichtag der tatsächlichen Übernahme, welche durch Unterfertigung eines
Übergabeprotokolls bestätigt wird, trifft die Käuferseite Gefahr, Zufall, Last und Vorteil.
Ebenso trägt die Käuferseite ab diesem Zeitpunkt sämtliche Lasten, Zahlungen, Gebühren
und dergleichen, die im Zusammenhang mit den kaufgegenständlichen Grundstück
anfallen.

(5) Die Käuferseite trägt ab dem Stichtag der tatsächlichen Übernahme sämtliche
Betriebskosten betreffend das Kaufobjekt.

(6) Mit dem Zeitpunkt der Übergabe/Übernahme bestehende Rücklagen, z.B. Rücklagen
gem. § 31 WEG, und/oder Guthaben der Verkäuferseite gehen auf die Käuferseite über.

(7) Die Verkäuferseite erklärt, sämtliche Zahlungen (z.B. Betriebskosten, Grundsteuer,
etc.) bis zur Übergabe/Übernahme fristgerecht zu leisten bzw. geleistet zu haben.

....."

4 Der zitierte Kaufvertrag weist in seiner Präambel auf einen weiteren am selben Tag
abgeschlossenen Kaufvertrag hin. Darin verkauft Herr HS die - über eine Verbindungstür
verbundene - Nachbar-Wohnung W 12 und die Abstellplätze 15, 16 und 17.

Der Gesamtkaufpreis für beide Wohnungen beträgt € 750.000.

5 In einer weiteren "VEREINBARUNG" vom 18.12.2013, abgeschlossen zwischen der Z-GmbH "als Berechtigte nach dem Präsentationsrecht aus dem Vertrag vom 28.10.2013" und dem Beschwerdeführer (kurz: Bf), als Käufer, ebenfalls erklärt zur Erf.Nr. 2013, wurde nachstehendes Übereinkommen getroffen (auszugsweise):

"I.

Ausübung Präsentationsrecht

(1) Zwischen der Verkäuferseite HS (als Eigentümer) und der Z-GmbH besteht eine Vereinbarung über den Kauf der folgenden Liegenschaft vom 28.10.2013 (Beilage ./A); die Z-GmbH hat am 10.12.2013 fristgerecht die Käuferseite als Drittkäufer namhaft gemacht.

(2) Die Käuferseite Herr Bf, geb. am ..., tritt somit in Bezug auf den am 28.10.2013 abgeschlossenen Kaufvertrag zwischen der Z-GmbH und der Verkäuferseite HS, geb. am in den Kaufvertrag (Beilage ./A) mit allen Rechten und Pflichten ein.

(3) Die Z-GmbH wird alle fach- und sachgerechte Durchführung folgender Arbeiten noch vor der Übergabe veranlassen:

- Errichtung einer Trennwand (Loggia) aus Holz
 - Fachgerechter Anschluss Waschmaschine (Wasser + Elektro) im Abstellraum
 - Prüfung aller Jalousien auf Funktionstüchtigkeit
 - Prüfung der fachgerechten Ausführung von Elektro-, Wasser- und Heizungsinstallationen
 - Zylinderumbau auf ein Zentralschlüsselsystem
- (4) Die Z-GmbH sichert zu, dass die Wohnungseigentumseinheit Top 13 von der mit dieser bisher verbundenen Wohnungseigentumseinheit Top 12 nach dem 28.10.2013 sach- und fachgerecht getrennt wurde, und sämtliche üblichen und technisch notwendigen Anschlüsse für die Wohnungseigentumseinheit Top 13, insbes. Stromzähler, Fernwärme/ Gaszähler, Wasserzähler, Kabelfernsehen bestehen.

II.

Zahlung

(1) Die Z-GmbH hat den Kaufpreis von Euro 275.000,00 (.....) für die Liegenschaftsanteile:

bereits auf das Treuhandkonto geleistet und wurde dieser Betrag auch bereits an Herrn HS vereinbarungsgemäß vorausbezahlt. Der Kaufpreis für die Fahrnisse wurde ebenfalls bereits vorausgezahlt.

(2) Der Gesamtbetrag von Euro 285.000,00 (.....), der sich wie folgt aufteilt:

- | | |
|---|-----------------|
| a) Wohnung W 13 (mit Keller Mittelabteil linke Seite) | Euro 254.000,00 |
| b) Abstellplatz 18 | Euro 21.000,00 |
| c) Inventar lt. beiliegender Liste | Euro 10.000,00 |

ist von der Käuferseite beim Vertragsverfasser, Rechtsanwalt, durch Überweisung auf das vom Vertragserrichter eingerichtete Treuhandkonto, welches auf dem Kontoverfügbauftrag genannt ist, derart zur Zahlung zu hinterlegen, dass eine Gutbuchung des Gesamtbetrages 10 (zehn) Tage vor der geplanten Übernahme erfolgt ist.

.....

(5) Der Vertragserrichter erhält nunmehr von sämtlichen Vertragsparteien den einseitig unwiderruflichen Auftrag, welchen dieser zur Errichtung dieses Vertrages annimmt,

.....

(5.3) den Treuhanderlag wie folgt zu verwenden:

•nach Vorliegen des Beschlusses über die Anmerkung der Rangordnung der beabsichtigten Veräußerung (TZ 3842/2013) beim Schriftenverfasser im Original;

•nach Eingang eines schriftlichen Nachweises der Übergabe des Kaufgegenstandes an die Käuferseite (Übergabeprotokoll) beim Schriftenverfasser

auf das Z-GmbH namhaft gemachte Konto, welches auf dem Kontoverfügbauftrag angeführt ist, zur Auszahlung zu bringen. Für den Fall der nicht fristgerechten Anweisung der Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr wird der Vertragserrichter angewiesen, die Auszahlung des Treuhanderlages an die Z-GmbH vorzunehmen.

.....

III.

Übergabe / Übernahme

(1) Die Übergabe und Übernahme der kaufgegenständlichen Liegenschaft erfolgt mit 15.01.2014, jedoch nicht vor Geldeingang am Treuhandkonto, wobei als Abrechnungstichtag der folgende Monatserste (Stichtag) ausdrücklich vereinbart Wird. Dies unter der Voraussetzung der tatsächlichen Übergabe vor dem Stichtag erfolgte. Ansonsten verschiebt sich der Stichtag entsprechend.

