

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Prof. Haslinger & Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Grunderwerbsteuer im Jahr 2002 vom 18. Oktober 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. als Wohnungseigentumsbewerber hat mit der G.W. als Wohnungseigentumsorganisator am 15. Jänner 1999 einen Anwartschaftsvertrag gemäß § 23 Abs. 1 WEG 1975 abgeschlossen.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Vertragspunkte lauten wie folgt:

### *"I. Feststellungen*

- (1) *Die G.W. ist grundbürgerliche Eigentümerin der Liegenschaft in E., X.Y....*
- (2) *Die G.W. errichtet auf diesen Grundstücken im eigenen Namen und auf eigene Rechnung.....eine Wohnungseigentumsanlage bestehend aus 24 Wohnungen und einer Tiefgarage mit 24 PKW-Einstellplätzen.*
- (3) *Mit Förderungszusicherung vom...hat das Land Oberösterreich ein Förderungsdarlehen gemäß dem O.Ö. Wohnbauförderungsgesetz 1993 und der O.Ö. Neubauförderungs-Verordnung im Betrage von 27.593.300,00 S zugesichert. Diese Zusicherung ist mit Auflagen verbunden und bildet daher einen Bestandteil dieses Anwartschaftsvertrages und der WEB anerkennt die sich daraus für ihn ergebenden Pflichten....*

### *II. Anwartschaftsrecht*

- (1) *Die G.W. räumt dem WEB die Eigentumsanwartschaft auf die Wohnung.....ein.*
- (2) *Der WEB verpflichtet sich zum Erwerb dieser Eigentumswohnung die in diesem Vertrag vereinbarten Leistungen rechtzeitig zu erbringen und mit den übrigen WEB oder der Genossenschaft den Wohnungseigentumsvertrag abzuschließen.*

### *III. Kaufpreis (Fixpreis)*

*Der Kaufpreis für die vorgenannte Wohnung (samt allem Zubehör) setzt sich zusammen aus:*

<i>Grundkosten</i>	<i>282.690,00 S</i>
<i>Baukosten</i>	<i>2.051.220,00 S</i>
<i>Rücklage gemäß § 15 Abs. 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz</i>	<i>46.678,00 S</i>
<i>Fixpreispauschale gemäß § 15a Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz</i>	<i>70.017,00 S</i>
<i>Gesamtkaufpreis als Fixpreis</i>	<i>2.450.605,00 S</i>

.....

### *VI. Finanzierung*

<i>1.) Eigenmittel des WEB</i>	<i>fällig bis</i>	
<i>Grundkosten</i>	<i>31. Dezember 1998</i>	<i>282.690,00 S</i>
<i>Baukosten Teil 1</i>	<i>31. Dezember 1998</i>	<i>112.870,00 S</i>

<i>Baukosten Teil 2</i>		<i>112.870,00 S</i>
<i>Rücklage</i>	<i>30. April 1999</i>	<i>46.678,00 S</i>
<i>Fixpreispauschale</i>	<i>30. April 1999</i>	<i>70.017,00 S</i>
<i>Summe der Eigenmittel</i>		<i>625.125,00 S</i>
<i>2.) Aufzunehmende Darlehen</i>		
<i>Wohnbauförderungsdarlehen bei Vorliegen der Förderungswürdigkeit</i>		<i>1.388.800,00 S</i>
<i>Darlehen der E.S.</i>		<i>436.680,00 S</i>
<i>Gesamtkaufpreis</i>		<i>2.450.605,00 S</i>

.....

#### *IX. Fertigstellung und Übergabe*

*Die vertragsgegenständliche Wohnung wird bis spätestens 31. Juli 1999 fertiggestellt und zur Nutzung übergeben.....*

#### *X. Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag*

*Der WEB verpflichtet sich nach Vorlage eines Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages durch die G.W. diesen binnen 14 Tagen in der erforderlichen Form zu unterfertigen.*

#### *XI. Sicherung des WEB*

*Die Zusage der Einräumung des Wohnungseigentums wird gemäß § 24a Abs. 2 WEG 1975 grundbürgerlich angemerkt.....*

#### *XII .Rücktrittsrecht*

*(1) Keine der Vertragsparteien ist berechtigt, von diesem Anwartschaftsvertrag ohne gesetzlichen Grund (§§ 981 bis 921 ABGB) einseitig zurückzutreten.*

*(2) Stimmt die G.W. einer Vertragsauflösung zu, so wird ein Verwaltungskostenersatz...verrechnet.*

*(3) Weiters ist der WEB verpflichtet, im Falle der Vertragsaufhebung der G.W. auf eigene Kosten eine grundbuchsgültige Erklärung zur Löschung der Anmerkung des Wohnungseigentums im Grundbuch gemäß § 24a WEG 1975 zu übergeben.....*

#### *XVI. Schriftform*

*Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform. Mündliche Nebenabreden haben daher vereinbarungsgemäß keine*

Wirksamkeit.....

