



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde X., Adresse, vertreten durch Stb.Y, vom 15. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. März 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 2. Dezember 2002 schlossen A.W. als verpflichtete Partei und die politische Gemeinde X als berechtigte Partei einen Optionsvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"I. Vertragsparteien

Die verpflichtete Partei als Liegenschaftseigentümer, die das Optionsrecht an dem in diesem Vertrag beschriebenen Grundstück einräumt, wird im Folgenden, ohne dass dieser Optionsvertrag dadurch als Kaufvertrag zu werten wäre, als Verkäufer bezeichnet.

Das erwähnte Grundstück, welches Gegenstand des Optionsvertrages ist, wird als Kaufgegenstand bezeichnet.

Die berechtigte Partei, nämlich die Gemeinde X, die das Optionsrecht erhält, wird als Käuferin bezeichnet.

II. Optionsvereinbarung

Der Verkäufer räumt der Käuferin das Optionsrecht über den in diesem Vertrag bezeichneten Kaufgegenstand zu den Bedingungen dieses Vertrages ein.

Das Optionsrecht ist befristet bis 31.12.2007/einunddreißigsten Dezember zweitausendsieben/.

Während dieses Zeitraumes ist es dem Verkäufer nicht gestattet, dritten Personen irgendwelche den Kaufgegenstand (Optionsgegenstand) betreffende Rechte einzuräumen oder Zusagen zu machen, mit

Ausnahme der Berechtigung des Verkäufers laut Punkt VI dieses Vertrages.

Das Optionsrecht wird ausgeübt, indem dem Verkäufer durch die Käuferin die Ausübung des Optionsrechtes unter gleichzeitiger Bezeichnung des Kaufgegenstandes und unter Hinweis auf diese Optionsvereinbarung schriftlich erklärt wird. Diese Erklärung ist mit eingeschriebenem Brief an die in diesem Vertrag genannte Anschrift des Verkäufers zu übersenden. Die Frist ist gewahrt, wenn diese Erklärung vor Ablauf des letzten Tages der vereinbarten Frist zur Post gegeben bzw. abgesendet wird. Die Käuferin ist berechtigt, das Optionsrecht hinsichtlich des Kaufgegenstandes insgesamt oder nach ihrer Wahl auch nur teilweise bezogen auf einzelne Grundstücksanteile auszuüben.

Die Käuferin ist berechtigt, ihr Optionsrecht bei gleichzeitiger Überbindung aller Bestimmungen dieses Vertrages auf einen Dritten oder mehrere Dritte zu übertragen.

III. Kaufgegenstand und Kaufpreis

Kaufgegenstand (Optionsgegenstand) ist jene noch nicht vermessene und unverbaute, aus dem Gst 929/2 in Einlage Zahl 123 (Hof "N") Grundbuch Z stammende Grundfläche von rund 4.500 m² mehr oder weniger, die im örtlichen Raumordnungskonzept der Gemeinde X für eine Baulandwidmung (Wohngebiet) ausgewiesen ist und in der beiliegenden.....

Der Kaufpreis beträgt € 70,00/Euro siebzig/ pro Quadratmeter, für die gesamte Optionsfläche von rund 4.500 m² daher ungefähr € 315.000,00 (Euro dreihundertfünfzigtausend/, je nach endgültigem Vermessungsergebnis. Es handelt sich dabei um den unerschlossenen Grundstückspreis, da mit der vollständigen Erschließung bzw. Aufschließung noch erhebliche Kosten zu veranschlagen sind, die jedoch gemäß Vereinbarung der Vertragsparteien nicht zu Lasten des Verkäufers gehen (siehe Punkt VI. dieses Vertrages).

VI. Bedingungen für die Ausübung des Optionsrechtes

Die Käuferin beabsichtigt, sobald alle infrastrukturellen Voraussetzungen dazu vorliegen, wozu insbesondere der Bau einer geplanten neuen Zufahrtsstrasse zum Hof "E" auf einer behördlich erst zu bewilligenden Wegtrasse gehört, die Umwidmung der vom gegenständlichen Kaufgegenstand erfassten Grundfläche in Bauland (Wohngebiet) zu beschließen. Dieser Umwidmungsbeschluss ist eine aufschiebende Bedingung für die Rechtswirksamkeit dieses Optionsvertrages.