(2)

(3) Die Übergabe des Vertragsgegenstandes hat in dem Zustand zu erfolgen, wie er bei der letzten Besichtigung war, wobei eine Abnutzung nach gewöhnlichem Gebrauch zulässig ist. Ausgenommen davon sind die vereinbarten Adaptierungsarbeiten (siehe Punkt. I (3)). Darüberhinausgehende Verschlechterungen des Zustandes der Z-GmbH.

(4) Ab dem Stichtag der tatsächlichen Übernahme, welche durch Unterfertigung eines Übergabeprotokolls bestätigt wird, trifft die Käuferseite Gefahr, Zufall, Last und Vorteil. Ebenso trägt die Käuferseite ab diesem Zeitpunkt sämtliche Lasten, Zahlungen, Gebühren und dergleichen, die im Zusammenhang mit dem kaufgegenständlichen Grundstück anfallen.

(5) Die Käuferseite trägt ab dem Stichtag der tatsächlichen Übernahme sämtliche Betriebskosten betreffend das Kaufobjekt.

(6) Mit dem Zeitpunkt der Übergabe/Übernahme bestehende Rücklagen, z.B. Rücklagen gem. § 31 WEG, und/oder Guthaben der Z-GmbH gehen auf die Käuferseite über.

(7) Die Z-GmbH erklärt, sämtliche Zahlungen (z.B. Betriebskosten, Grundsteuer, etc.) bis zur Übergabe/Übernahme fristgerecht zu leisten bzw. geleistet zu haben.

IV.

Gewährleistung / Schadenersatz

(1) Die Z-GmbH garantiert und sichert zu, dass das Kaufobjekt frei von Sach- und Rechtsmängeln ist, sowie dafür, dass die Bauausführung durch hiezu befugte Gewerbsleute nach den anerkannten Regeln der Bautechnik sowie unter Einhaltung sämtlicher baurechtlicher Vorschriften und Bewilligungen erfolgt ist.

(2) Die Z-GmbH garantiert und sichert zu, dass keinerlei Schäden (insbesondere Feuchtigkeitsschäden) am Kaufobjekt vorhanden sind, und dass darüber hinaus keine verdeckten Mängel des Kaufobjekts wie etwa ein undichtes Dach, Schimmelbildungen oder das Vorhandensein gefährlicher Bausubstanz bestehen.

(3) Die Käuferseite übernimmt den Vertragsgegenstand wie dieser zum Zeitpunkt der letzten Besichtigung liegt und steht, wobei eine Abnutzung nach gewöhnlichem Gebrauch zwischen Besichtigung und Übergabe zulässig ist und ist die Übergabe in dem Zustand wie bei Besichtigung: (ohne die nicht übernommenen (Inventargegenstände) geschuldet.

.....

VII.

Aufsandungserklärung

Es wird auf die gesondert abgegebene Aufsandungserklärung des Herrn HS verwiesen.

....."

6 Bei der Selbstberechnung wurde die Rechtsansicht vertreten, dass von der Z-GmbH das "Präsentationsrecht aus dem Vertrag vom 28.10.2013" ausgeübt wurde und nur ein Erwerbsvorgang für die W 13 plus Abstellplatz vom Verkäufer HS an den Käufer (der Bf) vorliegen würde. Die Grunderwerbsteuer wurde vom Kaufpreis in Höhe von € 275.000 selbstberechnet.

7 Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass 'zwei' grunderwerbsteuerlich relevante Erwerbsvorgänge vorliegen würden,

1. zum einen der Kaufvertrag vom 28.10.2013, mit dem die Wohnung W 13 samt Abstellplatz von der Z-GmbH erworben wurde, und

2. zum anderen der Erwerb des Bf mit der Vereinbarung vom 18.12.2013 von der Z-GmbH.

Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und erließ folgende Bescheide:

Bescheid-1: Der erste Erwerbsvorgang würde der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen, weshalb vom Kaufpreis in Höhe von € 275.000 die Grunderwerbsteuer gegenüber der Z-GmbH entsprechend festgesetzt wurde.

Bescheid-2: Der zweite Erwerbsvorgang habe als Abtretung des Übereignungsanspruches von der Z-GmbH an den Bf stattgefunden. Dieser würde als Vertragsübernahme nach § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegen. Für diesen Vorgang wurde dem Käufer gegenüber vom Kaufpreis (€ 275.000) die Grunderwerbsteuer festgesetzt.

Bescheid-3: Ein steuerpflichtiger Vorgang von HS an den Bf habe nicht stattgefunden, weshalb die selbstberechnete Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO bescheidmäßig mit € 0,00 festgesetzt und ein Betrag von € 9.625,00 gutgeschrieben wurde. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO erfolgt, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Feststellungen der Außenprüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, würden für das Abgabungsverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel darstellen.

8 Innerhalb offener Frist wurde 'in einem Schriftsatz' gegen alle drei Bescheide von der Z-GmbH und vom Bf Beschwerde erhoben und (auszugsweise) vorgebracht:

"I. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag über eine Wohnungseigentumseinheit mit Präsentationsrecht vom 28.10.2010 hat der Beschwerdeführer Z-GmbH eine Eigentumswohnung von Hrn. HS angekauft.

Dieser Kaufvertrag war mit einer Bedingung versehen, die lautete wie folgt:

'(2) Sofern innerhalb der Frist diese Person als Käufer namhaft gemacht wird, und diese dritte Person eine unwiderrufliche Finanzierungszusage einer erstklassigen Bank vorlegt, oder den Kaufpreis auf ein Treuhandkonto des Vertragserrichters per 15.11.2013 angewiesen ist, wird zwischen der Verkäuferseite und der als Käufer namhaft gemachten Person der folgende Kaufvertrag abgeschlossen, wobei sich die Verkäuferseite verpflichtet, gegebenenfalls auf Kosten der Käuferseite eine Aufsandungserklärung formgerecht zu unterfertigen.

(3) Sollte innerhalb der Frist keine Namhaftmachung als Käufer durch die Z-GmbH erfolgen, dann tritt diese selbst in den Kaufvertrag ein, und es wird nachfolgender Kaufvertrag mit der Z-GmbH abgeschlossen wie folgt:'

Hätte daher die Z-GmbH nicht rechtzeitig jemanden namhaft gemacht, der das Objekt kauft (der nachmalige Käufer und Zweitbeschwerdeführer Hr. Bf), dann wäre die Bedingung eingetreten und der Kaufvertrag vom 28.10.2013 wäre rechtswirksam geworden; die Z-GmbH hätte daher mit diesem Kaufvertrag vom 28.10.2013 das Objekt rechtswirksam erworben.

