



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.W., Adresse, vertreten durch Rechtsanwältin.X, vom 7. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 25. Jänner 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 28. September 1973 schlossen die XY.GmbH. mit A.W. einen "Miet- Options- und Pfandbestellungsvertrag" hinsichtlich eines Liegenschaftsanteiles (Eigentumswohnung) ab. Der Mietvertrag wurde auf 100 Jahre abgeschlossen, der im Voraus entrichtete Mietpreis entsprach dem im Optionsrecht für einen Kauf festgelegten Kaufpreis von 551.600 S. Unter Punkt II h dieses Vertrages wurde ausdrücklich normiert, dass die Rechte aus dem Mietverhältnis auf die beiderseitigen Erben und Rechtsnachfolger übergehen. In der Aufsandungserklärung (Punkt VI d) erklärten beide Vertragsteile ihre ausdrückliche Einwilligung, dass ob den 44/7173 Anteilen verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohnung C1/7 in EZ 000/ii KG J das Bestandrecht bis 19.11.2072, das Vorkaufsrecht und ein Pfandrecht für alle Schadenersatzforderungen bis zu einem Höchstbetrag von 551.600 S zu Gunsten A.W. einverleibt und die Vorauszahlung des Bestandzinses bis 19.11.2072 angemerkt werden. Im Jahr 1976 erfolgten dann die entsprechenden Grundbucheintragungen.

Laut darauf angebrachtem Stempel wurde dieser Miet- Options- und Pfandbestellungsvertrag am 5. Oktober 1973 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien angezeigt und dort unter GZ Zahl x registriert.

Am 23. Juli/10. September 2002 schlossen R.W. einerseits und A.W. andererseits eine Aufsandungsurkunde ab. Unter deren Punkt I Präambel wurden die von A.W. mit dem Miet- Options- und Pfandbestellungsvertrag vom 29. September 1973 erworbenen Rechte an der Eigentumswohnung detailliert dargestellt. Weiters wurde noch Folgendes auszugsweise festgehalten:

"Frau R.W. (im Folgenden kurz: Frau W) und Herr W haben am 26.8.1960 geheiratet. Diese Ehe wurde mittlerweile mit Urteil des Amtsgerichtes Sch mit Endurteil vom 10.7.1984 rechtskräftig geschieden. Im Rahmen der Scheidungsvereinbarung vom 18.3.1985 wurden Frau W sämtliche mit der Wohnungseigentumseinheit C1/7 in EZ 000 Grundbuch Zahl J verbundenen Rechte außerbücherlich übertragen. Im Grundbuch scheint allerdings nach wie vor Herr W als Berechtigter auf. Die Vertragsteile sind übereingekommen, nunmehr auch den Grundbuchsstand richtig zu stellen. Die Übertragungsmöglichkeit der Rechte aus dem Miet- Options- und Pfandbestellungsvertrag ist zu Punkt IIh dieses Vertrages ausdrücklich festgehalten. Frau W ist deutsche Staatsbürgerin, die Wohnung ist als Freizeitwohnsitz gewidmet.

II. Aufsandung

Auf Grund dieser Urkunde willigen die Vertragsteile ausdrücklich ein, dass im Grundbuch Zahl J in EZ 000 auch über bloß einseitiges Ansuchen nachstehende Eintragungen vorgenommen werden. Bei Anteil B- LNR 112 hinsichtlich C-LNR 49 die Übertragung des Bestandrechtes gem. Pkt IV Vertrag 1973-09-28 bis 2072-11-19 und des Pfandrechtes im Höchstbetrag 551.600.--gem. Pkt V jeweils von A.W. an R.W. geb 7.5.1935, Adresse2."

Das Finanzamt schrieb zum einen für den Rechtsvorgang "Aufsandungsurkunde vom 10. September 2002 mit A.W." gegenüber R.W. vom Wert der Grundstücke (§ 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG) Grunderwerbsteuer vor.