Im Zusammenhang mit der geplanten Umwidmung wird die Gemeinde X weiters einen Bebauungsplan für die Optionsfläche beschließen.

Ziel der Ausübung des Optionsrechtes ist, dass in der Folge solche Käufer einen Baugrund erwerben können, die nach den vom Gemeinderat der Gemeinde X bereits beschlossenen Richtlinien förderungswürdig sind.

Wie bereits erwähnt, hat die Käuferin das Recht, ihr Optionsrecht auf einen Dritten oder mehrere Dritte zu übertragen.

.....

Bei der Bemessung des Kaufpreises von € 70,00 pro Quadratmeter sind die Vertragsparteien davon ausgegangen, dass dieser Kaufpreis, wie bereits erwähnt, für den unerschlossenen Grund gilt, da mit der noch erforderlichen Erschließung bzw. Aufschließung (insbesondere Bau der Zufahrtsstraße) noch erhebliche Kosten entstehen werden, die jedoch von der Käuferin bzw. im Falle der Abtretung des Optionsrechtes von dem jeweiligen Käufer zu tragen sind, also nicht zu Lasten des Verkäufers gehen.

Im Falle der Abtretung des Optionsrechtes wird daher vom jeweiligen Käufer ein von der Gemeinde X zu beschließender Grundstückspreis zu bezahlen sein, der sich aus dem im Optionsvertrag vereinbarten Quadratmeterpreis zuzüglich der anteiligen Kosten, die für die vollkommene Erschließung bzw. Aufschließung noch anfallen, zusammensetzt.

Der Verkäufer ist damit ausdrücklich einverstanden."

Mit Bescheid vom 17. März 2008 setzte das Finanzamt für den Rechtsvorgang "Optionsvertrag vom 2. Dezember 2002 mit W.A." gegenüber der Gemeinde X (im Folgenden auch Bw genannt) von einer Gegenleistung in Höhe von 315.000,00 € die Grunderwerbsteuer mit 11.025,00 € fest. Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt: "*Da die Gemeinde X die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Vertragsliegenschaft erhält, ist der Sachverhalt des § 1 (1) 3 GrEStG erfüllt.*"

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid eingebrachte Berufung bekämpft unter Darstellung der mit der Optionsvereinbarung von der Gemeinde verfolgten Zielsetzung (nämlich Sicherstellung, dass die von der Gemeinde aufgeschlossenen Baugrundstücke durch einheimische Siedlungswerber käuflich erworben werden) die Steuervorschreibung dem Grunde nach im Wesentlichen mit dem Vorbringen, ein die Grunderwerbsteuer auslösender Tatbestand wäre nur dann vorgelegen, wenn die optionsberechtigte Gemeinde den Anspruch aus der mit dem Grundeigentümer abgeschlossenen Vereinbarung an eine konkret von ihr ausgewählte Person abgetreten und von dieser dritten Person sodann das Optionsrecht tatsächlich ausgeübt worden wäre (VwGH 18.11.1982, Zl. 261/80). Die Gemeinde X habe hingegen zu keinem Zeitpunkt das Recht zur Ausübung der Option auf eine konkrete von ihr namhaft gemachte Person bzw. mehrere Personen abgetreten bzw. weitergereicht, sondern bei Abschluss der konkreten Kaufverträge zwischen dem Grundeigentümer und dem jeweiligen Kaufinteressenten (und nach Prüfung der Frage, ob dieser die Kriterien zum Erwerb eines Siedlergrundstückes erfülle) gleichzeitig auf die Ausübung der Option verzichtet, zumal der Zweck dieser Vereinbarung (ab dem Zeitpunkt der Unterfertigung des eigentlichen Kaufvertrages durch den Siedlungswerber) nicht nur sichergestellt, sondern als erfüllt zu betrachten gewesen sei. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht sei der Gemeinde X – infolge des abgegebenen Verzichts auf die Ausübung des Optionsrechtes – zu keinem Zeitpunkt zugestanden. Da das der optionsberechtigten Gemeinde eingeräumte Recht, durch einseitige Erklärung den optionsgegenständlichen Kaufvertrag zustande kommen zu lassen, zu keinem Zeitpunkt ausgeübt worden sei, sondern auf die Ausübung sogar expressis verbis verzichtet worden sei und das Recht zur Ausübung auch nicht an eine oder mehrere von der Optionsberechtigten konkret ausgewählte dritte Personen abgetreten oder übertragen worden sei, könne aus der letztlich durch Verzicht aufgehobenen Optionsvereinbarung keine Steuerpflicht nach dem GrEStG entstehen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