Die Z-GmbH hat jedoch Hrn. Bf namhaft gemacht, und damit ist die Bedingung - nämlich der Zeitablauf ohne dass eine dritte Person als Käufer namhaft gemacht wird - ausgefallen, sodass der im Vertrag vom 28.10.2013 beinhaltete Kaufvertrag (Punkt. B. des Vertrages) nicht rechtswirksam wurde.

Es wurde daher in der weiteren Folge die Vertragsabwicklung, sohin der Kaufvertrag über das Objekt zwischen Hrn. HS und Hrn. Bf direkt abgeschlossen, und zwar durch die Vereinbarung vom 18.12.2013, in der auch auf den Kaufvertrag mit Präsentationsrecht vom 28.10.2013 (der im Punkt B. nicht rechtswirksam wurde) Bezug genommen wird.

Rechtzeitig vor Eintritt der Bedingung hat die Z-GmbH dem Verkäufer Herrn Bf als Käufer mitgeteilt. Herr HS hat auch auf diese Mitteilung geantwortet, sodass auch der Eingang des Emails vom 10.12.2013 an Herrn HS nachgewiesen ist.

.....

In der weiteren Folge hat der Parteienvertreter die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer des Vertrages, der zwischen Hrn. HS (als Verkäufer) und Hrn. Bf (als Käufer) am 18.12.2013 zustande gekommen ist, vorgenommen, und die Grunderwerbsteuer im Betrag von EUR 9.625,-- an das zuständige Finanzamt auch abgeführt.

Im Rahmen einer Prüfung der Grunderwerbsteuer hat das Finanzamt diesen Vorgang beanstandet, und ist von zwei grunderwerbsteuerlich relevanten Vorgängen ausgegangen, und hat in der Folge die drei bekämpften Bescheide erlassen.

.....

II. Rechtswidrigkeit des Inhalts der Bescheide

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde ist der Kaufvertrag mit Präsentationsrecht vom 28.10.2013 nicht wirksam geworden. da die vereinbarte Bedingung ausgefallen ist. Der Bedingungseintritt hat nicht stattgefunden, sodass durch diese Vereinbarung (siehe Punkt A. des Vertrages vom 28.10.2013) kein wirksamer Kaufvertrag über die Einheit zwischen der Z-GmbH (als Käufer) und Herrn HS (als Verkäufer) zustande gekommen ist.

Die Z-GmbH hatte (nicht: hat) durch diese Vereinbarung das Objekt angekauft, falls es keinen Käufer (vereinbarte Bedingung) findet; da die Erstbeschwerdeführerin jedoch einen Käufer gefunden hat, nämlich Herrn Bf hat sie das Objekt (mit dem Vertrag vom 28.10.2013 - und auch nicht danach) nicht erworben. Es liegt kein grunderwerbsteuerlicher Vorgang vor.

Die belangte Behörde hat den Vertrag als Kaufvertrag qualifiziert, mit dem die Z-GmbH (Erstbeschwerdeführer) das Vertragsobjekt angekauft hat; das ist unrichtig. Der Erstbeschwerdeführer hat das Objekt nicht erworben, da die Bedingung nicht eingetreten ist (sie ist ausgefallen), sodass kein rechtswirksamer Kaufvertrag über das Objekt zustande gekommen ist.

Der Kaufvertrag über das Objekt zwischen Herrn HS und dem Käufer, der auch im Grundbuch eingetragen wurde, nämlich Herrn Bf ist am 18.12.2013 entstanden; dieser Vertrag wurde auch - im Rahmen der Selbstberechnung - der GrEST unterzogen und die GrEST rechtzeitig abgeführt. Dieser Rechtsvorgang ist ein Kaufvertrag iSd § 1 (1) Z 1 GrESTG und wurde auch so der Grunderwerbsteuer unterzogen.

Die belangte Behörde jedoch hat diesen Vorgang nicht als 'Kauf' iSd § 1 (1) Z 1 GrESTG beurteilt, sondern unter § 1 (1) Z 3 GrESTG (Abtretung eines Übereignungsanspruches) subsumiert. Dies ist unrichtig, da mit dieser Vereinbarung vom 18.12.2013 keinerlei Rechtsgeschäft abgeschlossen wurde, in dem ein Übereignungsanspruch abgetreten wurde, sondern ein Kaufvertrag zwischen Herrn Bf als Käufer und Herrn HS als Verkäufer abgeschlossen wurde, der auch vom Vertragserrichter der Selbstberechnung der GrEST unterzogen und bei welchem auch die GrEST ordnungsgemäß abgeführt wurde.

Letztendlich hat die belangte Behörde in rechtlich nicht richtiger Würdigung des Gesamtsachverhaltes im Rahmen des 201 BAO die 'Selbstberechnung' des Kaufvertrages vom 18.12.2013 aufgehoben und erklärt, dass dieser Vorgang keiner Grunderwerbsteuer unterliegt.

Die belangte Behörde geht davon aus, dass der Vertrag, der zwischen dem Zweitbeschwerdeführer Herrn Bf als Käufer und Herrn HS als Verkäufer abgeschlossen wurde, die Abtretung eines Übereignungsanspruches iSd § 1 (1) Z 3 GrESTG darstellt.

Das ist unrichtig. Es ist eindeutig, dass Herr Bf in den bereits vorformulierten Kaufvertrag vom 28.10.2013, der ansonsten zwischen der Z-GmbH als Käufer und Herrn HS als Verkäufer rechtswirksam geworden wäre, eingetreten ist, und damit der Erwerbsvorgang, der auch im Rahmen der Selbstberechnung der GrEST unterzogen wurde, verwirklicht wurde. Davor gab es keinen Kaufvertrag zwischen der Z-GmbH (als Käufer, der bei Eintritt der vereinbarten Bedingung gekauft hätte) und Herrn HS, da die Bedingung nicht eingetreten war.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 GrESTG 1987 unterliegt ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet, der Grunderwerbsteuer, soweit sich dieser Rechtsvorgang auf inländische Grundstücke bezieht. Gegenstand dieser Gesetzesstelle ist nicht der schon von § 1 Abs. 1 Z 1 GrESTG erfasste Erwerb eines Übereignungsanspruches auf ein Grundstück, sondern die Abtretung oder Weitergabe eines schon bestehenden Anspruches. Die Steuerpflicht erfasst hier also eine Vereinbarung, mittels der ein Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet wird. Maßgebend ist, dass dieser Anspruch auf Übereignung im Rechtsweg durchsetzbar ist. Besteht kein Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes, so kann die Abtretung des Anspruches den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 3-5 GrESTG nicht erfüllen (Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz Tz 263 zu § 1 GrESTG 1987).

