

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.S., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt.X, vom 9. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 3. März 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 7. Mai/19. Mai 2002 erwarb das Ehepaar U.S (deutscher Staatsbürger) und R.S. (amerikanische Staatsbürgerin) um den Kaufpreis von 100.000 € von der Verkäuferin D die unbebaute Liegenschaft EZ X GB Y. Unter Punkt X (Aufsandung) erteilte die Verkäuferin die ausdrückliche Einwilligung zur Einverleibung des Eigentumsrechtes für U.S und R.S., Adresse. Weiters enthielt Punkt XII (Nebenabreden) dieses Vertrages folgende auszugsweise wiedergegebene Nebenabreden:

"4. Der Vertrag ist bei der Grundverkehrsbehörde anzuzeigen.
4.2. Die Käuferin, R.S., ist amerikanische Staatsbürgerin und mit dem Käufer zu Punkt 2.a) verheiratet. Für die Käuferin ist die Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde erforderlich und somit das Rechtsgeschäft aufschiebend bedingt.
9. Sollte die Grundverkehrsbehörde dem Erwerb einer Liegenschaftshälfte durch Frau R.S. nicht zustimmen, tritt nach Rechtskraft der Entscheidung Herr U.S in den Kaufvertrag mit Frau R.S. ein, sodass für diesen Fall die Aufsandung lautet wie folgt: Der Verkäufer erteilt seine ausdrückliche Einwilligung, dass auch nur über einseitiges Ansuchen im Grundbuch Y nachstehende Grundbuchseintragungen bewilligt werden: Einverleibung des Eigentumsrechtes für U.S, geb. 1963-05-2, Adresse."

Am 17. Juni 2004 wurde dieser Rechtsvorgang dem Finanzamt mit Abgabenerklärung Gre1 angezeigt und in einem beigeschlossen Schreiben ersucht mit der Vorschreibung zuzuwarten, bis für den Erwerb durch die amerikanische Staatsbürgerin R.S. die grundverkehrsbehördliche Genehmigung vorliegt. Mit Schreiben vom 15. Februar 2005 wurde mitgeteilt, dass dem Erwerb von R.S. die Genehmigung rechtskräftig versagt worden ist. Ihr Ehemann trete gemäß Punkt XII, Zahl 9 des Kaufvertrages in den Kaufvertrag ein und dieser werde alleiniger Eigentümer der Liegenschaft.

Das Finanzamt hat (neben dem versteuerten halben Liegenschaftserwerb durch den Käufer U.S) mit dem gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid für den Rechtserwerb "Kaufvertrag vom 19. Mai 2004 mit D" der zweiten Grundstückshälfte gegenüber der Käuferin R.S. ausgehend vom halben Kaufpreis von 50.000 € die 3,5 %-ige Grunderwerbsteuer mit 1.750 € vorgeschrieben. Gleichzeitig erging ein weiterer Bescheid gegenüber U.S, womit für den im Betreff angeführten Rechtsvorgang "Kaufvertrag vom 19. Mai 2004 mit R.S." ausgehend von einer Gegenleistung von 50.000 € und unter Anwendung des Steuersatzes gemäß § 7 Z 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer mit 1.000 € festgesetzt wurde.

Mit einheitlichem Schriftsatz erhoben R.S. (= Bw. des gegenständlichen Verfahrens) und U.S jeweils gegen den an sie gerichteten Grunderwerbsteuerbescheid Berufung im Wesentlichen mit dem Vorbringen, da Zweifel bestanden, ob die Grundverkehrsbehörde dem Rechtserwerb durch die amerikanische Staatsbürgerin R.S. zustimmen werde, wurde vorsorglich in den Vertrag ein Punkt XII.9 aufgenommen, dass U.S in den Kaufvertrag eintrete, falls die Grundverkehrsbehörde dem Erwerb durch R.S. nicht zustimmen sollte. Dem Erwerb durch R.S. wurde die grundverkehrsbehördliche Genehmigung rechtskräftig nicht erteilt. Die Gültigkeit und Wirksamkeit eines Eigentumserwerbes sei von dieser behördlichen Genehmigung abhängig gewesen. Da diese nicht erteilt worden sei, sei der Rechtserwerb nichtig gewesen. Ein Eigentumserwerb habe nicht stattgefunden. Es bleibe nicht einmal eine obligatorische Verpflichtung. In dieser Vertragssache hätten die Vertragsparteien für den Fall der Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes zwischen der Firma D als Verkäuferin und R.S. vereinbart, dass dann U.S die zweite Liegenschaftshälfte übernehme. Für den Fall der Nichtigkeit sei es also gemäß der Vereinbarung zu einem wirksamen Kaufvertrag zwischen dieser Firma und dem U.S betreffend die zweite Liegenschaftshälfte gekommen. R.S. sei nie Eigentümerin gewesen, habe nie über die Liegenschaftshälfte verfügen können und sei auch nicht Treuhänderin für ihren Mann gewesen. Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für einen Erwerb der R.S. sei nicht gerechtfertigt und mangels Voraussetzungen auch gesetzlich nicht gedeckt. Gleichermaßen gelte für die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer im Betrag von 1.000 € für den Erwerb des U.S von seiner Ehegattin R.S.. Ein derartiger Erwerbsvorgang sei im Vertrag nicht formuliert und daher weder inhaltlich noch wirtschaftlich gewollt und

