

GZ. RV/0842-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hans Jörg Platzer, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern in Linz betreffend Grunderwerbsteuer 1998 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

Am 12. Juni 1995 schlossen die damals nicht verheirateten Lebensgefährten A.K. und die Berufungswerberin als Wohnungseigentumsbewerber mit einer gemeinnützigen

Wohnungsgenossenschaft einen Anwartschaftsvertrag über eine der Lage, dem Ausmaß und dem Preis nach bestimmte im Inland gelegene Wohnung ab.

Die im gegenständlichen Verfahren relevanten Bestimmungen des Anwartschaftsvertrages lauten:

"III (2)

Aufgrund dieses Anwartschaftsvertrages verpflichten sich nunmehr die Vertragspartner wechselseitig nach Fertigstellung der Wohnhausanlage, Erteilung der Benützungsbewilligung für diese und nach Vorliegen aller sonst erforderlichen Voraussetzungen,...einen Kaufvertrag über soviele Anteile der im Punkt "I.(1)" bezeichneten Liegenschaft abzuschließen, als zur Einräumung des Wohnungseigentums erforderlich sind.

III (3)

Der WEB verpflichtet sich ferner gemeinsam mit allen übrigen Miteigentümern der Liegenschaft gleichzeitig einen Wohnungseigentumsvertrag abzuschließen und darin den übrigen Miteigentümern der Liegenschaft das Wohnungseigentumsrecht an den ihnen zugewiesenen Wohnungen und sonstigen selbstständigen Räumlichkeiten unentgeltlich einzuräumen.

V (4)

Da der Kaufpreis noch nicht endgültig feststeht und der Kauf aufschiebend bedingt durch die Genehmigung der Wohnbauförderung ist und verschiedene andere Bedingungen zu erfüllen sind, ist die Grunderwerbsteuer erst für den künftigen Kaufvertrag fällig und wird dies beantragt.

XIII (1)

Hat der WEB die ihm nach diesem Vertrag obliegenden Verpflichtungen, insbesondere jene finanzieller Art erfüllt, wird ihm der beschriebene Vertragsgegenstand bezugsfertig und in vereinbartem Umfang ausgestattet, nach Vorliegen der baupolizeilichen Benützungsbewilligung, zur Benützung übergeben.

XIV

(1) *Beide Vertragsteile können nach Maßgabe des Vertragspunktes vom Vertrag bis zur Unterfertigung des Kaufvertrages über den Vertragsgegenstand zurücktreten.*

(11) *Es wird vereinbart, dass für die Ausübung des Rücktrittsrechtes in sämtlichen Fällen die schriftliche Form durch Übersendung eines eingeschriebenen Briefes – bei einem Rücktritt durch die Genossenschaft an die auf Seite 1 vom WEB angegebene Wohnsitzadresse – ausbedungen wird.*

XVIII (5)

Sind die WEB Brautleute und zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages nicht verheiratet, so ist der erstgenannte WEB als Käufer in den Kaufvertrag aufzunehmen und verzichtet der zweitgenannte WEB bereits jetzt gegenüber der Genossenschaft auf alle Rechts- und finanziellen Ansprüche. Die WEB erklären schon jetzt, sich in diesem Fall untereinander auszugleichen.“

Am 16. März 1998 langte beim Finanzamt eine "Storno Abgabenerklärung" ein, in der die Berufungswerberin als Veräußerin und die Wohnungsgenossenschaft als Erwerberin angeführt wurden. Unter Gegenleistung wurde angeführt: "Kaufpreis entfällt, da Storno nur hinsichtlich ihrer Hälfte infolge Nichtverehelichung".

Mit Bescheid vom 2. April 1998 setzte das Finanzamt daraufhin gegenüber der Berufungswerberin – ausgehend von einer der Höhe nach unbestrittenen Gegenleistung – Grunderwerbsteuer fest. Zur Begründung führte es aus, die Steuerschuld sei entstanden, eine Stornierung liege nicht vor, da die Verfügungsmacht hinsichtlich des Hälftenanteiles nicht an

die Genossenschaft zurückgegangen sei. Unter Hinweis auf Punkt XVIII Abs. 5 des Vertrages wurde ausgeführt, dass die Berufungswerberin infolge Nichtverehelichung ihre Anteile an den erstgenannten WEB zu übertragen hatte.