Der gegenständliche Vertrag vom 28.10.2013 ist ein Vertrag, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen (vgl. OGH 29.8.1994, 1 Ob 585794, SZ 67/137, OGH 12.9.2001, 4 Ob 159/01p, JBl. 2002. 243;

VwGH 9.1.1994, 93/16/0159) und zwar durch Eintritt der Bedingung (Zeitablauf) bzw. durch Namhaftmachung einer dritten Person, die in den Vertrag eintritt, wodurch auch ein Kaufvertrag geschlossen wird.

Erst mit Bedingungseintritt oder mit Namhaftmachung der dritten Person, die das Objekt kauft, wird der Kaufvertrag zwischen dem Verkäufer und der dritten Person (bei Namhaftmachung) oder dem Verkäufer und dem Vertragspartner (bei Bedingungseintritt) geschlossen. Nicht schon in diesem Vertrag liegt der Kaufsachverhalt. Die Einräumung dieser Gestaltungsmöglichkeit, die dann tatsächlich ausgenutzt wurde, sodass die Bedingung nicht eingetreten ist, stellt keinen Tatbestand der Steuerpflicht dar.

Durch den geschlossenen Vertrag vom 28.10.2013 räumte der Verkäufer der Z-GmbH ein Gestaltungsrecht ein, entweder das Objekt selbst zu erwerben, wenn die Bedingung eintritt, oder eine dritte Person rechtzeitig als Käufer namhaft zu machen. Die Namhaftmachung ist durch das Email vom 10.12.2013 rechtzeitig geschehen. Die Z-GmbH konnte (und das hat sie auch mit dem Email vom 10.12.2013) getan, durch eine einseitige Gestaltungserklärung den anderen Teil verbinden, eine im Vertrag vom 28.10.2013 bereits vorgesehene Leistung zu erbringen, nämlich das Objekt zu verkaufen.

Es liegt sohin ein Vertrag vor, in dem ein Vertragsteil, auf Grund einer vorhergehenden Vereinbarung berechtigt ist, durch die Abgabe einer bestimmten Erklärung (= Präsentation des dritten Käufer) allein und damit ohne neuerliche Einverständniserklärung des anderen Vertragspartners (des Verkäufers) ein obligatorisches Verhältnis zu begründen. Die Vereinbarung vom 28.10.2013 ist also ein bedingter Vertrag und zwar bedingt durch die Mitteilung, dass eine dritte Person kauft, oder durch den Zeitablauf (sodass die Z-GmbH) kauft. Bis zu diesem Zeitpunkt, nämlich bis zu Abgabe der Gestaltungserklärung (Mitteilung vom 10.12.2013) oder Zeitablauf (15.12.2013) besteht für denjenigen, der die Option eingeräumt hat, eine Leistungsverpflichtung noch nicht. Wurde aber die Abtretung eines Übereignungsanspruches auf ein Grundstück fest vereinbart, so bindet ein solcher Vertrag beide Vertragsteile sogleich und unbedingt und ist dem § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG zu unterwerfen (VwGH 19.9.1968. 274/68, Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer Rz 160, 161 zu § 1 GrEStG 1967, Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz Tz 133a zu § 1 GrEStG 1987).

Auf Grund der vorliegenden Vereinbarung (siehe Punkt A des Vertrages vom 28.10.2013) kann kein Zweifel darüber bestehen, dass der aus dem Optionsvertrag berechtigten Z-GmbH bis längstens 15.12.2013 das Gestaltungsrecht eingeräumt wurde, durch eine schriftlich abzugebende einseitige Erklärung den Eigentümer (Herrn HS) zu verbinden, die im Vertrag vom 28.10.2013 bereits vorgesehene Leistung (Verkauf des Kaufgegenstandes zu einem vereinbarten Kaufpreis) zu erbringen. Gleich wie bei einem Kaufanbot (Offerte) oder einer Optionsvereinbarung - die Option wird manchmal auch als Offerte mit verlängerter Bindungswirkung bezeichnet - entsteht mit der diesem Vertrag vom 28.10.2013 noch kein Übereignungsanspruch.

Der Übereignungsanspruch entsteht erst, wenn der Zeitpunkt abgelaufen ist, und der 15.12.2013 verstrichen ist, und die Z-GmbH keine dritte Person als Käufer namhaft

gemacht hat, sodass sie selbst den Kaufvertrag vom 28.10.2013 (Punkt B. des Vertrages vom 28.10.2013) geschlossen hätte. Das war jedoch nicht der Fall, da ein dritter Käufer 'präsentiert' wurde, der dann den Kaufvertrag abgeschlossen hat.

Der Kaufvertrag vom 28.10.2013 (Punkt B. des Vertrages vom 28.10.2013) wurde daher nicht rechtswirksam, sodass kein grunderwerbsteuerlich relevanter Vorgang gegeben ist.

In der Vereinbarung vom 18.12.2013 ist es daher auch nicht zur Abtretung eines Übereignungsanspruches gekommen, da mit Email vom 10.12.2013 der Käufer Herr Bf dem Verkäufer bekannt gegeben wurde, und damit klar war, dass diese Person kauft (in den Vertrag vom 28.10.2013 Punkt B.) eintritt, und somit der 15.12.2013 der den Vertragsabschluss zwischen der Z-GmbH und Herrn HS bewirkt hätte, gar nicht ohne die Bekanntgabe des Käufers Bf verstrichen ist. Die Bedingung, unter der die Z-GmbH die Eigentumswohnung des Herrn HS angekauft hat, ist sohin nicht eingetreten; der Vertrag - ist in dessen Punkt E. (Kaufvertrag) - nicht rechtswirksam geworden, und es wurde kein grunderwerbsteuerlich relevanter Sachverhalt durch diesen Vertrag vom 28.10.2013 verwirklicht.

III. Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften

Die Bescheide leiden an Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Des weiteren hätte die belangte Behörde im Rahmen eines Ermittlungsverfahrens zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer iSd § 201 Abs 2 Zi 3 BAO den Zweitbeschwerdeführer mit der Ansicht, dass die ursprüngliche Grunderwerbsteuerselbstberechnung nicht korrekt war, konfrontieren müssen, und diesem die Gelegenheit zur Stellungnahme geben müssen. Ebenso hätte sie vor Erlassung der beiden Bescheide, mit denen eine Grunderwerbsteuerpflicht festgestellt wurde, und die Zahlung der Grunderwerbsteuer vorgeschrieben wurde, ein ausreichendes Ermittlungsverfahren einleiten müssen, und den Parteien (Beschwerdeführern) die Gelegenheit geben müssen, sich zum ermittelten Sachverhalt, der von der belangten Behörde anders qualifiziert wurde, als im Rahmen der Selbstberechnung durch den Parteienvertreter zu äußern.

Erst dann hätten Bescheide - auf Basis der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens - ergehen dürfen; ohne ausreichendes Ermittlungsverfahren (z.B. Ergänzungsauftrag, Bedenkenvorbehalt oder ähnliches), dass durch die Ergebnisse im Rahmen der Prüfung der Grunderwerbsteuerselbstberechnung des Parteienvertreters nicht ersetzt wird, leiden die bekämpften Bescheide an der Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von wesentlichen Verfahrensvorschriften. Die belangte Behörde hat es gänzlich unterlassen, die Beschwerdeführer zu ersuchen, weitere Unterlagen beizubringen, oder den Sachverhalt aufzuklären, sondern unmittelbar und ohne weiteres Ermittlungsverfahren, die Selbstberechnung der GrESt 'aufgehoben' und die Grunderwerbsteuer mit EUR 0,00 festgesetzt, dafür jedoch - und actu und ohne Zeit zwischen dieser Festsetzung und den weitem (steuerlich belastenden) Bescheiden - einen Vorgang (Vertrag vom 28.10.2013 /

Vertrag vom 18.12.2013), der als ein grunderwerbsteuerlich relevanter Vorgang (Kauf durch den Zweitbeschwerdeführer von Herrn HS) als zwei grunderwerbsteuerlich relevante Vorgänge qualifiziert.

Auch wenn durch einen der bekämpften Bescheide aufgrund der Tatsache, dass die Grunderwerbsteuer mit EUR 0,00 festgesetzt wird, keine Zahlungspflicht gegeben ist, hat dieser doch rechtliche Auswirkungen, insbes. die Rechtskraft der Entscheidung, dass der Vorgang zwischen Herrn HS als Verkäufer und dem Zweitbeschwerdeführer nicht als Sachverhalt beurteilt wird, der Grunderwerbsteuer iSd § 3 (1) Z 1 GrEStG auslöst. Dies hat jedoch die weitere Auswirkung, dass auch die anderen bekämpften Bescheide von dieser Rechtskraft betroffen sind, da diese unmittelbar mit dem bekämpften Bescheid zusammenhängen.

Hätte die belangte Behörde die Grundsätze des fairen Verfahrens im Ermittlungsverfahren eingehalten, und nicht iS einer Wiederaufnahme gleichzeitig die Festsetzung der GrESt mit dem bekämpften Festsetzungsbescheid vom 1.3.2016 mit EUR 0,00 festgesetzt. Wenn diese Angaben gemacht worden wären, dann hätte der Beschwerdeführer die Möglichkeit gehabt, vor der Wiederaufnahme bzw. im Rahmen des Ermittlungsverfahrens vor dem bekämpften Festsetzungsbescheid der Behörde die notwendigen ergänzenden Informationen zu den Tatsachen zu geben, die dazu geführt hätten, dass der Vorgang - wie in der Selbstberechnung erfolgt - als ein grunderwerbsteuerlicher Vorgang angesehen werden wäre, und die Bescheide gar nicht ergangen wären.

Dadurch ist das Recht der Beschwerdeführer auf rechtliches Gehör im Verfahren über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer verletzt, da die belangte Behörde dem Beschwerdeführer nicht konkret mitgeteilt hat, weshalb die Überprüfung stattfindet, und mit welchen Konsequenzen die Überprüfung verbunden sein kann. Dass ein derartiges Verfahren zur Überprüfung der Grunderwerbsteuerpflicht dazu führen kann, dass eine erfolgte Selbstberechnung wieder aufgehoben wird, konnten die Beschwerdeführer nicht erkennen, und es wurde diesen die Möglichkeit genommen im erstinstanzlichen Verfahren, das zu den bekämpften Bescheiden geführt hat, und eine weitere Zahlungsverpflichtung in Höhe von EUR 9.625,-- ergeben hat, Stellung zum Ermittlungsergebnis zu nehmen.

Die Bescheide je vom 1.3.2017 über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit EUR 0,00 (Festsetzung gem. § 201 BAO) und die Grunderwerbsteuerbescheide über die beiden vertraglichen Vorgänge sind daher mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, und sind daher ersatzlos aufzuheben.

Schon die Tatsache, dass die belangte Behörde im Rahmen der rechtlichen Würdigung den Bescheid über die Festsetzung von EUR 0,00 und noch am selben Tag auch die Grunderwerbssteuerbescheide erlassen kann, zeigt deutlich auf, dass keinerlei Ermittlungsverfahren stattgefunden hat, um den Beschwerdeführern die Möglichkeit der Stellungnahme zum Ermittlungsergebnis zu geben.

Die angefochtenen Bescheide über die Festsetzung gem. § 201 und die Grunderwerbsteuer werden mit einer 'Leerformel' begründet; sie sind nicht in einer Form

begründet, die es dem Beschwerdeführer ermöglicht, die konkrete Begründung für die Festsetzung und Grunderwerbsteuer zu erkennen und einer Prüfung zu unterziehen.

Insbes. ist es nach Ansicht der Beschwerdeführer aus verfahrensrechtlichen Überlegungen nicht zulässig, einen Bescheid über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer iSd § 201 BAO, mit dem ein Vorgang mit EUR 0,00 festgesetzt wurde, am gleichen Tag zu erlassen, wie die Bescheide, mit denen derselbe Lebenssachverhalt einer anderen rechtlichen Würdigung unterzogen wird. Dieser Bescheid über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer gem. § 201 BAO mit EUR 0,00 ist noch nicht in Rechtskraft erwachsen und die anderen Bescheide, die eine sachliche Beziehung zu diesem noch nicht rechtskräftigen Bescheid haben, dh vom Bestand desselben in rechtlicher Hinsicht abhängig sind, wurden schon erlassen.