Zum anderen wurde mit einem zweiten Bescheid gegenüber dem A.W. für den Rechtsvorgang "Aufsandungsurkunde vom 10.10. (richtig: 9) 2002 mit R.W. (u. XY.GmbH)" gemäß GrEStG 1955 mit 8 % von der Bemessungsgrundlage von 551.600 S die Grunderwerbsteuer mit 44.128 S = 3.208,36 € festgesetzt. Die Bescheidbegründung lautete wie folgt:

"Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:
Kaufpreis für den Erwerb des Optionsrechtes von der Fa. XY.GmbH vom 28.9.1973 S 551.600,--.
Aufgrund der Anzeige Nr. 276/76 ergibt sich nur die Anzeige des Rechtsgeschäftes und die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer, nicht jedoch auch die Bezahlung.
In vielen Fällen wurde seinerzeit die Grunderwerbsteuer aufgrund von eingebrachten Berufungen wieder abgeschrieben.
Für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer sind die Verhältnisse (Steuersatz, Bemessungsgrundlage) am Tag des seinerzeitigen Vertragsabschlusses maßgebend."

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid von A.W. (im Folgenden: Bw) eingebrachte Berufung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass der seinerzeitige Vertrag vom 28. September 1973 ordnungsgemäß angezeigt worden sei. Die Grunderwerbsteuer sei vorgeschrieben und ordnungsgemäß bezahlt worden. Daraufhin sei die Unbedenklichkeitsbescheinigung ergangen. Dies sei die Voraussetzung dafür gewesen, dass

das Bestandsrecht, das Vorkaufsrecht und das Pfandrecht in das Grundbuch eingetragen werden konnte. Durch die mit dem Grundbuchsatzung nachgewiesene Eintragung dieser Rechte sei zugleich erwiesen, dass die Steuer seinerzeit bezahlt worden ist. Das Argument, dass aufgrund von eingebrachten Berufungen Grunderwerbsteuer trotz Anzeige nicht bezahlt worden wäre, sei damit hinfällig. Da der Bw. mehrfach umgezogen sei, sei es nicht verwunderlich, dass er die einzelnen Belege nicht aufbewahrt habe. Die Angelegenheit liege ca 30 Jahre zurück. Dazu komme, dass er seine Rechte an der Liegenschaft aufgrund des Scheidungsvergleiches an seine Ehegattin übertragen hatte, sodass er an der Wohnung kein Interesse mehr gehabt habe.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützte sich auf folgende Begründung:

"Für die Eintragung eines Bestandesrechtes ist die Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung nicht erforderlich. Daher ist diese Grundbucheintragung nicht der Beleg für die Bezahlung der Grunderwerbsteuer. Solange ein Beleg für die Bezahlung der Grunderwerbsteuer nicht beigebracht werden kann muss die Grunderwerbsteuervorschrift aufrecht bleiben."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde vorgebracht, dieser Argumentation könne nicht gefolgt werden, denn wenn für einen angezeigten Vertrag eine Steuerpflicht bestehe, dann sei davon auszugehen, dass die Steuer entsprechend vorgeschrieben und auch eingehoben werde, solange keine anderen Beweisergebnisse vorliegen würden. Dies treffe hier zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Finanzamt hat auf Grund der ausschließlich zwischen R.W. einerseits und A.W. andererseits abgeschlossenen Aufsandungsurkunde vom 10. September 2002 gegenüber dem A.W. ausgehend vom "Kaufpreis für den Erwerb des Optionsrechtes von der Fa. XY.GmbH vom 28. September 1973 S 551.600" gemäß GrEStG 1955 die 8 %ige- Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Im Betrifft dieses Grunderwerbsteuerbescheides wurde der versteuerte Rechtsvorgang mit "Aufsandungsurkunde vom 10.10 (richtig: 9) 2002 mit R.W. (u. XY.GmbH.)" bezeichnet. Den gegenständlichen Berufungsfall entscheidet somit, ob dieser als Aufsandungsurkunde überschriebenen Vereinbarung auch ein steuerpflichtiger Rechtsvorgang zwischen der XY.GmbH und A.W. zu unterstellen ist.

