

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GmbH, XY, vom 23. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 4. Oktober 2002 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Ausgehend von der Bemessungsgrundlage von 1.254.868,00 € wird die Grunderwerbsteuer in Höhe von 43.920,38 € festgesetzt, wobei der angefochtene Bescheid hinsichtlich der darin angegebenen Fälligkeit (bisher: 11. November 2002) abgeändert und nunmehr die Fälligkeit mit 16. Dezember 2004 festgelegt wird.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 31. Juli 2002/16. bzw. 19. September 2002 erwarb die GmbH von R.D. und von W.D. die Liegenschaft in EZ.GB., BG.X, bestehend aus Gst.Nr., im Flächenausmaß von 3.774 Quadratmeter.

Der Kaufvertrag enthält auszugsweise folgende Bestimmungen:

"II. Kaufabrede und Kaufpreis

Herr R.D. und Herr W.D. verkaufen und übergeben und die Firma GmbH. kauft und übernimmt hiemit deren Liegenschaft in EZ.GB., bestehend aus Gst.Nr., im Gesamtflächenausmaß von 3.774 m², samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, um den vereinbarten Kaufpreis von EUR 1.254.868,00 (Euro einemillionzweihundertvierundfünfzigtausendachthundertsechzig). In diesem Kaufpreis stecken EUR 19.430,00 an Grunderschließungskosten, die den Verkäufern von der Käuferin refundiert werden. Der Gesamtkaufpreis von EUR 1.254.868,00 wird 14 Tage nach Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung für das von der Käuferin einzureichende Wohnbauprojekt zur Zahlung an die Vertragsverfasserin auf deren Konto Nr. bei der Bank, zur Zahlung fällig.

Bei Unterfertigung dieses Kaufvertrages durch die Käuferin hat diese der Vertragsverfasserin eine unbefristete abstrakte Bankgarantie eines österreichischen Kreditinstitutes über EUR 1.300.000,00 (einemilliondreihunderttausend) auszuhändigen. Darin hat sich das Kreditinstitut unwiderruflich zu verpflichten, über erste schriftliche Aufforderung der Vertragsverfasserin, unter Verzicht auf alle Einwendungen und Einreden und ohne Prüfung des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses, den ihr bekanntgegebenen Betrag bis zur Höhe von EUR 1.300.000,00 innerhalb von acht Tagen ab Aufforderung zu überweisen. Die Auszahlung des angeforderten Betrages hat unter Ausschluß jeglicher

Barzahlung durch Überweisung auf das Treuhandkonto der Vertragserrichterin Nr. bei der Bank zu erfolgen.

Bei Unterfertigung dieses Kaufvertrages ist der Vertragsverfasserin auch ein Rangordnungsbeschuß für die beabsichtigte Veräußerung hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Liegenschaft bei unverändertem Lastenstand zu übergeben. Die Verkäufer verpflichten sich, die Käuferin.....

Sobald die aufschiebenden Bedingungen gem. Punkt IX. dieses Kaufvertrages eingetreten sind, hat die Vertragsverfasserin die Bankgarantie abzurufen, wenn nicht rechtzeitig von der Käuferin der Kaufpreis zu Handen der Vertragsverfasserin überwiesen werden sollte. Sobald der Vertragsverfasserin alle Urkunden zur lastenfreien Verbücherung des Eigentumsrechtes zugunsten der Käuferin vorliegen, hat sie mit dem Kaufpreis vorrangig alle hypothekarischen Belastungen hinsichtlich des Vertragsobjektes zu tilgen, während der Rechtskaufpreis erst nach Verbücherung dieses Kaufvertrages an die Verkäufer weiterzuleiten ist, wobei nach dem Willen der Vertragsteile die Rechtskraft des Verbücherungsbeschlusses nicht abgewartet werden muß.

Die Verkäufer verzichten auf Verzinsung und Wertsicherung des Kaufpreises. Für den Fall des Verzuges vereinbaren die Vertragsteile jedoch Verzugszinsen in der Höhe von 8 % p.a. (acht von hundert).

III. Gewährleistung

Die Verkäufer.....

Die tatsächliche Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes erfolgen mit Verbücherung dieses Kaufvertrages. Ab diesem Tag gehen Besitz und Genuß, Wag und Gefahr und auch die Verpflichtung zur Tragung aller hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Liegenschaft bestehenden öffentlichen Gebühren und sonstigen Auslagen und Abgaben, welcher Art immer, auf die Käufer über.