"Durch den Optionsvertrag vom 02.12.2002 erhält die Berufungswerberin das volle wirtschaftliche Verfügungsrecht über die Liegenschaft des Verkäufers. Während der Zeit des Optionsrechtes darf der Verkäufer weder die Liegenschaft veräußern noch Rechte einräumen oder Zusagen machen. Außerdem wird in Pkt. VI konkret vereinbart, dass im Fall der Abtretung des Optionsrechtes nicht nur der Käuferkreis von der Berufungswerberin bestimmt und geprüft werden kann, sondern sogar der Kaufpreis wird von der Gemeinde beschlossen. Die reine Bezeichnung einer Urkunde als Option deutet nicht darauf hin, dass es sich beim gegenständlichen Rechtsgeschäft um keinen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 GrEStG handelt. Im Vertragstext selbst wird von Anfang an von Verkäufer und Käufer gesprochen, und die im Vertrag vereinbarten Rechte und Auflagen ermöglichen der Berufungswerberin wie ein Käufer zu 100 % über die Vertragsliegenschaft zu verfügen. Auch in den nachfolgenden Kaufverträgen, welche mit Herrn W. direkt abgeschlossen wurden, ist ersichtlich, dass ohne Zustimmung der Berufungswerberin kein Kaufpreis frei vereinbart werden konnte und dass außerdem sämtliche Investitionen, welche die Berufungswerberin in die zum Kauf angebotenen Liegenschaft bereits getätigt hat dort den Käufern als weitere Gegenleistung in Rechnung gestellt wurden. Da somit der Tatbestand des § 1(2) GrEStG vorliegt, war Grunderwerbsteuer vorzuschreiben."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird repliziert, entgegen der Annahme des Finanzamtes habe die Bw. nicht durch den Optionsvertrag vom 2. Dezember 2002 das volle wirtschaftliche Verfügungsrecht über die Liegenschaft des Verkäufers erhalten. Die Verfügungsberechtigung wäre dieser erst mit der Ausübung der Option, wie im Optionsvertrag unter Punkt II vereinbart, zugestanden. Im Streitfall liege keine Ausübung dieses Gestaltungsrechtes seitens der Bw. vor, vielmehr habe sie auf die Möglichkeit der Ausübung ihres Gestaltungsrechtes verzichtet. Zweck des § 1 Abs. 2 GrEStG sei es, Grundstücksumsätze zu erfassen, die in Bezug auf die Herrschaft über die Liegenschaft den in § 1 Abs. 1 GrEStG beschriebenen Umsätzen so nahe kommen, dass sie wie diese ermöglichen, sich den Wert der Liegenschaft für eigene Rechnung nutzbar zu machen. § 1 Abs. 2 GrEStG lasse die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu. § 1 Abs. 2 GrEStG solle jene Grundstücksumsätze erfassen, die es einem anderen auch ohne vorangegangene Eigentumsübertragung ermöglichen, den Wert der Grundstücke für eigene Rechnung nutzbar zu machen. Eine Verwertung des Grundstückes auf eigene Rechnung erfordere, dass der Berechtigte am wirtschaftlichen Erfolg teil habe und die Verwertung auch selbst herbeiführen könne. Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgend werde darauf abzustellen sein, ob die Gemeinde X das Optionsrecht zum Nutzen der eigenen wirtschaftlichen Interessen ausgeübt habe. Gerade dies treffe nicht zu, da die Optionsvereinbarung, wie bereits in der Berufung ausgeführt, ausschließlich dazu gedient habe dafür Sorge zu tragen, dass die neu zu schaffenden Baugrundstücke ausschließlich nur durch einheimische Siedlungswerber käuflich erworben werden können. Das Benennungsrecht und die Auswahl der in Frage kommenden Kaufinteressenten wären ausschließlich beim Grundeigentümer verblieben. Seitens der Gemeinde sei lediglich geprüft worden, ob der oder die Kaufinteressenten die Vergaberichtlinien erfüllen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsfall besteht Streit darüber und entscheidet diesen, ob das Finanzamt zu Recht davon ausgeht, dass in dem vom Grundstückseigentümer A.W. mit der Gemeinde X abgeschlossenen Optionsvertrag vom 2. Dezember 2002 ein Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG bzw. gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG vorliegt.