Im § 1 GrEStG sind die Tatbestände erschöpfend aufgezählt, durch die die Grunderwerbsteuerschuld entsteht. Der Entstehungstatbestand des § 1 GrEStG hat ausschließlich rechtliche Vorgänge zum Gegenstand, denn auch der Erwerb des Eigentums oder der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein inländisches Grundstück ohne vorausgegangenes, darauf abzielendes Rechtsgeschäft ist ein rechtlicher (und kein

tatsächlicher Vorgang), weil auch ein solcher Vorgang gewisse Rechtsfolgen automatisch nach sich zieht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 73 zu § 1 GrEStG 1987). Die Pflicht zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer knüpft nach § 1 GrEStG an das obligatorische Verpflichtungsgeschäft und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft an. Das Erfüllungsgeschäft besteht in den Fällen des § 1 Abs.1 Z 1 GrEStG in der Verschaffung des bürgerlichen Eigentums. Die Einverleibungsbewilligung, deren Abgabe in abgesonderter Urkunde als Aufsandungserklärung bezeichnet wird, also die Erklärung, in die Einverleibung des Eigentumsrechtes an einem bestimmten Grundstück für den Erwerber einzuwilligen, ist für sich allein kein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang, wenn die Grundbuchsänderung, die sie herbeiführen soll, schon durch ein vorausgegangenes Verpflichtungsgeschäft vereinbart wurde und die Steuer von dieser vorausgegangenen Vereinbarung erhoben wurde. Die Einverleibungsbewilligung (Aufsandungserklärung), die nur die zur Eintragung des Erwerbers als Eigentümer ins Grundbuch erforderliche Bewilligung des Veräußerers zum Vollzug des von ihm im Vertrag gemachten Übereignungsversprechens ist, stellt also meist das Erfüllungsgeschäft dar und unterliegt daher nicht (neuerlich) der Steuer. Jedoch kann auch eine als Aufsandungserklärung bezeichnete oder überschriebene Vereinbarung ein steuerpflichtiges Verpflichtungsgeschäft enthalten. Dies trifft z.B. dann zu, wenn in einer so bezeichneten Vereinbarung ein Übereignungsanspruch oder die Abtretung solcher schon bestehender Ansprüche erstmalig vereinbart wird (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 129 und 287 zu § 1 GrEStG 1987).

An Sachverhalt war unbedenklich davon auszugehen, dass mit dem Miet- Options- und Pfandrechtsbestellungsvertrag vom 28. September 1973, abgeschlossen zwischen der XY.GmbH einerseits und dem A.W. andererseits im Ergebnis die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Liegenschaftsanteil (Eigentumswohnung) dem A.W. eingeräumt worden war. Auf Grund der darin enthaltenen Aufsandungsurkunde wurden im Grundbuch das 100-jährige Bestandsrecht, das Vorkaufsrecht und ein Pfandrecht in Höhe des vorausbezahlten Kaufpreises zu Gunsten des A.W. einverleibt. Grundbücherlicher Eigentümer war die XY.GmbH. Dieser Vertrag wurde dem zuständigen Finanzamt am 5. Oktober 1973 angezeigt und unter Zahl x dort registriert. Im Rahmen der Scheidungsvereinbarung vom 18. März 1985 wurden R.W. sämtliche mit dieser Wohnungseigentumseinheit in J verbundenen Rechte außerbücherlich übertragen. In der zwischen A.W. und R.W. abgeschlossenen Aufsandungsurkunde vom 10. September 2002 willigte der Bw. ein, dass die seit 1976 im Grundbuch jeweils zu seinen Gunsten einverlebten Rechte nunmehr auf R.W. eingetragen werden. Diese Aufsandungserklärung war letztlich die zur Eintragung der R.W. als "(wirtschaftliche) Eigentümerin" ins Grundbuch erforderliche Bewilligung des A.W. zum

Vollzug der von ihm im Wege der Scheidung erfolgten Übertragung dieser bislang ihm zustehenden Rechte an diesem Liegenschaftsanteil auf seine Ehegattin.