vereinbart. Selbstverständlich werde U.S für den Rechtserwerb von der Firma D der ganzen Liegenschaft die Grunderwerbsteuer, also noch 1.750 € zu bezahlen haben. Es werde daher der Antrag gestellt, die beiden bekämpften Grunderwerbsteuerbescheide aufzuheben und ersatzlos zu streichen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde auf folgende Begründung gestützt:

"Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht am verkauften Objekt wiedererlangt, welche er vor Abschluss des Rechtsgeschäftes innehatte. Im Berufungsfall wurde von der Berufungswerberin von vorne herein bestimmt, dass im Fall der Nichtgenehmigung des Erwerbes ihr Ehegatte den zweiten Hälftenanteil der Liegenschaft erhalten würde. Da somit die Berufungswerberin unabhängig von einer allfälligen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung über die Liegenschaft verfügen konnte ist der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Zif 4 erfüllt und war die Grunderwerbsteuer vorzuschreiben."

Die beiden Berufungswerber stellten in einem einheitlichen Schriftsatz den Antrag auf Vorlage ihrer jeweiligen Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wird darin wie folgt eingegangen:

"Seitens des Finanzamtes wird der Erwerb des Hälften-eigentums durch Frau R.S. vom Verkäufer Fa. D und der Erwerb des Hälften-eigentums an der Liegenschaft durch Herrn U.S von seiner Ehegattin R besteuert.

Auszugehen ist davon, dass Frau R.S. nie Eigentum und auch keine Verfügungsmacht über das Hälften-eigentum erworben hat.

Mangels grundverkehrsbehördlicher Zustimmung war das Rechtsgeschäft zwischen Frau R.S. und dem Verkäufer der Fa. D nichtig und damit unwirksam. Die Käuferin und Berufungswerberin konnte weder zivil- noch steuerrechtlich über ihren Hälftenanteil verfügen, da gemäß Pkt. III des Vertrages "Wag und Gefahr, Besitz und Genuss an der Kaufgegenständlichen Liegenschaft erst mit Eintragung des Eigentumsrechtes auf den Käufer übergehen". Der Kaufvertrag und auch der Eigentumsübergang waren von der aufschiebenden Bedingung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung abhängig. Im Vertrag ist vereinbart, dass für den Fall der Versagung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung der Eigentumserwerb durch den Ehegatten stattfinden wird, dies im Interesse und zum Schutz des Verkäufers, der in jedem Fall den Kaufpreis von U.S erhalten sollte.

Unrichtig ist die Begründung der Berufungsvorentscheidung, dass die Berufungswerberin unabhängig von einer allfälligen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung über die Liegenschaft verfügen konnte. Mangels Besitzübergang konnte sie auch keine Verfügung über die Liegenschaft haben.

Genau diesen Unterschied hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen Entscheidungen hervorgehoben, indem er die Steuerpflicht nicht vom Eigentumserwerb, sondern vom Besitzübergang abhängig machte. Zur weiteren Argumentation wird auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen und gestellt der Antrag den Berufungen Folge zu geben und die beiden Bescheide aufzuheben. "

Über die Berufung wurde erwogen:

Besteuerungsgegenstand der Grunderwerbsteuer ist der Erwerb eines Grundstückes, der auf einem tatbestandlichen Erwerbsvorgang beruht; steuerbar ist mithin der Erfolg, der auf Grund eines auf den Eigentumserwerb gerichteten Erwerbsvorganges eintritt.

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF. unterliegen der Grunderwerbsteuer ua. die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,
4. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet. Dem Kaufanbot steht ein Anbot zum Abschluss eines anderen Vertrages gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann.

Nach § 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 gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung. Bemerkt wird, dass zwischen dem Erwerbsvorgang als Rechtsakt und dem Entstehen der Steuerschuld bei Erteilung der Genehmigung im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG zu unterscheiden ist (VwGH 26.1.1989, 88/16/0062,0063, VwGH 18.11.1993, 88/16/0216).