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).

Die Option 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). Die Einräumung einer Option stellt keinen Tatbestand der Steuerpflicht dar. Durch den Optionsvertrag räumt ein Vertragsteil dem anderen (dem Optanten) ein Gestaltungsrecht ein. Der Optant kann durch eine einseitige Gestaltungserklärung den anderen Teil verbinden, eine im Optionsvertrag bereits vorgesehene Leistung zu erbringen. Ein Option liegt somit dann vor, wenn ein Vertragsteil (Berechtigter, meist Erwerber) auf Grund einer vorhergehenden Vereinbarung berechtigt ist, durch die Abgabe einer bestimmten Erklärung (= Ausübungserklärung) allein und damit ohne neuerliche Einverständniserklärung des anderen Vertragspartners (des Verpflichteten) ein obligatorisches Verhältnis zu begründen. Die Option ist also ein bedingter Vertrag und zwar bedingt durch die Abgabe der Optionserklärung. Bis zu diesem Zeitpunkt, nämlich bis zu Abgabe der Gestaltungserklärung 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 1987, Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz Tz 133a zu § 1 GrEStG 1987).

Auf Grund der vorliegenden Optionsvereinbarung (siehe Punkt II des Optionsvertrages) kann im Gegenstandsfall kein Zweifel darüber bestehen, dass der aus dem Optionsvertrag berechtigten Gemeinde bis längstens 31. Dezember 2007 das Gestaltungsrecht eingeräumt wurde, durch eine schriftlich abzugebende einseitige Erklärung den Grundstückseigentümer (den Verpflichteten) zu verbinden, die im Optionsvertrag bereits vorgesehene Leistung (Verkauf des Kaufgegenstandes oder von Teilen davon zu einem vereinbarten Kaufpreis) zu erbringen. Gleich wie bei einem Kaufanbot (Offerte) - die Option wird manchmal auch als Offerte mit verlängerter Bindungswirkung bezeichnet - entsteht mit der Einräumung der Option noch kein Übereignungsanspruch. Bei einer Option als ein bedingter Vertrag entsteht vielmehr erst im Zeitpunkt der Abgabe der Gestaltungserklärung durch den Berechtigten der Anspruch

auf Übergabe des Kaufgegenstandes. Ist aber an Sachverhalt unbestritten davon auszugehen, dass die berechnete Gemeinde eine solche Ausübungserklärung nicht abgegeben hat und ist damit die Leistungsverpflichtung des Grundstückseigentümers gegenüber der Bw. gar nicht entstanden, so bestand für Letztere auch kein durchsetzbarer Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes. Der im "Betrifft" angeführte Optionsvertrag vom 2. Dezember 2002, abgeschlossen zwischen der Bw. und dem Grundstückseigentümer A.W., vermochte entgegen der vom Finanzamt im bekämpften Bescheid vertretenen Rechtsansicht nicht den Steuertatbestand gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG zu erfüllen, liegt doch darin kein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung des Übereignungsanspruches begründet hat. Dass aber in diesem Optionsvertrag die Abtretung eines Übereignungsanspruches auf ein Grundstück fest vereinbart worden wäre, sodass dieser Vertrag beide Vertragsteile sogleich und unbedingt gebunden hätte, wurde vom Finanzamt selbst nicht behauptet und dafür ergeben sich aus der Vertragslage keinerlei Anhaltspunkte.