*XXII. Rechtswirksamkeit*

*Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist aufschiebend bedingt durch die Erteilung der Veräußerungszustimmung des Landes Oberösterreich, welche auf Grund des einverleibten Veräußerungsverbotes erforderlich ist."*

Mit Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 13. April 1999 wurde die Grunderwerbsteuer im Hinblick auf den Anwartschaftsvertrag vom 15. Jänner 1999 des Bw. mit der G.W. gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 1.339.565,00 S mit 46.885,00 S festgesetzt.

Die Festsetzung erfolge gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:

Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)	625.125,00 S
übernommene Verbindlichkeiten (abgezinst)	277.760,00 S
übernommene Verbindlichkeiten (aushaftend)	436.680,00 S
Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987	1.339.565,00 S

Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei, erfolge die Vorschreibung vorläufig.

Am 24. November 2000 bei der Abgabenbehörde erster Instanz angezeigt wurde der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag bezüglich der gegenständlichen Wohnung vom 8. Juli 1999, abgeschlossen zwischen der G.W. als Verkäuferin und dem Bw. und N.P. als Käufer. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Vertragspunkte lauten:

*"I .Feststellungen:*

.....

*Die Verkäuferin hat im eigenen Namen und auf eigene Rechnung.....eine Wohnungseigentumsanlage.....errichtet.*

*Mit Förderungszusicherung vom 15. Oktober 1997 hat das Land Oberösterreich ein Förderungsdarlehen gemäß des Oberösterreichischen Wohnbauförderungsgesetzes 1993 und der Oberösterreichischen Neubauförderungsordnung im Betrag von 27.593.300,00 S zugesichert. Der Käufer anerkennt die mit dieser Zusicherung verbundenen Auflagen. Die*

Liegenschaft X.Y. ist derzeit unter anderem mit einem Veräußerungsverbot gemäß § 18 Abs. 2 O.Ö.WFG 1993 zugunsten des Landes Oberösterreich belastet. Der Käufer hat über die unten näher bezeichnete Eigentumswohnung mit der Verkäuferin einen Anwartschaftsvertrag abgeschlossen. Zweck dieses Vertrages ist es, die für diese Eigentumswohnung notwendigen Miteigentumsanteile (§ 3 WEG 1975) an den Käufer zu übereignen und Wohnungseigentum zu begründen. Die im folgenden näher bezeichnete Eigentumswohnung wird von den Käufern am Tag der Vertragsunterzeichnung physisch übernommen.

### I. Kaufobjekt

Die Verkäuferin ist außerbücherlich Wohnungseigentümerin der unten noch näher bezeichneten Eigentumswohnung. Die Verkäuferin verkauft und übergibt an die Käufer und diese kaufen und übernehmen von Ersterer je 204/8172 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft X.Y.....

### III. Kaufpreis

Der Kaufpreis für die vorgenannte Eigentumswohnung samt allem Zubehör setzt sich wie folgt zusammen:

Grundkostenfixpreis	282.690,00 S
Baukostenfixpreis	2.051.220,00 S
Rücklage gemäß § 15 Abs. 2 WGG	46.678,00 S
Fixpreispauschale gemäß § 15a WGG	70.017,00 S
<i>Gesamtkaufpreis als Fixpreis</i>	<i>2.450.605,00 S</i>

.....

Der Kaufpreis war bzw. ist wie folgt zur Zahlung fällig:

- 1.) Eigenmittel in Höhe von 625.125,00 S wurden von den Käufern bereits bezahlt.
- 2.) Übernahme folgender Darlehen:

Wohnbauförderungsdarlehen (bei Vorliegen der Förderungswürdigkeit)	1.388.800,00 S
Darlehen der E.S.	436.680,00 S
<i>Gesamtkaufpreis</i>	<i>2.450.605,00 S</i>

.....