IX. Bedingungen und Rücktritt

Die Rechtswirksamkeit dieses Kaufvertrages ist davon abhängig, daß diesem allenfalls notwendige behördliche Genehmigungen erteilt werden und daß dem von der Käuferin geplanten Wohnbauprojekt die rechtskräftige Baubewilligung erteilt wird. Es wird daher dieser Kaufvertrag aufschiebend bedingt abgeschlossen.

Die Käuferin verpflichtet sich, das Bauansuchen bis spätestens 15. Juli 2002 bei der Behörde einzureichen. Sollte bis 31. März 2003 eine rechtskräftige Baubewilligung nicht vorliegen, so sind die Verkäufer berechtigt, diesen Kaufvertrag unter Setzung einer achttägigen Nachfrist seinem ganzen Inhalt nach durch einseitige Erklärung aufzuheben. Diese Erklärung ist der Käuferin unter der Adresse XY, mit eingeschriebenem Brief oder gegen Empfangsbestätigung mitzuteilen. Die Käuferin hat jedoch das Recht, binnen acht Tagen nach Erhalt dieser Rücktrittserklärung der Verkäufer durch einseitige schriftliche Erklärung, gerichtet an die Vertragsverfasserin, den Kaufvertrag auch ohne rechtskräftige Baubewilligung aufrecht zu erhalten, wobei in diesem Fall die Vertragsverfasserin von allen Vertragsteilen ermächtigt und verpflichtet wird, Zug um Zug den gesamten Kaufpreis von EUR 1.254.868,00 durch die von ihr verwahrte unbefristete abstrakte Bankgarantie abzurufen.

Sollten die Verkäufer.....

Auch der Käuferin steht in gleicher Weise das Recht zu, den Rücktritt vom gegenständlichen Kauf zu erklären, wenn nicht bis 31. März 2003 eine rechtskräftige Baubewilligung für das eingereichte Projekt erreicht werden konnte.

Ein von der Vertragsverfasserin gefertigtes Grundbuchsgesuch auf Verbücherung des Eigentumsrechtes zugunsten der Käuferin gilt als Nachweis für den Eintritt aller Bedingungen."

Am 24. September 2002 wurde mit der Abgabenklärung Gre 1 von den vertragserrichtenden Rechtsanwälten dieser Kauf beim Finanzamt angezeigt. Mit Bescheid vom 4. Oktober 2002 setzte das Finanzamt gegenüber der GmbH (im Folgenden: Bw.), die sich vertraglich zur Tragung der Grunderwerbsteuer verpflichtet hatte, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 1.254.868 € die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer mit 43.920,38 € fest und bestimmte den Zeitpunkt der Fälligkeit mit 11. November 2002.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Berufung mit dem ausschließlichen Argument, die Vorschreibung sei deshalb zu Unrecht erfolgt, da nach Punkt IX des Kaufvertrages dessen Rechtswirksamkeit davon abhängig gemacht worden sei, dass alle notwendigen behördlichen Genehmigungen erteilt und der Käuferin die erforderliche Baubewilligung erteilt werde. Bis zum Tag der Berufung seien die für die geplanten

Bauvorhaben notwendigen Genehmigungen noch nicht erteilt worden. Da das Rechtsgeschäft erst mit Eintritt der Bedingung wirksam werde, handle es sich dabei gemäß § 696 ABGB um einen aufschiebend bedingt geschlossenen Kaufvertrag.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

"Die Frage der Gültigkeit des Rechtsgeschäftes ist nur hinsichtlich des Verpflichtungsgeschäftes nicht aber auch hinsichtlich des Erfüllungsgeschäftes von wesentlicher Bedeutung. Nach Vertragspunkt IX. sind die Verkäufer berechtigt, den Kaufvertrag durch einseitige Erklärung aufzuheben. Somit ist klar, dass eine auflösende Bedingung für einen rechtsgültig zustande gekommenen Vertrag vorliegt, nicht eine aufschiebende Bedingung. Bei Vorliegen einer aufschiebenden Bedingung bedarf es keiner ausdrücklichen Aufhebung des Vertrages."