In der Berufung wurde vorgebracht, dass der Berufungswerberin auf Grund des Anwartschaftsvertrages vom 12. Juni 1995 und des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vom 19. Februar 1998 Grunderwerbsteuer in Höhe von S 12.178,00 vorgeschrieben worden sei. Die Ehe zwischen den seinerzeitigen WEB sei nicht geschlossen worden, weshalb gemäß Vertragspunkt XVIII (5) des Anwartschaftsvertrages der im Vertrag erstgenannte WEB, A.K. als Käufer in den Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag aufzunehmen gewesen sei und die zweitgenannte Berufungswerberin gegenüber der Wohnungsgenossenschaft auf alle Rechts- und finanziellen Ansprüche verzichtet habe.

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes sei die Steuerschuld für die Berufungswerberin weder bei der Begründung der Anwartschaft noch zu einem späteren Zeitpunkt entstanden. Mangels Eheschließung sei die Verfügungsmacht über den Anteil der Berufungswerberin von vorn herein bei der Wohnungsgenossenschaft verblieben und habe diese darüber auch frei verfügen können. Es sei unrichtig, dass die Berufungswerberin bereits erworbene Anteile an den anderen WEB abtreten musste.

Nach den klaren Bestimmungen des Anwartschaftsvertrages hätten die damaligen Lebensgefährten und WEB gemeinsames Wohnungseigentum an der gegenständlichen Wohnung nur unter der Voraussetzung ihrer Eheschließung erwerben können (§ 9 ff WEG 1975).

Nach dem Inhalt des Vertragspunktes XVIII habe die Berufungswerberin für den Fall der Nichtverehelichung auf sämtliche Rechtsansprüche gegenüber der Wohnungsgenossenschaft verzichtet. Bis zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages seien keinerlei Ansprüche der Berufungswerberin auf Übereignung von Anteilen am Mindestanteil gegenüber der Wohnbaufirma entstanden. Eine Übertragung irgendwelcher Ansprüche an den Ersterwerber bzw. an die Wohnungsgenossenschaft sei nicht notwendig gewesen, da das Verpflichtungsgeschäft zwischen der Berufungswerberin und der Wohnungsgenossenschaft von vorn herein nicht zu Stande gekommen sei.

Voraussetzung für die Entstehung der Steuerschuld sei der Erwerb eines klagbaren Anspruches auf Übertragung des Eigentums. Das rechtswirksame Zustandekommen des Verpflichtungsgeschäftes zwischen der Berufungswerberin und der Wohnungsgenossenschaft sei vom Eintritt der aufschiebenden Bedingung der erfolgten Eheschließung abhängig gemacht worden und sei daher die Steuerschuld weder im Zeitpunkt der Begründung der Anwartschaft noch zu einem späteren Zeitpunkt mangels Eintritt der Bedingung entstanden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 1998 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In dem dagegen rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde eingewendet, dass das am 12. Juni 1995 zwischen der Wohnungsgenossenschaft und der Berufungswerberin abgeschlossene Rechtsgeschäft im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 3 GrEStG ungültig sei.

Es handle sich um eine rechtliche Unmöglichkeit im Sinne des § 878 ABGB, welche das Zustandekommen eines den Anspruch auf Übereignung begründenden Rechtsgeschäftes vereitelt habe (Hinweis auf Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 135 zu § 1). Eine Grunderwerbsteuer sei daher nicht festzusetzen.

Punkt XVIII des Anwartschaftsvertrages beinhalte für den ausscheidenden WEB keinerlei Verpflichtung, Ansprüche auf seinen vormaligen Mit-WEB zu übertragen, weil dieser solche Ansprüche nicht habe und damit auch nicht rechnen könne. Dem Wortlaut dieser Bestimmung sei zu entnehmen, dass der erstgenannte WEB als Käufer in den Kaufvertrag aufzunehmen sei und der zweitgenannte WEB rückwirkend auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Anwartschaftsvertrages keine wie immer gearteten Rechtsansprüche oder finanziellen Ansprüche gegenüber der Genossenschaft habe.