Die beiden Grunderwerbsteuerbescheide fußen auf der Beurteilung eines Sachverhaltes als grunderwerbsteuerrelevant, und daneben gibt es einen noch nicht rechtskräftigen Bescheid, der eine Festsetzung gem. § 201 BAO vornimmt, die als Grundlage hierfür dient. Sollte der Festsetzungsbescheid vom 1.3.2017 alleinig bekämpft werden, und dann nicht in Rechtskraft erwachsen und die Oberbehörde feststellen, dass die Rechtsansicht des Beschwerdeführers, nämlich, dass nur ein grunderwerbsteuerlicher Vorgang verwirklicht wurde, der der Selbstberechnung korrekt unterzogen wurde, dann wären damit die beiden anderen Grunderwerbsteuerbescheide auch unmittelbar betroffen.

Nur dann, wenn der bekämpfte Festsetzungsbescheid in Rechtskraft erwachsen wäre, dh zumindest nach Ablauf der Rechtsmittelfrist, wäre es zulässig gewesen, die beiden anderen Bescheide auszufertigen. Diese beiden Bescheide fußen auf dem Festsetzungsbescheid vom 1.3.2017; dieser ist nicht rechtskräftig, sodass die beiden anderen Bescheide vom 1.3.2017 an einer Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften leiden, und zu beheben sind.

Es ist daher auch nicht überprüfbar, ob der Festsetzungsbescheid vom 1.3.2017 den beiden Grunderwerbsteuerbescheiden zeitlich vergehen, und von der belangten Behörde vor denselben erstellt bzw. uU auch dem Beschwerdeführer vor denselben zugestellt wurde. Auch aus diesem Grund liegt ein wesentlicher Verfahrensmangel

vor, und sind die Bescheide mit der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, da nicht überprüfbar ist, ob der angefochtene Bescheid über die Festsetzung gem. § 201 BAO vor oder nach den beiden Grunderwerbssteuerbescheiden einerseits erstellt und andererseits den Beschwerdeführern zugestellt wurden.

Die angefochtenen Bescheide leiden daher an einem wesentlichen Verfahrensmangel. (vgl. u.a. VwGH 88/18/0046, 861020082)."

9 Die Beschwerden wurden mit den Beschwerdevorentscheidungen vom 28.07.2017 abgewiesen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die umfangreichen Begründungen verwiesen.

10 Fristgerecht wurde der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

11 Das Finanzamt legte die Beschwerde und die entsprechenden Teile des Verwaltungsaktes an das Bundesfinanzgericht vor (Bericht vom 25.04.2019).

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens sind die an den Bf gerichteten Bescheide-2 und -3 (siehe oben Pkt. I. 7).

In der Beschwerde werden inhaltliche Rechtswidrigkeit und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Sachverhalt

Am 28.10.2016 hat der Verkäufer mit der Z-GmbH einen Kaufvertrag über eine Eigentumswohnung abgeschlossen. In diesem Vertrag wird vereinbart, dass die Käuferin bis 10.12.2013 eine dritte Person als Käufer namhaft machen kann. Im Vertrag "*Präsentationsrecht*" genannt (siehe oben Pkt. I. 3).

Innerhalb dieser Frist wurde der Bf als Käufer namhaft gemacht.

Am 18.12.2013 wurde zwischen der Z-GmbH und dem Käufer die "*VEREINBARUNG*" abgeschlossen (siehe oben Pkt. I. 5).

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den im Verwaltungsakt einliegenden Verträgen, den Feststellungen der Prüferin (Tz 11 des Prüfberichtes sowie dem Beiblatt zur Schlußbesprechung), den angefochtenen Bescheiden und dem Beschwerdevorbringen.

A) Rechtswidrigkeit des Inhalts:

Rechtslage

§ 1 GrEStG "*Erwerbsvorgänge*" lautet auszugsweise:

"(1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,

2.

3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet

4.

5."

In *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuer, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 GrEStG 1987, Rz 8, wird zum "*Wesen der Grunderwerbsteuer*" mit weiteren Nachweisen (kurz: mwN) ausgeführt:

'Die Grunderwerbsteuer erfasst den Grundstückswechsel als solchen ohne Rücksicht auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke, sie ist eine Rechtsverkehrsteuer. Die Grunderwerb Steuer ist somit eine Steuer, die an Vorgänge des rechtlichen Verkehrs anknüpft. Die Grunderwerb Steuer ist also ihrem Wesen nach als eine Verkehrsteuer zu verstehen, die grundsätzlich an jeden Übergang eines inländischen Grundstücks anknüpft. Die Grunderwerbsteuer knüpft also als Rechtsverkehrsteuer an Rechtsvorgänge an.'

Das Gesetz bindet die Steuerpflicht schon an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung und damit an das erste, im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis, nämlich an die Begründung des Übereignungsanspruches, also an das Verpflichtungsgeschäft, und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber in das Grundbuch. Beim Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist also grundsätzlich der Rechtsvorgang steuerpflichtig, durch den jemand (Erwerber oder Berechtigter) einen (unbedingten) Rechtsanspruch auf Übereignung eines Grundstückes oder Grundstücksanteiles (§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG) oder eines Rechtes auf ein Grundstück oder auf einen Übereignungsanspruch (§ 1 Abs. 1 Z 2 - 5 GrEStG) erlangt (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuer, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 123, mwN).

Die Ziffern 3-5 bewirken in ihrem Zusammenhalt, dass jeder Erwerbsvorgang für sich und unabhängig von einem anderen nach diesen Ziffern von der Steuerpflicht auch dann getroffen wird, wenn zB anstatt der Weiterübertragung eines ganzen Kaufvertrages nur der darin enthaltene Übereignungsanspruch allein abgetreten wird. Dasselbe gilt, wenn allein die Abtretung des Kaufrechts aus einem verbindlichen Kaufangebot vereinbart wird. Mit der ausdrücklichen Normierung einer gesonderten Steuerpflicht auch für die Weiterübertragung von (schon bestehenden) Übereignungsansprüchen auf ein Grundstück wird praktisch jeder Zwischenerwerb von der Steuer erfasst. Wenn daher nicht das Grundstück selbst, sondern nur ein Übereignungsanspruch hintereinander durch mehrere Hände geht, so ist für jeden Erwerber eines solchen Anspruches die Steuerpflicht auch dann gegeben, wenn der nachfolgende Erwerber vom vorhergehenden einen Übereignungsanspruch nur auf Grund einer Abtretungserklärung oder der Benennung des Dritten erwirbt, wenn der Erwerb durch einen noch zu bezeichnenden Dritten an Stelle des Käufers vereinbart war. Die Tatsache, dass bei einer solchen mehrfachen Übertragung eines Übereignungsanspruches nur der letzte Erwerber als bürgerlicher Eigentümer unter Überspringen der Zwischenbesitzer ins Grundbuch eingetragen wird, beeinflusst die für jeden Zwischenerwerb eines Übereignungsanspruches durch § 1 Abs. 1 Z 3 - 5 GrEStG normierte Steuerpflicht nicht (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuer, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 232).