Die Berufungswerberin stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird darin noch eingewendet, das Finanzamt verkenne den wahren Rechtsgehalt der Vereinbarung des Punktes IX, wenn es das einseitige Rücktrittsrecht der Verkäufer bezüglich der Baubewilligung zum Anlass nehme, den vom Vorliegen einer rechtskräftigen Baubewilligung abhängigen und damit aufschiebend bedingten Vertrag in einen auflösend bedingten Vertrag umzudeuten. Bei einer aufschiebenden Bedingung würden sich die Vertragspartner schon vor Bedingungseintritt binden. Die Beteiligten seien verpflichtet, am Herbeiführen des Bedingungseintrittes mitzuwirken und könnten durch treuwidrige Untätigkeit hinsichtlich des Herbeiführens der Bedingung schadenersatzpflichtig gemacht werden. Im vorliegenden Fall wäre die Käuferin solange an den Vertrag gebunden, als ihr nicht von der zuständigen Behörde die Genehmigung versagt worden sei. Die Verkäufer hätten im Gegenzug die endgültige Baubewilligung abwarten müssen, selbst wenn es bis zu einer rechtskräftigen Baubewilligung Jahre gedauert hätte und dieses Zuwarten wirtschaftliche Nachteile mit sich gezogen hätte. Um diese nachteilige Konstellation insbesondere für die Verkäufer zu vermeiden sei zusätzlich zur aufschiebenden Bedingung vereinbart worden, dass die Verkäufer den im Schwebeszustand befindlichen Vertrag unter bestimmten Bedingungen einseitig auflösen können. Diese Vereinbarung habe aber nicht zur Folge, dass der Vertrag nun als auflösend auszulegen sei. Der vorliegende Vertrag sei ohne rechtskräftige Baubewilligung nicht rechtswirksam gewesen, weil die Käuferin erst mit Eintritt der Bedingung den Anspruch auf Übereignung des Grundstückes gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG erworben habe. Erst ab diesem Zeitpunkt wäre die Grunderwerbsteuer vorzuschreiben gewesen. Ein vereinbartes Rücktrittsrecht sei immer im Zusammenhang mit dem Vertrag zu betrachten, da es isoliert zu völlig verfehlten Vertragsauslegungen führen würde. Das Rücktrittsrecht hätte lediglich den Zweck gehabt, den Verkäufern ein einseitiges Rücktrittsrecht einzuräumen, um wirtschaftliche Nachteile durch Verzögerung der Baugenehmigung auszuschließen. Diese Vereinbarung mache aber entgegen der Ansicht des Finanzamtes diesen Kaufvertrag noch lange nicht zu einem auflösend bedingten. Zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung sei noch kein grunderwerbsteuerpflichtiges Rechtsverhältnis vorgelegen. Erst mit Erteilung der Baugenehmigung mit Bescheid vom 11.

August 2003 und dessen Erwachsenen in Rechtskraft wäre die Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit § 8 Abs. 2 GrEStG vorzuschreiben gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß dem § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Nach der Anordnung des Abs. 3 dieser Gesetzesstelle bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) unberührt.

Aufgrund des § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, 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 nach dem § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt § 8 Abs. 2 GrEStG lediglich von der aufschiebenden Bedingung; es ist also nur maßgeblich, ob die Wirksamkeit vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig ist. Demgegenüber hindert eine einem Rechtsgeschäft beigefügte auflösende Bedingung die Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nicht (siehe Fellner, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 21 zu § 8 GrEStG 1987 bzw. Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 14 zu § 8 GrEStG 1987 und die in diesen Literaturstellen referierte ständige VwGH-Rechtsprechung).

Im Berufungsfall kann nicht in Abrede gestellt werden, dass zwischen den beiden Vertragspartnern ein Kaufvertrag im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG abgeschlossen wurde, weil dieser sowohl den Kaufgegenstand als auch den Kaufpreis mit der erforderlichen Bestimmtheit enthält. Weiters ist festzuhalten, dass die Pflicht zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer an das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft anknüpft. Allerdings unterscheidet der Gesetzgeber mit Vorbedacht den Erwerbsvorgang als Rechtsakt vom Entstehen der Steuerschuld bei Eintritt der Bedingung. Die Verwirklichung des Erwerbsvorganges und die Entstehung der Steuerschuld sind somit auseinander zu halten, wobei die Entstehung der Steuerschuld sich nach § 8 GrEStG richtet. Auch der von einer aufschiebenden Bedingung abhängige Erwerb ist bereits ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1

GrEStG (siehe Fellner, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 17 zu § 8 GrEStG 1987 und die dort angeführte VwGH- Rechtsprechung), für den aber auf Grund der Bestimmung des § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld erst mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung entsteht.