Nicht-Ehegatten könne kein obligatorischer Übereignungsanspruch auf Erwerb des Wohnungseigentums zustehen, weil ein derart mit einem allfälligen Wohnungseigentumsorganisator abgeschlossenes Rechtsgeschäft von vorn herein gemäß §§ 878, 879 ABGB absolut nichtig sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 1 GrEStG zählt jene Rechtsvorgänge auf, die - soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen - der Grunderwerbsteuer unterliegen. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der

Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung (§ 8 Abs. 2 GrEStG).

Nach der höchstgerichtlichen Judikatur wird ein Erwerbsvorgang bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht, und zwar schon dann, sobald die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen (z.B. durch Unterfertigung der Vertragsurkunde), gehörig kundgetan haben (vgl. z.B. VwGH vom 18. Februar 1982, 81/16/0239 und 0241; vom 18. Oktober 1973, 1980/72; vom 26. Jänner 1989, 88/16/0062, 0063).

Ob ein Erwerbsvorgang verwirklicht wurde, ist ausschließlich nach den steuerrechtlichen Vorschriften, insbesondere nach § 1 GrEStG, zu beurteilen. Im § 1 GrEStG 1987 werden die entsprechenden, die Steuerpflicht begründenden Tatbestände nach dem Grundsatz der grunderwerbsteuerlichen Relevanz des Verpflichtungsgeschäftes normiert. Der Erwerbsvorgang wird also nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG bereits durch das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst durch ein allenfalls nachfolgendes Erfüllungsgeschäft verwirklicht (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern II RZ 108 zu § 1 mwN).

Nach dem im § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG festgelegten Grundsatz wird also die Steuerpflicht durch den Abschluss eines Rechtsgeschäftes ausgelöst, welches den Anspruch auf Übereignung begründet. Ein Übereignungsanspruch besteht dann, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klagewege, also unmittelbar, durchzusetzen vermag.

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 (z.B. VwGH vom 3. Oktober 1996, 95/16/0288, 0289).

Im vorliegenden Fall ist vor allem die Auslegung des Vertragspunktes XVIII Absatz 5 des Anwartschaftsvertrages strittig, in dem der Erwerb der gegenständlichen Wohnung für den Fall der Nichtverehelichung vor Abschluss des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages geregelt ist.

Diese Regelung wurde auf Grund der bis zum Inkrafttreten des WEG 2002 am 1. Juli 2002 geltenden Rechtslage über die grundsätzliche Unteilbarkeit des mit dem Wohnungseigentum verbundenen Mindestanteiles getroffen.

Aus dem Inhalt des Anwartschaftsvertrages vom 12. Juni 1995 ergibt sich, dass dieser als Punktation (§ 885 ABGB) anzusehen ist (VwGH vom 19. Mai 1988, 87/16/0167 mit umfangreichen Hinweisen auf die Vorjudikatur).

Von der in der Berufung behaupteten Nichtigkeit des Anwartschaftsvertrages kann keine Rede sein. Dieser kann auch von Brautleuten im Hinblick auf eine zu schließende Ehe eingegangen werden (vgl. Würth in Rummel, ABGB, 2. Band, Tz 2 zu § 9 WEG).

§ 8 WEG 1975 bestimmt nur die grundsätzliche Unteilbarkeit des mit dem Wohnungseigentum verbundenen Mindestanteiles. Der Grundsatz der Unteilbarkeit des Mindestanteiles, der nach der Rechtslage des WEG 1975 für Ehegatten nicht gegolten hat, beinhaltet lediglich den Ausschluss der Möglichkeit geteilter sachenrechtlicher Zuordnung derselben Wohnung an mehrere Personen, sodass nur eine Person im Grundbuch als berechtigt aufscheinen kann.