Im Hinblick auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung bleibt noch zu beurteilen, ob dieser Optionsvertrag den Steuertatbestand gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG verwirklicht. Nach § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsgeschäfte, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Diese Norm lässt daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu. Da es sich bei dem nach § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegenden Vorgang um einen Rechtsgeschäft handeln muss, muss der Berechnete kraft rechtsgeschäftlicher Vereinbarung ermächtigt sein, über ein bestimmtes Grundstück zu verfügen. Zweck des § 1 Abs. 2 GrEStG ist es demnach, Grundstücksumsätze zu erfassen, die in Bezug auf die Herrschaft über ein Grundstück den in § 1 Abs. 1 GrEStG beschriebenen Umsätzen so nahe kommen, dass sie wie diese ermöglichen, sich den Wert der Grundstücke für eigene Rechnung nutzbar zu machen. Bei den Anwendungsmöglichkeiten des § 1 Abs. 2 GrEStG kommt es auf die Umstände des Einzelfalles an. Der nach § 1 Abs. 2 GrEStG steuerpflichtige Erwerb des Rechtes zur Verwertung des Grundstückes "auf eigene Rechnung" erfordert nicht nur, dass der Berechnete am wirtschaftlichen Ergebnis einer Verwertung des Grundbesitzes teilhat, sondern dass er diese Verwertung auch selbst herbeiführen, dh. vom Grundstückseigentümer die Veräußerung des Grundstückes an bestimmte Personen verlangen kann. Bei der Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 GrEStG kommt es einzig und allein darauf an, wer auf Grund der getroffenen Vereinbarungen die für den Abschluss eines Kaufes erforderliche Macht über eine bestimmte Liegenschaft tatsächlich ausgeübt hat (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 245 ff zu § 1 GrEStG 1987 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Da – wie bereits ausgeführt- es sich bei dem nach § 1 Abs. 2 GrEStG der Besteuerung unterliegenden Vorgang um einen Rechtsvorgang handeln muss, muss der Berechtigte kraft rechtsgeschäftlicher Vereinbarung ermächtigt sein, über ein bestimmtes Grundstück zu verfügen. Demzufolge entscheidet den Berufungsfall, ob durch die Vereinbarungen im Optionsvertrag der Bw. die Ermächtigung zum Verkauf und zur Verrechnung des Verkaufserlöses zu ihren Gunsten durch den Grundeigentümer eingeräumt worden ist. Davon kann im Streitfall aber keine Rede sein. Die Option ist dadurch gekennzeichnet, dass der Berechtigte durch Abgabe der einseitigen Ausübungserklärung ohne neuerlichen Vertragsabschluss das Schuldverhältnis (Kaufvertrag) selbst hervorruft und gibt dem Berechtigten nach Abgabe der Erklärung den Anspruch auf Erfüllung dieses Schuldverhältnisses. Im Streitfall war laut Optionsvereinbarung die Gemeinde berechtigt, das Optionsrecht hinsichtlich des Kaufgegenstandes insgesamt oder nach ihrer Wahl auch nur teilweise bezogen auf einzelne Grundstücke auszuüben. Außerdem war die Gemeinde berechtigt, ihr Optionsrecht bei gleichzeitiger Überbindung aller Bestimmungen dieses Vertrages auf einen Dritten oder mehrere Dritte zu übertragen. Aus den vom Grundstückseigentümer mit den jeweiligen Käufern der aus dem "Kaufgegenstand" GSt. Nr. 929/2 durch Teilung neu gebildeten Grundstücke abgeschlossenen Kaufverträgen geht an Sachverhalt unbedenklich hervor und dadurch wird das diesbezügliche Berufungsvorbringen bestätigt, dass die Gemeinde ihr Optionsrecht weder selbst ausgeübt noch entsprechend ihrer diesbezüglichen Berechtigung auf Dritten (= Grundstückskäufer) übertragen hat. Vielmehr hat die Bw. in den zwischen dem Grundstückseigentümer und den Grundstückskäufern abgeschlossenen Kaufverträgen auf ihr eingeräumtes Optionsrecht expressis verbis unter der Bedingung verzichtet und dem Kaufvertrag zugestimmt, wenn die jeweiligen Käufer sich verpflichteten zur Abdeckung eines Teiles der auf den Kaufgegenstand entfallenden Auf- und Erschließungskosten einen Betrag von 60 € pro m² an die Gemeinde bezahlen. Die Auf- und Erschließungskosten durch die Grundstückskäufer standen im finalen Zusammenhang mit deren Grundstückserwerb und wurden vom Finanzamt in die Grunderwerbsteuerliche Gegenleistung einbezogen. In der Einräumung der Option (das Optionsrecht wurde unbestrittenermaßen von der Bw. selbst nicht ausgeübt und auch nicht an Dritte übertragen) liegt keineswegs die für den Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG geforderte rechtsgeschäftliche Vereinbarung, mit der der Grundstückseigentümer die berechtigte Gemeinde ermächtigt hätte, über die Kaufliegenschaft rechtlich oder wirtschaftlich zu verfügen und eine Verwertung des Grundstückes auf eigene Rechnung vorzunehmen, lässt sich doch die Übertragung derartiger Verfügungs- und Verwertungsmöglichkeiten an die Bw. aus dem Optionsvertrag nicht begründet ableiten. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Gemeinde im Wege ihres (im jeweiligen Kaufvertrag abgegebenen) Verzichtes auf das Optionsrecht und der erteilten