Eine Vertragsübernahme ist ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG. Die Vertragsübernahme begründet einen (regelmäßig sogleich erfüllten) Anspruch auf

Übertragung eines Übereignungsanspruchs und führt damit grunderwerbsteuerrechtlich zu einem Rechtsträgerwechsel zwischen dem ursprünglichen Käufer und dem Dritten, der einen nochmaligen grunderwerbsteuerlich relevanten Rechtsträgerwechsel auf den Dritten - diesmal gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG - ausschließt (BFH vom 22.01.2003, II R 32/01, DStR 2003, 934; vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuer, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 236a).

Wenn ein dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegender Rechtsvorgang von einer (aufschiebenden) Bedingung oder Genehmigung abhängig ist, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG erst mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Wird ein Kaufvertrag über ein Grundstück unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, ist der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor Eintritt der Bedingung noch nicht erfüllt. Bis zum Eintritt der Bedingung besteht ein Schwebezustand, währenddessen dem Käufer noch kein durchsetzbarer Anspruch auf Übereignung des Grundstücks zusteht (BFH vom 11.12.2014, II R 26/12; vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuer, Band II, § 8 GrEStG 1987, Rz 17a).

Als Abtretung eines Übereignungsanspruches ist auch die Namhaftmachung eines Dritten anzusehen, wenn im Kaufvertrag vereinbart wurde, dass die Aufsandung für den Erwerber oder einen Dritten zu erteilen ist. Vereinbart der Grundeigentümer mit dem Käufer, diesem oder anderen vom Käufer namhaft zu machenden Personen ein Grundstück um einen bestimmten Preis zu verkaufen und wird weiter vereinbart, dass der Vertragspartner des Grundeigentümers den Kaufpreis binnen bestimmter Zeit zu entrichten habe und dass ihm die Liegenschaft innerhalb bestimmter Frist vom Grundeigentümer in den Besitz zu übergeben sei, so liegt ein Verpflichtungsgeschäft iSd § 1 Abs. 1 Z 1 vor, nicht aber eine bloße Option oder ein Vorvertrag. Das Recht, einen anderen als Käufer namhaft zu machen, steht nicht dem Grundeigentümer, sondern dem anderen Vertragsteil zu. Nur dieser kann verlangen, dass das Grundstück auf den von ihm gefundenen neuen Käufer übertragen werde. Dies ändert aber nichts daran, dass er bereits mit Abschluss des Vertrages einen Anspruch auf Eigentumsübertragung erworben hat (VwGH 14.11.1960, 279/60). Es unterliegt daher sowohl der Kauf des Grundstücks als auch die Namhaftmachung jeweils für sich der GrESt (vgl. *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG, § 1 Tz 267).

Verkauft jemand an den auf der Käuferseite Auftretenden „oder an einen noch zu benennenden Dritten“ oder soll die Aufsandungserklärung diesem oder einem noch zu benennenden Dritten abgegeben werden, so ist der auf der Käuferseite Auftretende als alleiniger Käufer anzusehen (BFH 25.03.1959 II 30/57, BStBl III/238, 10.07.1974 II R 103/72, BStBl 1975/47), und zwar auch dann, wenn er Auftrag und Vollmacht des später benannten Dritten zum Erwerb hatte und der Erwerber sohin der Person nach objektiv feststand (RFH 29.05.1923 II A 107/23, *Mrozek* § 5 Abs. 4 Nr 1 R 2, 31. 7. 1929 II A 381/29, *Mrozek* § 5 Abs. 4 Nr 1 R 9, 7. 1. 1930 II A 1/30, *Mrozek* § 5 Abs. 4 Nr 1 R 10, 02.10.1925 II A 499/25, *Mrozek* § 5 Abs. 4 Nr 2 R 9). Der auf der Käuferseite

Auftretende hat zunächst allein einen Übereignungsanspruch (§ 1 Abs. 1 Z 1) erlangt, der im Hintergrund stehende Dritte nicht (BFH 10.07.1974 II R 103/72, BStBl 1975 II/74). Benennt er hernach den Dritten, so liegt darin die Abtretung des Übereignungsanspruchs (vgl. *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG, § 1 Tz 268).

Erwägungen

In der Beschwerde wird im Wesentlichen die Ansicht vertreten, dass der Kaufvertrag vom 28.10.2013 unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen wurde. Der Kaufvorgang habe sich - während der Frist des Präsentationsrechtes - in einem Schwebezustand befunden, der erst mit Fristablauf, sofern ein Drittkäufer nicht gefunden worden wäre, wirksam geworden wäre. Da rechtzeitig vor Eintritt der Bedingung ein Käufer namhaft gemacht wurde, sei der Kauf nicht rechtswirksam zustande gekommen.

Das Bundesfinanzgericht hat im Erkenntnis vom heutigen Tage, GZ. RV/5100489/2019, ausgesprochen, dass bereits mit dem Kaufvertrag vom 28.10.2013 ein (unbedingter) Rechtsanspruch auf Übereignung der Liegenschaft entstanden ist.

Damit liegt ein rechtswirksamer Zwischenerwerb vor, für den gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG Grunderwerbsteuerpflicht gegeben ist.

Ein Präsentationsrecht liegt vor, wenn sich eine Vertragspartei verpflichtet, unter gewissen Bedingungen mit einem von der anderen Vertragspartei vorgeschlagenen geeigneten Dritten einen Vertrag gleichen oder bestimmten anderen Inhalts abzuschließen (vgl. VwGH vom 29.06.2017, Ro 2015/16/0032, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 09.09.2015, Ro 2014/16/0072, sowie den Beschluss vom gleichen Tag, Ra 2015/16/0072)

Ein Weitergaberecht liegt vor, wenn eine Vertragspartei (etwa schon im Bestandvertrag) von vornherein zustimmt und der anderen Vertragspartei das Recht einräumt, durch bloße Erklärung alle Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis auf einen Dritten mit der Wirkung zu übertragen, dass dieser an ihrer Stelle in den Vertrag eintritt, ohne dass es einer (weiteren) Erklärung der verbleibenden Vertragspartei bedarf (vgl. VwGH vom 29.06.2017, Ro 2015/16/0032, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 09.09.2015, Ro 2014/16/0072, mit Verweis auf Judikatur des OGH).