Den vorliegenden Berufungsfall entscheidet daher unter Beachtung der vorgenannten Rechtslage die Frage, ob die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (Suspensivbedingung) abhängig war oder nicht, weil eine einem Rechtsgeschäft beigefügte auflösende Bedingung (Resolutivbedingung) die Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nicht hindert.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 16.11.1989, 89/16/0165, ÖStZB 1990/450) stehen bei der Auslegung von Bedingungen nicht die gebrauchten Worte, sondern die bezeichneten Eigenheiten der Bedingung als einer die Geltung der Rechtsgeschäftswirkungen beeinflussenden Modalität im Vordergrund, wobei das gesamte Vertragswerk in die Auslegung einzubeziehen ist. Ist ein Geschäft unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, so beginnen die Rechtswirkungen erst dann, wenn das ungewisse Ereignis eintritt. Sollen hingegen die Rechtswirkungen eines Geschäfts sofort eintreten, aber wieder aufhören, wenn und sobald ein ungewisses Ereignis eintritt, so ist das Geschäft unter einer auflösenden Bedingung geschlossen (siehe Koziol- Welser, Bürgerliches Recht, Band I, 12. Auflage, Seite 175). Für das Vorliegen eines auflösend bedingten Rechtsgeschäftes ist es somit charakteristisch, dass das bedingte Rechtsgeschäft wie ein unbedingtes zunächst alle Wirkungen entfaltet und die gewollte Rechtsänderung eintritt. Sind echte Erfüllungsansprüche (Kaufpreiszahlung, Übergabe der Liegenschaft) schon für die Zeit vor Bedingungseintritt vereinbart, dann spricht alles für das Vorliegen einer auflösenden Bedingung (vgl. Rummel in Rummel, ABGB, Rz 5 zu § 897).

Nach Punkt II des Kaufvertrages wird der Gesamtkaufpreis 14 Tage nach Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung für das von der Käuferin einzureichende Wohnbauprojekt zur Zahlung an die Vertragsverfasserin auf ein von ihr bekannt zu gebendes Konto zur Zahlung fällig. An dieser Fälligkeit ändert auch der Umstand nichts, dass die Käuferin bei Unterfertigung des Kaufvertrages der Vertragsverfasserin eine unbefristete abstrakte Bankgarantie eines österreichischen Kreditinstitutes über 1,3 Mio € auszuhändigen hatte, denn die Vertragsverfasserin hatte die Bankgarantie dann abzurufen, sobald die aufschiebenden Bedingungen gemäß Punkt IX des Kaufvertrages eingetreten sind und wenn nicht rechtzeitig von der Käuferin der Kaufpreis zu Handen der Vertragsverfasserin überwiesen werden sollte. Weiters war in Punkt III vereinbart, dass die tatsächliche Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes mit Verbücherung des Kaufvertrages erfolgen und ab diesem Tag Besitz und Genuss, Wag und Gefahr und auch die hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Liegenschaft bestehenden öffentlichen Gebühren, Auslagen und

Abgaben auf die Käuferin übergehen. Es wurden somit keine echten Erfüllungsansprüche schon für die Zeit vor Bedingungseintritt vereinbart. Unter Beachtung dieser Vertragslage blieb noch abzuklären, wann die notwendigen behördlichen Genehmigungen erteilt und die tatsächlichen Erfüllungshandlungen geleistet wurden. Diese Erhebungen ergaben unter Beischluss der diesbezüglichen Unterlagen den unbedenklichen Sachverhalt, dass das Bauansuchen am 30. August 2002 gestellt und die Baubewilligung mit Bescheid vom 11. August 2003 bewilligt worden war. Über das am 13. März 2003 gestellte Ansuchen um naturschutzrechtliche Ausnahmebewilligung für das in Frage stehende Bauprojekt wurde mit Bescheid vom 12. September 2003 entschieden und die naturschutzrechtliche Bewilligung erteilt. Da gegen diesen Bescheid der Landesumweltanwalt fristgerecht Berufung erhoben hatte, erlangte dieser Bescheid erst durch das abweisliche Berufungserkenntnis des Amtes der Tiroler Landesregierung vom 7. Jänner 2004 Rechtskraft. Der vorgelegten Zahlungsbeleg zeigt, dass die Bankgarantie mit 3. Februar 2004 in Anspruch genommen und der Kaufpreis von 1,254.868 € auf das Treukonto des Vertragserrichters einbezahlt wurde. Das beigeschlossene Grundbuchsgesuch wurde am 19. April 2004 beim Bezirksgericht eingereicht. Mit diesem Tag ist entsprechend Punkt III die tatsächliche Übergabe und Übernahme der Liegenschaft erfolgt und ab diesem Tag gingen Besitz und Genuss, Wag und Gefahr und die Verpflichtung zur Tragung aller hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Liegenschaft bestehenden öffentlichen Gebühren, Auslagen und Abgaben auf die Käuferin über. Dies deckt sich mit den beigebrachten Unterlagen, aus denen hervorging, dass die Grundsteuer und die Bodenwertabgabe bis Mitte des Jahres 2004 noch von den beiden Verkäufern entrichtet wurden. Zusammenfassend zeigt sich daher, dass echte Erfüllungshandlungen (Übergabe und Übernahme, Kaufpreiszahlung) bezüglich dieses Erwerbsvorganges entsprechend den Vertragsvereinbarungen tatsächlichen erst nach Vorliegen der im Streitfall notwendigen behördlichen Genehmigungen erfolgt sind. Diese Umstände sprechen dafür, dass die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig war.