### *XIII. Vertragsausfertigung, Gebühren und Steuern*

*Dieser Vertrag wird in einfacher Ausfertigung errichtet, die zunächst zur grundbürgerlichen Durchführung bestimmt ist und dann den Käufern verbleibt.....*

### *XIV. Rechtswirksamkeit*

*Die Vertragsparteien nehmen zur Kenntnis, dass die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages durch die Erteilung der Veräußerungszustimmung durch das Land Oberösterreich aufschiebend bedingt ist.....*

### *XVI. Aufsandungserklärung*

*Sohin erteilt die G.W. ihre ausdrückliche Einwilligung, dass in der X.Y. nachstehende Eintragung vorgenommen werden kann:*

*Die Einverleibung des Eigentumsrechtes an je 204/8172 Miteigentumsanteilen, mit welchen Wohnungseigentum an W 10 untrennbar verbunden ist für den Bw. und N.P..*

....."

Mit Ergänzungsvorhalt vom 14. September 2001 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde erster Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

Mit Anwartschaftsvertrag vom 14. Jänner 1999 hätte der Bw. alleine die Liegenschaft von der G.W. erworben. mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 8. Juli 1999 hätte auch die Gattin des Bw., N.P., eine Hälfte der Liegenschaft erworben.

Hinsichtlich dieses Erwerbsvorganges würde der Bw. ersucht werden, die beiliegende Abgabenerklärung auszufüllen.

Mit Schreiben vom 27. September 2001 wurde wie folgt geantwortet:

In dem Anwartschaftsvertrag vom 14. Jänner 1999 hätte laut Auskunft der G.W. bei unverheirateten Paaren nur ein Erwerber, in diesem Fall der Bw., aufscheinen können. Tatsache sei aber, dass immer seine Gattin und der Bw. (verheiratet seit 19. Juni 1999) gemeinsam als Wohnungskäufer aufgetreten seien. Aus diesem Grund würden auch beide im tatsächlichen Kaufvertrag vom 8. Juli 1999 als Käufer aufscheinen.

Am 1. Oktober 2001 erging an den Bw. durch die Abgabenbehörde erster Instanz ein weiterer Ergänzungsvorhalt mit im Wesentlichen folgendem Inhalt:

Der Anwartschaftsvertrag vom 14. Jänner 1999, mit dem der Bw. das Anwartschaftsrecht an der Wohnung Nr. 2 X.Y. erworben habe, stelle ein grunderwerbsteuerpflichtiges

Rechtsgeschäft gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 dar.

Der Bw. hätte somit den Anspruch auf Übereignung der gesamten Wohnung Nr. 2 gehabt.

Dass N.P. im Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 8. Juli 1999 die Hälfte der Eigentumswohnung erworben hätte, setze eine Übertragung des Hälftenanteiles an die N.P. durch den Bw. voraus.

Es solle daher die beiliegende Abgabenerklärung in diesem Sinne ausgefüllt übermittelt werden.

Mit Schreiben vom 28. Oktober 2001 wurde wie folgt geantwortet:

Nach Rücksprache mit der G.W. hätte sich herausgestellt, dass der Anwartschaftsvertrag vom 14. Jänner 1999 nicht rechtswirksam geworden sei.

laut Punkt XXII des Anwartschaftsvertrages wäre die Rechtswirksamkeit nämlich aufschiebend bedingt durch die Erteilung der Veräußerungszustimmung des Landes Oberösterreich. Diese Zustimmung sei jedoch nie erteilt worden, wodurch der Anwartschaftsvertrag also nicht rechtswirksam sei und somit auch kein Grunderwerbsteuerliches Rechtsgeschäft ausgelöst werden könne.

Tatsächlich rechtsgültig sei daher nur der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 8. Juli 1999. Für diesen Vertrag existiere auch eine Veräußerungszustimmung des Landes Oberösterreich.

Mit weiterem Schreiben vom 29. Oktober 2001 wurde durch den Bw. zusätzlich mitgeteilt: Der Anwartschaftsvertrag vom 14. Jänner 1999 sei gemäß Punkt XXII nur unter der aufschiebenden Bedingung der Erteilung einer Veräußerungszustimmung des Landes Oberösterreich abgeschlossen worden. Diese Bedingung sei nicht eingetreten, weil das Land Oberösterreich bisher keine formelle Zustimmungserklärung zum Anwartschaftsvertrag gegeben habe.

Es sei daher richtigerweise davon auszugehen, dass die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer zu Unrecht erfolgt sei und in Wahrheit lediglich der nunmehr angezeigte Vertrag der Grunderwerbsteuerpflicht unterliege.

Am 2. November 2001 erging ein neuerlicher Ergänzungsvorhalt durch die Abgabenbehörde erster Instanz:

Es werde ersucht um Vorlage der Unterlagen, aus denen ersichtlich sei, dass die Veräußerungszustimmung des Landes Oberösterreich nicht erteilt worden sei und um

Mitunterfertigung der Unterlagen durch die G.W..