Der durch den Anwartschaftsvertrag entstandene **Anspruch** auf Übereignung der Wohnung ist jedoch kein dinglicher, sondern bloß ein **obligatorischer** (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 19. Mai 1988, 87/16/0162). Dieser obligatorische Anspruch kann beliebig vielen Personen zustehen und stellt einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 dar, wobei dieser Erwerbsvorgang durch einen später begründeten dinglichen Anspruch weder nichtig noch ex tunc rückgängig gemacht wird. Mit Abschluss des Anwartschaftsvertrages ist daher für die Berufungswerberin sowie für den anderen WEB die Grunderwerbsteuerschuld entstanden. Daran vermag auch die am 16. März 1998 beim Finanzamt eingelangte "Stornoabgabenerklärung" nichts zu ändern.

Entgegen dem Vorbringen in der Berufung wurde der Anwartschaftsvertrag auch nicht unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen. Eine Bedingung ist die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird (§ 696 ABGB). Die Ausführungen im Punkt XVIII. des Anwartschaftsvertrages haben aber keinen Einfluss auf die Rechtswirkung hinsichtlich des bereits entstandenen Anspruches auf die Übereignung der Wohnung.

Vielmehr beziehen sich diese auf den noch abzuschließenden Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag. Dieser Passus stellt - auch im Hinblick auf den abzuschließenden Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag - nur eine Verpflichtung, nicht jedoch eine Bedingung dar ("sind die WEB Brautleute und zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages nicht verheiratet, so ist der erstgenannte WEB als Käufer in den Kaufvertrag aufzunehmen...").

Mit Abschluss des Anwartschaftsvertrages wurde daher **von beiden Wohnungseigentumsbewerbern** ein obligatorischer Übereignungsanspruch auf je eine Hälfte der gegenständlichen Wohnung erworben. Die Steuerschuld ist somit auch für die Berufungswerberin entstanden, unabhängig davon, ob die Voraussetzungen zur Begründung von Wohnungseigentum oder für die Eintragung in das Grundbuch gegeben waren.

Zu dem von der Berufungswerberin behaupteten Vorliegen einer rechtlichen Unmöglichkeit im Sinne des § 878 ABGB wird ausgeführt, dass gemäß § 878 ABGB nicht Gegenstand eines gültigen Vertrages sein kann, was geradezu unmöglich ist. Die herrschende Meinung versteht unter dem Begriff des "geradezu Unmöglichen" sowohl das faktisch Absurde als auch das rechtlich Unmögliche.

Der von den Vertragspartnern in einem Kaufvertrag über eine Eigentumswohnung angestrebte Eigentumsübergang an ein unverheiratetes Paar konnte nach der österreichischen Rechtsordnung bis zum Inkrafttreten des WEG 2002 am 1. 7. 2002 nicht bewirkt werden. Ein derartiges Rechtsgeschäft ist daher infolge rechtlicher Unmöglichkeit des Vertragsgegenstandes gemäß § 878 Satz 1 ABGB unwirksam (OGH vom 13.12.1994, 5 Ob 138/94).

Im vorliegenden Fall ist jedoch nicht ein Kaufvertrag über eine Eigentumswohnung, sondern der durch den Anwartschaftsvertrag vom 12. Juni 1995 entstandene Anspruch auf Übereignung der im Punkt II beschriebenen Wohnung an ein unverheiratetes Paar Gegenstand des Verfahrens. Dieser obligatorische Anspruch steht der Berufungswerberin neben dem weiteren WEB zu, weshalb der Einwand, dass das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, hinsichtlich der Berufungswerberin ungültig sei, ins Leere geht.

Zu dem im Vorlageantrag gestellten Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer wird ausgeführt:

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 3 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäfts beseitigt wird.

Die angeführte Gesetzesstelle kann somit nur zur Anwendung kommen, wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist (VwGH vom 20. September 1984, 82/16/0105).

Wie bereits ausgeführt, wurde der vorliegende Anwartschaftsvertrag gültig abgeschlossen, weshalb dem Begehr auf Nichtfestsetzen der Grunderwerbsteuer nicht entsprochen werden kann.

Da der streitgegenständliche Grunderwerbsteuerbescheid voll und ganz den gesetzlichen Bestimmungen, der Lehre und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Graz, 30. September 2003