Wenn demgegenüber das Finanzamt vom Vorliegen einer auflösenden Bedingung deshalb ausgeht, weil "*nach Vertragspunkt IX die Verkäufer berechtigt sind, den Kaufvertrag durch einseitige Erklärung aufzuheben. Somit ist klar, dass eine auflösende Bedingung für einen rechtsgültig zustande gekommenen Vertrag vorliegt, nicht eine aufschiebende Bedingung.*" dann ist diesem Argument Folgendes entgegenzuhalten. Zur Auslegung von Bedingungen stehen, wie bereits erwähnt, nicht die gebrauchten Worte, sondern die bezeichneten Eigenheiten der Bedingung als einer die Geltung der Rechtsgeschäftswirkungen beeinflussenden Modalität im Vordergrund. Hierbei ist das gesamte Vertragswerk in die Auslegung einzubeziehen. Die in Frage stehende Vertragsbestimmung IX ("Bedingungen und Rücktritt") hatte auszugsweise folgenden Wortlaut: "Die Rechtswirksamkeit dieses Kaufvertrages ist davon abhängig, daß diesem allenfalls notwendige behördliche Genehmigungen erteilt werden und

daß dem von der Käuferin geplanten Wohnbauprojekt die rechtskräftige Baubewilligung erteilt wird. Es wird daher dieser Kaufvertrag aufschiebend bedingt abgeschlossen.

Die Käuferin verpflichtet sich, das Bauansuchen bis spätestens 15.Juli 2002 bei der Behörde einzureichen. Sollte bis 31. März 2003 eine rechtskräftige Baubewilligung nicht vorliegen, so sind die Verkäufer berechtigt, diesen Kaufvertrag unter Setzung einer achttägigen Nachfrist seinem ganzen Inhalt nach durch einseitige Erklärung aufzuheben. Diese Erklärung ist der Käuferin unter der Adresse XY, mit eingeschriebenem Brief oder gegen Empfangsbestätigung mitzuteilen. Die Käuferin hat jedoch das Recht, binnen acht Tagen nach Erhalt dieser Rücktrittserklärung der Verkäufer durch einseitige schriftliche Erklärung, gerichtet an die Vertragsverfasserin, den Kaufvertrag auch ohne rechtskräftige Baubewilligung aufrecht zu erhalten, wobei in diesem Fall die Vertragsverfasserin von allen Vertragsteilen ermächtigt und verpflichtet wird, Zug um Zug den gesamten Kaufpreis von EUR 1.254.868,00 durch die von ihr verwahrte unbefristete abstrakte Bankgarantie abzurufen."