Der Grunderwerbsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Da es sich bei dem nach § 1 Abs. 2 ErbStG der Besteuerung unterliegenden Vorgang um einen Rechtsvorgang handeln muss, muss der Berechtigte kraft rechtsgeschäftlicher Vereinbarung ermächtigt sein, über ein bestimmtes Grundstück zu verfügen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 248 zu § 1 GrEStG 1987). Für die Bejahung der Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 GrEStG ist es nicht erforderlich, dass das Eigentum an der Liegenschaft erworben wird. Die Vorschrift des § 1 Abs. 2 GrEStG soll gerade solche Fälle erfassen, in denen es nicht zum Erwerb des Eigentums kommt. Der Miet-Options- und Pfandbestellungsvertrag vom 28. September 1973, abgeschlossen zwischen der XY.GmbH und dem deutschen Staatsbürger A.W. war diese rechtsgeschäftliche Vereinbarung, die augenscheinlich wegen der einschränkenden Bestimmungen des Tiroler Grundverkehrsgesetzes dazu dienen sollte dem A.W. an dieser Eigentumswohnung eine eigentumsähnliche Verfügungsgewalt mit nahezu unbeschränkten Nutzungs- und Verwertungsmöglichkeiten zu verschaffen. In dieser rechtsgeschäftlichen Vereinbarung lag einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG 1955 begründet (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 280 zu § 1 GrEStG 1987). Dieser Miet-Options- und Pfandbestellungsvertrag vom 28. September 1973 wurde nachweislich am 5. Oktober 1973 dem Finanzamt angezeigt und dort unter GZ Zahl x registriert. Auf Grund der in dieser rechtsgeschäftlichen Vereinbarung enthaltenen Aufsandungserklärung wurden im Jahr 1976 zu Gunsten des A.W. die darin bezeichneten Rechte im Grundbuch einverleibt, wodurch ihm bezüglich der Eigentumswohnung eine wirtschaftliche Verwertungsbefugnis eingeräumt wurde. Diese seine Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer wurde von ihm mit der gegenständlichen Aufsandungserklärung an seine geschiedene Ehegattin übertragen und damit ein Erwerbsvorgang zwischen diesen beiden Eheleuten verwirklicht. Diese Aufsandungserklärung war die zur Eintragung der Rechte zu Gunsten der R.W. ins Grundbuch erforderliche Bewilligung des Bw. zum Vollzug der im Rahmen der Scheidung übertragenen Rechte an dieser Wohnungseigentumseinheit mit dem Ziel, den Grundbuchsstand "richtig zu stellen". Entgegen der im Betreff dargelegten Ansicht des Finanzamtes war in diese Aufsandungserklärung vom 10. September 2002 die XY.GmbH (= zivilrechtliche Eigentümerin des Liegenschaftsanteiles) in keiner Weise eingebunden und wurde keine vorausgegangene Vereinbarung zwischen dem Bw. und dieser Gesellschaft durch diese in der Aufsandungserklärung vom 10. September 2002 eingewilligten Grundbucheinträgen

letztlich vollzogen. Demzufolge erübrigt sich das Eingehen auf die Frage, ob für den seinerzeitigen Miet- Options- und Pfandbestellungsvertrag Grunderwerbsteuer erhoben (festgesetzt und entrichtet) worden ist, bildete doch den Gegenstand dieser Aufsandungsurkunde jedenfalls kein zwischen dem Bw. und der zivilrechtlichen Eigentümerin vereinbarter vorangegangener Rechtsvorgang und wurde durch diese Einverleibungsbewilligung demzufolge keine zwischen diesen beiden Vertragsparteien getroffene Vereinbarung vollzogen. Die gegenständliche Aufsandungserklärung diente aber auch nicht der erstmaligen Vereinbarung des Erwerbsvorganges zwischen der XY.GmbH und dem A.W..