Die im Gesetz nicht ausdrücklich geregelte Vertragsübernahme bewirkt eine Übertragung der Gesamtheit aller wechselseitigen Rechte und Pflichten. Der Vertragsübernehmer übernimmt die gesamte vertragliche Rechtsstellung, ohne dass dadurch der Inhalt oder die rechtliche Identität des bisherigen Schuldverhältnisses verändert werden (vgl. *Lovrek* in *Rummel/Lukas*, ABGB⁴, Teilband §§ 1035-1150 ABGB, § 1098 Rz 57, mwN).

Die Rechtsfolge der Ausübung eines dem Mieter eingeräumten Weitergaberechtes ist die Vertragsübernahme durch den neuen Mieter, die ohne weitere Erklärung des Vermieters erfolgt (vgl. den Beschluss des OGH vom 17.07.2015, 3 Ob 104/15p).

Nach dem im vorliegenden Beschwerdefall zu beurteilenden Kaufvertrag vom 28.10.2013 war die Z-GmbH berechtigt, ohne Mitwirkung des Verkäufers einen Dritten als Käufer

namhaft zu machen. Im vorliegenden Fall wurde daher ein Weitergaberecht der Z-GmbH vertraglich vereinbart.

Bereits mit Abschluss des Kaufvertrages vom 28.10.2013 wurde ein Anspruch auf Eigentumsübertragung erworben. Mit Vereinbarung vom 18.12.2013 wurde ein (schon bestehender) Übereignungsanspruch an der Wohnung an den Bf weiter übertragen.

Diese Vertragsübernahme begründet einen (regelmäßig sogleich erfüllten) Anspruch auf Übertragung eines Übereignungsanspruchs und führt damit grunderwerbsteuerrechtlich zu einem Rechtsträgerwechsel zwischen der ursprünglichen Käuferin (die Z-GmbH) und dem Dritten.

Dieser Erwerbsvorgang unterliegt nach § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer.

Die Abgabenbehörde hat daher zu Recht eine Abgabenfestsetzung für die Vereinbarung vom 18.12.2013, mit der die Wohnung von der Z-GmbH erworben wurde, vorgenommen.

In dem weiter angefochtenen Bescheid gemäß § 201 BAO wurde die Selbstberechnung richtig gestellt. Hiezu ist festzuhalten:

§ 201 BAO ist anzuwenden, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder gestatten.

Nach § 11 Abs. 1 GrEStG sind grundsätzlich Rechtsanwälte und Notare (Parteienvertreter) befugt, die Grunderwerbsteuer als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners (vgl. § 9 GrEStG) selbst zu berechnen.

Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setzt nach § 201 Abs. 1 stets voraus,

- dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder
- dass der Abgabepflichtige, obwohl er hiezu verpflichtet ist, keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 201 Tz 7).

Eine Selbstberechnung ist „*nicht richtig*“, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der (teilweisen) Nichtoffenlegung abgabenrechtlich relevanter Umstände (zB Bemessungsgrundlagen) sein (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 201 Tz 8).

Die Abgabenbehörde hat die Rechtsansicht vertreten, dass ein Erwerbsvorgang vom ursprünglichen Verkäufer, Herrn HS, an den Bf 'nicht' vorliegt.

Damit war die Selbstberechnung, die einen derartigen Vorgang angenommen hat, objektiv nicht richtig.

Die Grunderwerbsteuer war daher gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO mit € 0,00 festzusetzen und der selbstberechnete Abgabebetrag war gutzuschreiben.

B) Verletzung von Verfahrensvorschriften

Nach § 15 Abs. 2 GrEStG idF des BBG 2011 BGBl I 2011/111, ist das Finanzamt befugt, Prüfungen hinsichtlich sämtlicher in der Anmeldung enthaltenen Angaben durchzuführen.

Darüberhinaus ist das Finanzamt insbesondere nach § 147 Abs. 1 BAO berechtigt, bei jedem, der zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, jederzeit eine Außenprüfung vorzunehmen.

Der Vertragserrichter hat seine Befugnis zur Selbstberechnung in Anspruch genommen. Die Selbstberechnung für den Zeitraum 2014 - 2016 wurde im Rahmen einer Außenprüfung überprüft. Zu Tz 11 des Prüfberichtes hat der Vertragserrichter in einem gesonderten "*Beiblatt zur Schlussbesprechung*" seine Einwendungen erstattet.

Der Vertragserrichter war von den Vertragsparteien beauftragt und bevollmächtigt. Im Rahmen der Außenprüfung war daher ausreichende Gelegenheit weitere Unterlagen beizubringen. Es wurde auch kein Vorbringen erstattet, dass weitere Ermittlungsschritte notwendig gemacht hätte.

Die Prüferin hat sich bei dem von ihr festgestellten Sachverhalt auf die vom Vertragserrichter zur Verfügung gestellten Verträge gestützt und diese einer anderen grunderwerbsteuerlichen Betrachtung unterzogen. Der Schwerpunkt des Verfahrens lag sohin in der Auslegung der von den Parteien getroffenen Vereinbarungen.

Eine Verletzung von Verfahrensvorschriften liegt daher nicht vor.

Der angefochtene Bescheid entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Im gegenständlichen Beschwerdefall liegt der Schwerpunkt des Verfahrens zudem auf der Auslegung der von den Parteien abgeschlossenen Verträge. Der Verwaltungsgerichtshof hat zum Beschluss vom 10.09.2018, Ra 2018/16/0119, folgenden Rechtssatz 1 verfasst:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann einer Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet (vgl. etwa VwGH 22.04.2015, Ra 2015/16/0020, sowie 04.02.2016, Ra 2015/16/0140). Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalles auch eine andere Auslegung einer

Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl. VwGH 22.04.2015, Ra 2015/16/0020; 04.02.2016, Ra 2015/16/0140; 13.09.2016, Ra 2016/16/0077; 28.09.2016, Ra 2016/16/0084; 29.06.2017, Ra 2017/16/0088, und 19.09.2017, Ra 2017/16/0111, jeweils betreffend Fragen der Auslegung und deren mangelnde grundsätzliche Bedeutung).

Auslegungsfragen stellen sohin keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Salzburg-Aigen, am 29. August 2019