Hat das Finanzamt aus der vereinbarten Rücktrittsmöglichkeit auf das Vorliegen einer auflösenden Bedingung geschlossen, dann ist anzuführen, dass die darin vereinbarte aufschiebende Bedingung und die vereinbarte Rücktrittsmöglichkeit in einem augenscheinlichen inneren kausalen Zusammenhang zueinander stehen. Da keine zeitliche Festlegung vereinbart wurde, bis wann die rechtskräftige Baubewilligung vorliegen muss, damit der Erwerbsvorgang noch Wirksamkeit erlangt, wäre die zeitliche Schwebe unbefristet gewesen. Um diesem Umstand entgegenzutreten, wurde sowohl den Verkäufern als auch der Käuferin die Möglichkeit einer Rücktrittserklärung vom Vertrag eingeräumt, wenn bis spätestens 31. März 2003 eine rechtskräftige Baubewilligung nicht vorliegen sollte. Im Ergebnis wurde mit dieser Rücktrittsberechtigung lediglich der Zeitraum begrenzt, bis zu dem jedenfalls zuzuwarten war, ob bis dahin die rechtskräftige Baubewilligung erteilt und damit infolge Eintrittes dieser aufschiebend vereinbarten Bedingung eo ipso der Kaufvertrag Wirksamkeit erlangt. Wenn aber zwischen dem Erwerbsvorgang als Rechtsakt und der Entstehung der Steuerschuld bei Eintritt der Bedingung zu unterscheiden ist, dann wurde im vorliegenden Fall mit der getroffenen Rücktrittsvereinbarung die rechtliche Möglichkeit geschaffen, den aufschiebend bedingt abgeschlossenen Kaufvertrag als Rechtsakt dann "aufzuheben", wenn nicht bis spätestens 31. März 2003 eine rechtskräftige Baubewilligung vorliegen sollte. Diese etwaige Rücktrittsmöglichkeit macht aber aus der vereinbarten aufschiebenden Bedingung nicht eine auflösende Bedingung, änderte sich doch an den entscheidenden Modalitäten der Rechtsgeschäftswirkungen nichts, nämlich dass bis zum Eintritt der für den Bau notwendigen Beilligungen keine echten Erfüllungsansprüche für die Zeit vor Bedingungseintritt vereinbart waren. Überdies lässt nach der Rechtsprechung des VwGH (Erk. vom 17. 12.1981, 81/16/0025,vgl. Fellner, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 180 zu § 1 GrEStG 1987) der Umstand, dass von einem Rücktrittsrecht formell Gebrauch gemacht wird, noch nicht zwingend darauf schließen, dass der Kaufvertrag seinerzeit tatsächlich zu Stande kam.

Aus dem gesamten Vertragsinhalt, im Tatsächlichen bestätigt durch das Ergebnis vorgenommener ergänzender Sachverhaltserhebungen hinsichtlich des Vorliegens der für das Bauprojekt notwendigen Genehmigungen, des Zeitpunktes der Kaufpreiszahlung und des tatsächlichen Überganges des Kaufgegenstandes auf die Bw., lässt sich daher in Auslegung des gesamten Vertragswerkes folgern, dass die Wirksamkeit des gegenständlichen Rechtsgeschäftes vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig war, denn für den Fall des Vorliegen der Baubewilligung und der naturschutzrechtlichen Ausnahmegenehmigung waren echte Erfüllungshandlungen (Kaufpreiszahlung, Übergabe) vereinbart und wurden auch erst dann vorgenommen. Für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles bedeutet dies, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Grunderwerbsteuerbescheides (4. Oktober 2002) zufolge der Bestimmung des § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mangels bis dahin erfolgten Eintrittes der vereinbarten aufschiebenden Bedingung die Steuerschuld noch nicht entstanden war, lagen doch damals die notwendigen behördlichen Genehmigungen noch gar nicht vor. Die im Spruch des Grunderwerbsteuerbescheides festgelegte Fälligkeit mit 11. November 2002 belastet somit den bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid mit Rechtswidrigkeit, hatte doch diese Festsetzung eine Abgabe zum Inhalt, für die zum Zeitpunkt dieser Vorschreibung gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld noch gar nicht entstanden war. Insoweit kam daher dem Berufungsvorbringen Berechtigung zu.

Nach § 279 Abs. 1 BAO haben aber im Berufungsverfahren die Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind. Gemäß § 280 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Berufungsbegehren geändert oder ergänzt wird. Zwischenzeitlich (seit dem Vorliegen der behördlichen Genehmigungen zur Errichtung des Wohnbauprojektes) liegt der streitige Eintritt der aufschiebenden Bedingung jedenfalls vor. Auf diesen Umstand hat die Berufungsbehörde zweiter Instanz bei ihrer Berufungsentscheidung gemäß §§ 279 Abs. 1 und 280 BAO Bedacht zu nehmen, weshalb unter Beachtung der Bestimmung des § 289 BAO der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid nicht wie von der Berufungswerberin begehrt "aufzuheben" war, sondern mit Berufungsentscheidung wird ausgehend von der außer Streit stehenden Bemessungsgrundlage von 1.254.868 € die Grunderwerbsteuer in der bisherigen Höhe von 43.920,38 € festgesetzt, wobei die im bekämpften Bescheid angegebene Fälligkeit (11. November 2002) auf den **16. Dezember 2004** abgeändert und damit neu festgelegt wird.

Im Ergebnis war folglich wie im Spruch ausgeführt der Berufung unter Abänderung der bisherigen Fälligkeit teilweise statzugeben.

Innsbruck, am 8. November 2004