Willigte der Bw. in Vollziehung jener im Rahmen der Scheidung getroffenen vermögensrechtlichen Regelungen durch die gegenständliche als Aufsandungsurkunde überschriebene Vereinbarung zur grundbücherlichen Einverleibung der bislang zu seinen Gunsten eingetragenen Rechte auf seine geschiedene Ehegattin ein, dann zeigt diese Aufsandungserklärung einen zwischen den geschiedenen Ehegatten vereinbarten Erwerbsvorgang im Sinne des GrEStG auf. Hinsichtlich dieses Rechtsvorganges wurde gegenüber der Ehegattin des Bw. mit gesondertem Bescheid Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Hingegen lässt sich nicht begründet ableiten, dass mit dieser zwischen dem A.W. und R.W. abgeschlossenen Aufsandungsurkunde erstmalig auch ein steuerpflichtiges Verpflichtungsgeschäft zwischen A.W. und der XY.GmbH vereinbart worden war oder erst durch diese darin getroffene Einverleibungsbewilligung ein Rechtserwerb zwischen diesen beiden grundbücherlich vollzogen wurde. Vielmehr ist davon auszugehen, dass dem Bw. seine nunmehr mit der Aufsandungserklärung auf die Ehegattin übertragene Rechtsposition (Verwertungsbefugnis) kraft rechtsgeschäftlicher Vereinbarung, nämlich als Folge des von ihm mit der XY.GmbH abgeschlossenen Miet- Options- und Pfandbestellungsvertrages vom 28. September 1973 zugekommen ist und in Vollziehung der darin unter Punkt VI d) enthaltenen Aufsandungserklärung im Jahr 1976 grundbücherlich einverleibt worden ist. Wurde aber unbestrittenermaßen dieser Vertrag dem zuständigen Finanzamt angezeigt und im Jahr 1976 unter GZ Zahl x registriert, dann darf unter Beachtung seines deutlich für einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG sprechenden Inhaltes überdies unbedenklich davon ausgegangen werden, dass die Steuer von dieser vorausgegangenen Vereinbarung auch besteuert, d.h. vorgeschrieben und entrichtet worden ist. Dieser Frage kam aber letztlich deshalb keine relevante Bedeutung zu, denn entscheidend für den vorliegenden Berufungsfall war, dass mit der vereinbarten Einverleibungsbewilligung (Aufsandungsurkunde) vom 10. September 2002 nicht ein Rechtsvorgang zwischen dem Bw. und der Fa. XY.GmbH erstmals vereinbart oder grundbücherlich vollzogen worden war, sondern alle in die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums vom Bw. auf seine Ehegattin. Enthielt somit diese als

Aufsandungserklärung bezeichnete Vereinbarung keinesfalls den laut "Betrifft" mit diesem Bescheid versteuerten Erwerbsvorgang des Bw. mit der XY.GmbH, dann belastet dies den bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Der Berufung war folglich stattzugeben und der bekämpfte Grunderwerbsteuerbescheid aufzuheben.

Bezugnehmend auf diesen Berufungsfall bleibt bloß zur Klarstellung noch festzuhalten, dass, sollte es in der Zukunft zu einer Übertragung des Liegenschaftsanteiles von der zivilrechtlichen Eigentümerin XY.GmbH an die nunmehrige wirtschaftliche Eigentümerin R.W. in deren bürgerliches Eigentum kommen, in dem betreffenden Verpflichtungsgeschäft ein nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG steuerbarer Vorgang liegt, weshalb dann, würde ein solches Verpflichtungsgeschäft nur aus einer Aufsandungserklärung hervorgehen, in dieser so bezeichneten oder überschriebenen Vereinbarung das steuerpflichtige Verpflichtungsgeschäft zu unterstellen ist.

Innsbruck, am 7. Oktober 2005