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2001 wurde eine Bestätigung des Landes Oberösterreich vom 29.November 2001 übermittelt, dass für den Anwartschaftsvertrag eine Zustimmungserklärung vom Land Oberösterreich nicht abgegeben worden sei. Der Vertreter des Bw. würde ebenso als Vertreter der G.W. die Richtigkeit dieser Information bestätigen.

Beigelegt wurde ein Schreiben des Landes Oberösterreich, Abteilung Wohnbauförderung, mit im Wesentlichen folgendem Inhalt:

Es werde angemerkt, dass Zustimmungen zu Eigentumsübertragungen nicht auf Grund von Anwartschaftsverträgen – dadurch entstehe noch kein Rechtsverhältnis zwischen Kaufinteressenten und Förderungsstelle – sondern erst nach Baufertigstellung, Übergabe der Wohnung, Überprüfung der Förderungswürdigkeit und Vorlage einer vom Bauträger zu veranlassenden Zustimmungserklärung erfolgen würden.

Mit Bescheid vom 18. Oktober 2002 wurde obiger vorläufiger Bescheid vom 13. April 1999 für endgültig erklärt.

In der Höhe der festgesetzten Grunderwerbsteuer trete keine Änderung ein. Die Bestimmung gemäß Vertragspunkt XXI stelle allenfalls eine Bedingung für das Verfügungsgeschäft, nicht jedoch für das Verpflichtungsgeschäft (=Anwartschaftsvertrag) dar.

Binnen offener Frist wurde gegen obigen Bescheid vom 18. Oktober 2002 Berufung eingelegt mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Die in der Endgültigerklärung des Bescheides vom 13. April 1999 vertretene Rechtsauffassung sei unrichtig, weil der Anwartschaftsvertrag als solcher nie das Verfügungsgeschäft im Sinn der Eigentumsübertragung begründen habe können, dies schon deshalb, weil er nicht notariell beglaubigt gewesen wäre und das Verfügungsgeschäft bei Liegenschaftsverträgen in Wahrheit das Grundbuchsgesuch sei, mit dem die Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerb einer Eigentumswohnung beantragt werde (vergleiche Spielbüchler in Rummel, Rz.3 zu § 425 ABGB).

Grundsätzlich stehe es den Vertragsparteien auch grunderwerbsteuerrechtlich selbstverständlich völlig frei, ob sie eine gewillkürte aufschiebende Bedingung in den Vertrag aufnehmen würden oder nicht. Die aufgenommene gewillkürte Vertragsbedingung sei für das

entstehen der Steuerschuld zu beachten (vergleiche Fellner, Grunderwerbsteuer, Rz.25 zu § 8 GrEStG 1987). Es gebe im gegenständlichen Vertrag keinen Hinweis darauf, dass die Bedingung des Punktes XXI lediglich für das Verfügungsgeschäft gelten solle und nicht auch das Verpflichtungsgeschäft umfassen solle. Es sei von der Abgabenbehörde erster Instanz auch keinerlei Beweisaufnahme in diese Richtung durchgeführt worden und es sei daher unverständlich, wie diese zu dieser Auffassung kommen könne. Zusammengefasst sei daher festzuhalten, dass die Grunderwerbsteuervorschreibung für den Anwartschaftsvertrag vom 15. Jänner 1999 zu Unrecht erfolgt sei, weil die im Vertrag als aufschiebende Bedingung formulierte Voraussetzung nicht eingetreten sei.

Damit stehe fest, dass auch die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer gegenüber N.P. zu Unrecht erfolgt sei, weil vom Bw. schon auf Grund des vorläufigen Bescheides vom 13. April 1999 Grunderwerbsteuer im vollen Umfang geleistet worden sei und daher kein Anlass bestehe, zusätzlich weitere Grunderwerbsteuer in Höhe des halben Kaufpreises vorzuschreiben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Februar 2004 wurde die Berufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz als unbegründet abgewiesen.