Beim Tatbestand nach § 1 Abs. 1 GrEStG ist grundsätzlich der Rechtsvorgang steuerpflichtig, durch den jemand (Erwerber oder Berechtigter) einen (unbedingten) Rechtsanspruch auf Übereignung eines Grundstückes oder Grundstücksanteiles (§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG) oder eines Rechtes auf einem Grundstück oder auf einen Übereignungsanspruch (§ 1 Abs. 1 Z 2-5 GrEStG) erlangt. 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 Eigentumserwerb ist zur Auslösung der Grunderwerbsteuerpflicht gerade nicht erforderlich. Ein Übereignungsanspruch besteht dann, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung letzten Endes im Klageweg, also unmittelbar, durchzusetzen vermag. Wird ein schon begründeter Übereignungsanspruch weiter übertragen, so wird damit die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG ausgelöst (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbssteuer, Rz 110 zu § 1 GrEStG 1987).

Die Berufung gegen den gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid entscheidet letztlich, ob für den im Betreff bezeichneten Rechtsvorgang "Kaufvertrag vom 19. Mai 2004 mit D" zu Recht gegenüber R.S. Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden war.

An Sachverhalt liegt diesem Streitfall zugrunde, dass die Bw. zusammen mit ihrem Ehemann mit Kaufvertrag vom 7. Mai/19. Mai 2002 ein unbebautes Baugrundstück um den Kaufpreis von 100.000 € von der Fa. D erworben haben. Der rechtsgeschäftliche Erwerb durch die Bw., einer amerikanischen Staatsbürgerin, bedurfte gemäß § 12 Abs. 1 in Verbindung mit § 9 Abs. 1 TGVG 1996 der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung. In Punkt XII Z 9 des Kaufvertrages wurde für den Fall, dass die Grundverkehrsbehörde dem Erwerb der Liegenschaftshälfte durch R.S. nicht zustimmen sollte vereinbart, dass dann U.S in den

Kaufvertrag mit R.S. eintritt. Nachdem der Agrarsenat der Landesgrundverkehrskommission mit Bescheid vom 9. Februar 2005 die grundverkehrsbehördliche Genehmigung hinsichtlich des Rechtserwerbes des Hälftenanteils an dem Kaufgrundstück durch R.S. rechtskräftig versagt hatte, trat der Ehemann in den Kaufvertrag mit Frau R.S. ein.

Bedarf ein Rechtsgeschäft der Genehmigung einer Behörde, so ist es aufschiebend bedingt bzw. schwebend unwirksam. Ist ein Geschäft unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, so beginnen die Rechtswirkungen erst dann, wenn das ungewisse Ereignis eintritt (Koziol-Welser, Bürgerliches Recht, Band I, 12. Auflage, Seite 92, 175 und VwGH 15.3.1984, 83/16/0061). Der gegenständliche Kaufvertrag, der hinsichtlich des Rechtserwerbes des Hälftenanteils an der Kaufliegenschaft durch die amerikanische Staatsbürgerin R.S. gemäß § 12 Abs. 1 in Verbindung mit § 9 Abs. 1 TGVG 1996 der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedurft hatte, war somit aufschiebend bedingt geschlossen. Da die Genehmigung hinsichtlich dieses Rechtserwerbes in der Folge versagt worden war, war der Kaufvertrag diesbezüglich ex tunc unwirksam. Es liegt in einem solchen Fall kein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 erster Fall GrEStG vor, weil der Vertrag den Anspruch auf Übereignung nicht begründet hatte (vgl. VwGH 12.2.1986, 84/16/0186, Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbssteuer, Rz 170 zu § 1 GrEStG 1987). Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung. Daraus ergibt sich, dass für diesen Kaufvertrag hinsichtlich des Rechtserwerbes durch die Bw. die Steuerschuld als Folge der Versagung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung nicht entstanden war. Laut "Betrifft" des gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheides war der "Kaufvertrag vom 19. Mai 2004 mit D" jener Rechtsvorgang, für den die Grunderwerbsteuer festgesetzt wurde. Bildete aber dieser Kaufvertrag den mit diesem Bescheid versteuerten Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG, dann steht der bekämpften Festsetzung schon der Umstand entgegen, dass für diesen genehmigungspflichtigen Erwerbsvorgang gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG infolge Versagung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung die Steuerschuld nicht entstanden war. Außerdem wurde der Kaufvertrag infolge Versagung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung ex tunc unwirksam. In einem solchen Fall liegt kein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 erster Fall GrEStG vor, weil der Kaufvertrag den Anspruch auf Übereignung nicht begründet hatte.