Zustimmung zum Kaufvertrag auf die Auswahl der Grundstückskäufer im Sinne der Einschränkung auf einheimische Siedlungswerber Einfluss nehmen konnte. Wie aber die Bw. glaubhaft und unwidersprochen vorgebracht hat, verblieb das Benennrecht der in Frage kommenden Kaufinteressenten ausschließlich beim Grundeigentümer, seitens der Gemeinde X sei lediglich geprüft worden, ob der vorgeschlagene Kaufinteressent die Vergaberichtlinien erfülle. War an Sachverhalt des weiteren davon auszugehen, dass der für das unerschlossene Grundstück als angemessen erachtete Grundstückskaufpreis an den Grundstücksverkäufer zu entrichten war und nur ein Teil der von der Gemeinde für die Aufschließung des GSt. 929/2 getragenen Auf- und Erschließungskosten zur Bezahlung von dieser den Grundstückskäufern in Rechnung gestellt wurde, kann auch nicht gesichert davon gesprochen werden, dass die Verwertung der Liegenschaft auf Rechnung der Bw. erfolgt ist. Da es bei den Anwendungsmöglichkeiten des § 1 Abs. 2 GrESTG auf die Umstände des Einzelfalles ankommt, erlangt im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der in der Berufung angeführte, aufgrund des nachfolgenden Geschehensablaufes glaubhafte Hintergrund der gegenständlichen Optionsvereinbarung entsprechende Beachtung. Zielsetzung der Optionsvereinbarung sei nicht gewesen der optionsberechtigten Gemeinde die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Optionsgegenstand dahingehend einzuräumen, dass diese – nach Ausübung des Optionsrechtes, welches allerdings zu keinem Zeitpunkt stattgefunden habe – berechtigt gewesen wäre, das Grundstück selbständig durch Verkauf an dritte Personen zu verwerten, sondern die mit dem Grundstückseigentümer abgeschlossene Vereinbarung habe ausschließlich der Sicherstellung der der Gemeinde X aufgrund der Bestimmungen nach dem Tiroler Raumordnungs- und Grundverkehrsgesetz zukommenden Verpflichtung gedient, dafür zu sorgen, dass die neu zu schaffenden Baugrundstücke, welche den Gegenstand der Vereinbarung bilden, ausschließlich nur durch einheimische Siedlungswerber käuflich erworben werden können. Die Optionseinräumung war laut diesem Vorbringen somit vorrangig nicht auf die Erreichung wirtschaftlicher Ziele durch die Verwertung des Grundstückes auf eigene Rechnung ausgerichtet.

Auf Grund obiger Ausführungen vertritt der Unabhängige Finanzsenat in Würdigung der Umstände des Einzelfalles die Ansicht, dass im Optionsvertrag (bis zur Abgabe der Ausübungserklärung) keinesfalls ein Rechtsvorgang vorliegt, durch den der Grundstückseigentümer der optionsberechtigten Gemeinde die rechtliche oder wirtschaftliche Möglichkeit eingeräumt/verschafft und sie ermächtigt hat, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Die Bw. nahm nicht am wirtschaftlichen Erfolg der Verwertung des Grundbesitzes durch Lukrieren des Grundstückswertes teil und diese rechtsgeschäftliche Vereinbarung ermächtigte sie keineswegs die Verwertung selbst herbeizuführen, das heißt vom Grundstückseigentümer die Veräußerung des Grundstückes an bestimmte Personen

verlangen zu können. Der gegenständliche Rechtsvorgang "Optionsvertrag" erfüllt daher nicht den Steuertatbestand gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG.

Bei der Entscheidung des Berufungsfalles war davon auszugehen, dass entgegen der Meinung des Finanzamtes dieser Rechtsvorgang weder der Besteuerung nach § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG noch nach § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegt. Über die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. Jänner 2010