Diese wurde wie folgt begründet:

Unbestritten sei, dass der Bw. am 15. Jänner 1999 mit der G.W. einen Anwartschaftsvertrag gemäß § 23 Abs. 1 WEG 1975 abgeschlossen habe. Dem Bw. sei die Eigentumsanwartschaft auf die gegenständliche Wohnung eingeräumt worden. Damit hätte dem Bw. aber bereits auf Grund des Anwartschaftsvertrages zu Folge der Bestimmungen des WEG 1975 ein klagbarer und damit durchsetzbarer Anspruch auf die Einverleibung des Eigentumsrechtes gegen den Eigentümer der Liegenschaft zugestanden. Der Anwartschaftsvertrag vom 15. Jänner 1999 stelle einen Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 dar. Nach der höchstgerichtlichen Judikatur werde ein Erwerbsvorgang bereits durch das Verfügungsgeschäft verwirklicht. Im Punkt XXII Rechtswirksamkeit sei beurkundet worden: Die Rechtswirksamkeit des Anwartschaftsvertrages sei aufschiebende bedingt durch die Erteilung der Veräußerungszustimmung des Landes Oberösterreich, welche auf Grund des einverleibten Veräußerungsverbotes erforderlich sei.

Hierbei handle es sich nicht um eine aufschiebende Bedingung im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 für das der Grunderwerbsteuer unterliegende Verpflichtungsgeschäft. Laut der vom Bw. vorgelegten Erklärung des Landes Oberösterreich vom 29. November 2001 würden

Zustimmungen zu Eigentumsübertragungen nicht auf Grund von Anwartschaftsverträgen, sondern erst nach Baufertigstellung, Übergabe der Wohnung, Überprüfung der Förderungswürdigkeit und Vorlage einer vom Bauträger zu veranlassenden Zustimmungserklärung erfolgen. Der Verwaltungsgerichtshof hätte in seinem Erkenntnis vom 2.7.1998, 97/16/0269, klargestellt, dass immer dann, wenn bereits wesentliche Erfüllungsansprüche vor der Zustimmung der Fondsbehörde zur Eigentumsübertragung und damit unabhängig davon vereinbart werden würden, von einer gewillkürten aufschiebenden Bedingung keine Rede sein kann. Da im vorliegenden Anwartschaftsvertrag dem vom Verwaltungsgerichtshof beurteilten Vertrag vergleichbare Erfüllungsansprüche unabhängig von der Zustimmungserklärung der Behörde vereinbart worden seien, könne von einer auflösenden und nicht von einer aufschiebenden Bedingung ausgegangen werden. Eine derartige Bedingung hindere aber nicht das Entstehen der Grunderwerbsteuerschuld.

Mit Schreiben vom 2. März 2004 wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Ergänzend zu den Ausführungen in der Berufung würde auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.2.2003, 2002/16/0107, verwiesen werden, wonach bei vertraglich vereinbarten aufschiebenden Bedingungen, wie etwa die Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung, die Grunderwerbsteuerpflicht erst mit Eintritt der Bedingung bzw. Genehmigung eintrete.

Am 8. März 2004 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 8. April 2004 wurde ein Auskunftsersuchen gemäß § 143 BAO an die Landesregierung Oberösterreich durch den Senat abgefertigt mit folgendem Inhalt:

Im Hinblick auf die Eigentumsübertragung der G.W. an den Bw. und N.P. an einer Eigentumswohnung auf der Liegenschaft X.Y. werde um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

- 1.) Wann sei um Zustimmung zur Veräußerung angesucht worden?
- 2.) Wann sei die Zustimmung zur Veräußerung erteilt worden? Diese sei in Kopie einzureichen.

3.) Welche allgemeinen Voraussetzungen seien notwendig, um die Zustimmung zu erlangen?

Mit Schreiben vom 14. April 2004 wurde wie folgt geantwortet:

- 1.) 9. April 2001
- 2.) 13. Juni 2001
- 3.) Beilage Seite 5 und 6

Beigelegt wurde eine Kopie der Zustimmungs- und Pfandaufteilungserklärung des Landes Oberösterreich vom 13. Juni 2001. Diese lautet im Wesentlichen wie folgt:

Ob der derzeit der G.W. gehörigen gegenständlichen Liegenschaft seien nachfolgende Belastungen für das Land Oberösterreich einverleibt: Belastungsverbot gemäß § 7 Abs. 3 Z 2 O.Ö.WFG 1993, Pfandrecht in Höhe von 27,593.300,00 S und Veräußerungsverbot gemäß § 28 Abs. 2 O.Ö.WFG 1993.

Da die genannte Eigentümerin, zu deren satzungsgemäßen Zweck unter Anderem die Errichtung von Eigentumswohnungen gehört, auf dieser Liegenschaft eine Wohnhausanlage errichtet habe und diese nunmehr an die Wohnungseigentümer übertragen werden solle, erteile das Land Oberösterreich unter Beibehaltung der vorgenannten Eintragungen und des Veräußerungsverbotes nach § 27 Abs. 1 O.Ö.WFG 1990 seine ausdrückliche Einwilligung, dass zu den nachgenannten Anteilen, mit denen Wohnungseigentum untrennbar verbunden sei, das Eigentumsrecht für die in der angeschlossenen Übersichtstabelle genannten Personen einverleibt werden könne.