Wenn in der Berufungsvorentscheidung die Steuerfestsetzung erstmals mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG begründet und diesbezüglich argumentiert wurde, im Berufungsfall sei von der Bw. von vorne herein bestimmt worden, dass im Fall der Nichtgenehmigung des Erwerbes ihr Gatte den zweiten Hälftenanteil der

Liegenschaft erhalten würde, weshalb die Bw. unabhängig von einer allfälligen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung über die Liegenschaft verfügen habe können, dann steht diesem Vorbringen Folgendes entgegen.

Nach § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung aus einem Kaufanbot begründet. Dem Kaufanbot steht ein Anbot zum Abschluss eines anderen Vertrages gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann. Dieser Gesetzesstelle unterliegen jene Fälle, in denen A dem B ein verbindliches Kaufanbot auf ein Grundstück gemacht hat und B nun diesen Anspruch auf Erfüllung des Kaufanbotes an C abtritt. Der Tatbestand der Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot ist erfüllt, wenn derjenige, den der Grundstückseigentümer zur Benennung eines Dritten als Käufer berechtigt hat, einen Dritten als Käufer benennt und dieser das Angebot angenommen hat. Zur Tatbestandsverwirklichung ist also erforderlich, dass ein rechtswirksames Kaufanbot eingeräumt, die daraus sich ergebenden Rechte vom Berechtigten an den Dritten abgetreten und der Kauf zwischen diesem und dem Grundstückseigentümer tatsächlich zu Stande kommt (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbssteuer, Rz 241 zu § 1 GrEStG 1987).

Aus dem Vertragsinhalt des vorliegenden Kaufvertrages lassen sich keinerlei Anhaltspunkte dafür finden, dass durch dieses Rechtsgeschäft die verkaufende Eigentümerin die Bw. hinsichtlich des Erwerbes eines ("ihres) Hälftenanteiles an der Liegenschaft berechtigt hätte, den Ehemann als Käufer zu benennen. Vielmehr war Gegenstand des zwischen der Verkäuferin und den beiden Käufern abgeschlossenen Rechtsgeschäftes der Kauf dieser Liegenschaft, wobei in den Nebenabreden von den Vertragsparteien festgehalten wurde, dass dieses Rechtsgeschäft aufschiebend bedingt geschlossen ist und für den Fall, dass für den Erwerb durch Frau R.S. die dafür notwendige grundverkehrsbehördliche Genehmigung nicht erteilt werden sollte, diesfalls ab Rechtskraft des Grundverkehrsbescheides ihr Ehemann U.S "in den Kaufvertrag mit Frau R.S. eintritt." Da der Kaufvertrag hinsichtlich des Rechtserwerbes durch die Bw. aufschiebend bedingt geschlossen und durch die Versagung der Genehmigung ex tunc unwirksam wurde, kann dieser in den Nebenabreden für diesen Fall vorgesehene "Eintritt" in den Kaufvertrag nur dahingehend verstanden werden, dass U.S neben seiner bereits erworbenen Liegenschaftshälfte vom Verkäufer auch die zweite erwirbt. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes hat nicht die Bw. über den halben Liegenschaftsanteil verfügt und bestimmt, dass der Ehemann diesen erhalten sollte, sondern dieser Erwerbsvorgang war Folge der im Kaufvertrag mit der Verkäuferin vereinbarten Nebenabrede. Ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet, kann daher aus dem Inhalt des in Frage stehenden Kaufvertrages nicht begründet hergeleitet werden. Der in

der Berufungsvorentscheidung argumentierte Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG liegt somit nicht vor.

Die gegenüber der Bw. erfolgte Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für den Rechtsvorgang "Kaufvertrag vom 19. Mai 2004 mit D" ist rechtswidrig, weil für diesen Erwerbsvorgang wegen Nichterteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld überhaupt nicht entstanden ist. Weiters liegt in diesem Fall kein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 erster Fall GrEStG vor, weil der aufschiebend bedingt abgeschlossene, ex tunc unwirksame Kaufvertrag den Anspruch auf Übereignung nicht begründet hatte. Fehlt es aber im Streitfall an einem schon begründeten Übereignungsanspruch, dann kann ein solcher auch nicht weiter übertragen und damit die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG ausgelöst werden. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes lässt sich aus dem Inhalt des abgeschlossenen Kaufvertrages auch nicht die Verwirklichung des Steuertatbestandes gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG ableiten.

Zusammenfassend war daher wie im Spruch ausgeführt der Berufung stattzugeben und der bekämpfte Grunderwerbsteuerbescheid aufzuheben. Bloß zur Klarstellung bleibt festzuhalten, dass –wie in der Berufung selbst außer Streit gestellt wurde- der Erwerb auch des zweiten Hälftenanteiles durch U.S noch zu einer ihm gegenüber vorzunehmenden Grunderwerbsteuerfestsetzung in Höhe von 1.750 € (3,5 % von 50.000 €) führen wird.

Innsbruck, am 18. November 2005