Das Land Oberösterreich und die G.W. würden überein kommen, die auf der ganzen Liegenschaft solidarhaftenden Pfandforderungen aufzuteilen, wobei die Solidarhaftung aufgehoben und jeder der bezeichneten Anteile als selbständiges Pfandobjekt nur mehr für die angeführten Darlehens- bzw. Kautionsbeträge hafte.

Aus der beiliegenden Übersichtstabelle gehen der Bw. und N.P. als Erwerber von je 102 Mindestanteilen hervor.

Des Weiteren wurde beigelegt ein Wohnbauratgeber des Landes Oberösterreich, in dem die allgemeinen Voraussetzungen der Wohnbauförderung dargestellt werden.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 20. April 2004 wurde obiges Antwortschreiben samt Beilagen dem Bw. zur Kenntnis gebracht und zusätzlich ausgeführt:

Die Angaben im Antwortschreiben des Amtes der OÖ Landesregierung würden den im

Schreiben des Bw. vom 28. Oktober 2001 eingereichten widersprechen. Tatsache sei, dass die gegenständliche Zustimmung erteilt worden sei. Eine Zuordnung dieser Zustimmung zum Anwartschaftsvertrag oder zum Kauf- und Eigentumsvertrag könne nicht vorgenommen werden. Es sei dazu Stellung zu nehmen. Wann sei die gegenständliche Wohnung fertiggestellt und zur Nutzung übergeben worden? Zu welchen Teilbeträgen und jeweils wann sei der Gesamtkaufpreis entrichtet worden? Es seien Kopien der diesbezüglichen Belege einzureichen. Sei die Zusage der Einräumung des Wohnungseigentums gemäß § 24a Abs. 2 WEG 1975 iSd Punkt XI des Anwartschaftsvertrages zu Gunsten des Bw. grundbürgerlich angemerkt worden?

Mit Schreiben vom 3. Mai 2004 wurde wie folgt geantwortet:

1. Die vertretene Auffassung, dass das Land O.Ö. die "gegenständliche Zustimmung" erteilt hätte und eine Zuordnung zum Anwartschaftsvertrag oder zum Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag nicht vorgenommen werden könne, sei unrichtig. Vertragspartner des Anwartschaftsvertrages wäre ausschließlich der Bw. gewesen, die Zustimmungserklärung beziehe sich ausdrücklich auf den Bw. und N.P.. Für diesen Umstand spreche auch die zeitliche Abfolge, da um Zustimmung zur Veräußerung am 9. April 2001 angesucht worden sei, also rund zwei Jahre nach dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag mit dem Bw. und N.P.. Es sei die Zustimmungserklärung im Übrigen auch ganz bewusst grundbuchsfähig gestaltet worden, was für eine Zustimmungserklärung zum Anwartschaftsvertrag nicht erforderlich gewesen sein würde.
2. Fertigstellungszeitpunkt der gegenständlichen Wohnung sei der 8. Juli 1999 gewesen, am gleichen Tag wäre die Übergabe der Wohnung zur Nutzung erfolgt.
3. Die Zahlungen des Kaufpreises seien wie folgt vorgenommen worden:

21. Dezember 1998	395.560,00 S
18. Jänner 1999	112.870,00 S
23. April 1999	116.695,00 S

4. Eine Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum gemäß § 24a Abs. 2 WEG 1975 sei weder schriftlich eingeräumt, noch grundbürgerlich angemerkt worden.

Mit dem nachhaltigen Hinweis, dass eine Zustimmung des Landes O.Ö. zur Veräußerung an den Bw. alleine nie erteilt worden sei, würde der Antrag, der Berufung Folge zu geben,

aufrecht erhalten werden.

Beigelegt wurde ein Schreiben der G.W. an den Bw., das die oben zitierten Ausführungen der Punkte 2, 3 und 4 beinhaltet.

Weiters würde die G.W. die Ansicht vertreten, dass eine Zuordnung der Veräußerungszustimmungserklärung des Landes Oberösterreich ganz eindeutig möglich sei, da in der Zustimmungserklärung bereits die Namen des Bw. und der N.P. aufscheinen würden und daher die Zuordnung eindeutig zum Kaufvertrag erfolgen würde, da im Anwartschaftsvertrag nur der Bw. aufgeschienen wäre.

Weiters wurde die Zahlung obiger Teilbeträge durch Zahlscheinkopien nachgewiesen.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer unter Anderem Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen.

Grundsätzlich können auch Anwartschaftsverträge den Anspruch auf Übereignung begründen, wenn sie eine Punktation im Sinne des § 885 ABGB und keinen Vorvertrag nach § 936 ABGB darstellen.

Eine Punktation lässt einen unmittelbaren Anspruch auf Leistung zu, während ein Vorvertrag nur einen Anspruch auf Abschluss des Vertrages begründet.

Punktationen, die eine Willensübereinstimmung der Parteien über Ware und Preis enthalten, begründen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 einen Anspruch auf Übereignung (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 25.10.1990, 88/16/0148).

Im Erkenntnis vom 12.4.1984, 83/16/0083, führt der VwGH aus, dass beim Abverkauf von Anteilen einer Liegenschaft, auf der vom Verkäufer erst ein Wohnhaus mit Eigentumswohnungen errichtet werden soll, naheliegend sei, dass die einzelnen Erwerber mit dem Veräußerer jeweils vor Abschluss eines formellen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages einen den Anspruch auf Übereignung begründenden Vertrag schließen, weil gemäß § 2 Abs. 2 WEG 1975 das Wohnungseigentum nur durch schriftliche Vereinbarung aller Miteigentümer neu eingeräumt werden kann.

Eine solche Konstellation liegt auch im vorliegenden Fall vor.

Die Vereinbarungen über die Folgen eines Rücktrittes vom Vertrag in Punkt XII des

Anwartschaftsvertrages lassen eindeutig den Schluss zu, dass der Bw. mit diesem Vertrag bereits ein Erwerbsgeschäft abgeschlossen hat. Dass lediglich festgehalten worden sei, künftig eine Kaufverpflichtung eingehen zu wollen (etwa erst in einem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag) kann nicht gefolgert werden (siehe ebenfalls das Erkenntnis des VwGH vom 12.4.1984, 83/16/0083).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe auch die Erkenntnisse vom 21.2.1996, 93/16/0074, und vom 2.7.1998, 97/16/0269) ist eine Punktation gegeben, wenn der Anwartschaftsvertrag bereits auf die Begründung des Übereignungsanspruches gerichtet ist und der Erwerber den Anspruch auf Eintragung seines Eigentumsrechtes im Grundbuch ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung im Klagsweg, also unmittelbar durchsetzen kann.

Im gegenständlichen Anwartschaftsvertrag wurde sowohl über das Kaufobjekt, als auch über den Kaufpreis in den Punkten I., II. und III. Einigung erzielt. Der Bw. war als Wohnungseigentumsbewerber im Sinne des § 23 WEG 1975 anzusehen, weshalb ihm auch die Klage auf Einverleibung des Eigentumsrechtes gemäß § 25 WEG 1975 zustand.

Auch der VwGH legt in seinem Erkenntnis vom 2.7.1998, 97/16/0269, fest, dass bei Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum an einem bestimmten Objekt durch den Wohnungseigentumsorganisator durch einen Anwartschaftsvertrag mit den Wohnungseigentumsbewerbern auf Grund eben dieses Vertrages ein klagbarer Anspruch auf Einverleibung des Eigentumsrechtes gegen die Liegenschaftseigentümer zusteht. Der Anwartschaftsvertrag stellt daher bereits den Erwerbsvorgang dar.

Unwesentlich ist, ob die den Übereignungsanspruch begründende Vereinbarung zur grundbürgerlichen Eintragung des Eigentumsrechtes ausreicht (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 6.10.1994, 92/16/0176).

Der vorliegende Anwartschaftsvertrag ist folglich als Punktation und daher als den Übereignungsanspruch begründend anzusehen.

Der obligatorische Anspruch ist wie oben ausgeführt als Anspruch auf Übereignung anzusehen und löst Grunderwerbsteuerpflicht aus.

Vom Bw. wurde dahingehend argumentiert, dass seine Rechte aus dem Anwartschaftsvertrag gemäß § 696 ABGB iVm § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung gemäß Punkt XXII des Anwartschaftsvertrages, der Zustimmung des Landes Oberösterreich zur Veräußerung, abhängen würden.

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 entsteht die Grunderwerbsteuerschuld, sobald ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Wie oben ausgeführt, ist dies mit dem Zustandekommen des Anwartschaftsvertrages als erfüllt anzusehen.

Gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld erst mit Eintritt einer Bedingung, wenn ein dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegender Rechtsvorgang von einer aufschiebenden Bedingung abhängig ist.

Der Erwerbsvorgang als Rechtsakt wird hier vom Entstehen der Steuerschuld bei Eintritt der Bedingung getrennt.

Aber auch der von einer aufschiebenden Bedingung abhängige Erwerb ist ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987.

Die darin angesprochene Bedingung ist für den dinglichen Anspruch wesentlich, nicht jedoch für den obligatorischen. Dieser ist bereits mit Abschluss des Anwartschaftsvertrages gegeben, damit auch der Anspruch auf Übereignung.

Lediglich die Eintragung ins Grundbuch ist vom Eintritt der Bedingung, der Zustimmungserklärung zur Veräußerung, abhängig.

Das Erkenntnis des VwGH vom 2.7.1998, 97/16/0269, geht von einem Sachverhalt aus, der mit dem gegenständlichen vergleichbar ist. Auch dort wurde im Anwartschaftsvertrag dessen Rechtsgültigkeit von der Zustimmung der Fondsbehörde abhängig gemacht. In den Entscheidungsgründen führt der VwGH aus, dass das im Wohnbauförderungsgesetz festgelegte und grundbürgerlich abgesicherte Veräußerungsverbot zu Gunsten des Landes nicht als Bestimmung aufzufassen sei, wonach der Erwerb des Liegenschaftsanteiles der Genehmigung der Fondbehörde bedürfen würde (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 19.5.1998, 87/16/0162).

Der § 28 Oö. WFG 1993 betrifft daher nur die dingliche Verfügung, nicht die für die Grunderwerbsteuerpflicht und das Entstehen des Übereignungsanspruches wesentliche schriftliche Zusage des Wohnungseigentumsorganisators an den Wohnungseigentumsbewerber gemäß § 23 Abs. 1 WEG 1975. Diese bedurfte jedenfalls nicht

der Genehmigung der Fondsbehörde und stand folglich auch nicht unter einer aufschiebenden Bedingung.

Wesentliche Erfüllungsansprüche, nämlich die teilweise Entrichtung des Kaufpreises und die Übergabe der Wohnung wurden nicht nur vor Zustimmung des Landes zur Veräußerung vereinbart, sondern auch erfüllt.

Der Antrag auf Zustimmung an das Land Oberösterreich wurde am 9. April 2001 gestellt. Die Zahlungen im Hinblick auf die zu erbringenden Eigenmittel erfolgten bereits am 21. Dezember 1998 (und somit vor Unterfertigung des Anwartschaftsvertrages!), am 18. Jänner 1999 und am 23. April 1999. Am 8. Juli 1999 wurde die Liegenschaft zur Nutzung übergeben.

Für die Entstehung der Steuerschuld ist das Verpflichtungsgeschäft – somit der Anwartschaftsvertrag – und nicht das Erfüllungsgeschäft maßgeblich (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 21.1.1998, 97/16/0345).

Eine das Erfüllungsgeschäft aufschiebende Bedingung ist daher für die Grunderwerbsteuerpflicht nicht wesentlich.

Durch den Anwartschaftsvertrag entsteht ein obligatorischer, kein dinglicher Anspruch auf Übereignung der Wohnung. Dieser obligatorische Anspruch kann auch mehreren Personen zustehen und wird durch einen später begründeten dinglichen Anspruch weder nichtig noch ex tunc rückgängig gemacht (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 27.9.1990, 88/16/0113, 0219).

Das vom Bw. zitierte Erkenntnis des VwGH vom 20.2.2003, 2002/16/0107, ist zum Erbschaftssteuergesetz ergangen und geht in keiner Weise auf die besonderen Gegebenheiten im GrEStG 1987 ein, weshalb es auch für gegenständlichen Fall keine Bedeutung haben kann.

Unwesentlich ist weiters – wie in der Berufung eingewendet –, ob das Verpflichtungsgeschäft notariell beglaubigt worden ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist jedenfalls der Anspruch auf Übereignung der gegenständlichen Wohnung für den Bw. entstanden und ein für die Grunderwerbsteuerpflicht wesentlicher Erwerbsvorgang abgeschlossen worden.

Nun wurde unstrittiger Weise das Eigentumsrecht für den Bw. und N.P. je zur Hälfte einverleibt.

Es wurde folglich der Übereignungsanspruch im Hinblick auf die Hälfte der gegenständlichen Wohnung von Bw. auf N.P. abgetreten.

Dieser neuerliche Erwerbsvorgang unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Z 5 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer.

Unbestritten geblieben ist die Berechnung der der Festsetzung zu Grunde liegenden Bemessungsgrundlage.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, 19. Mai 2004