

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.O., Adresse, vertreten durch Notar.XY vom 20. September 2004 gegen den (gemäß § 201 BAO festsetzenden) Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. August 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid wird abgeändert und die Steuer mit Null € festgesetzt, ist doch gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG für diesen Rechtsvorgang die Steuerschuld bislang noch nicht entstanden.

Entscheidungsgründe

Mit Teilungsplan eines staatlich befugten und beeideten Ingenieurkonsulenten für das Vermessungswesen wurde von der im Alleineigentum der A.O. stehenden Liegenschaft Gst. 2540 in EZ X GB Z im Ausmaß von 1.394 m² die Teilfläche 1 im Ausmaß von 206 m² (richtig wohl: 316 m²) mit dem Gst 2539 vereinigt, wodurch das Gst 2540 ein Ausmaß von 1.078 m² erhalten sollte. Mit dem am 18. Juli 2002 zwischen J.P. und der A.O. abgeschlossenen Tauschvertrag wurden 711 m² aus dem Gst 2540 mit dem 711 m² großen Grundstück 3563/1 in EZ Y GB Z (Besitzer: J.P.) getauscht. Die restliche Grundstücksfläche des Gst 2540 von 367 m² verkaufte und übergab die A.O. an J.P. um den Kaufpreis von 900 S (65,41 €) pro Quadratmeter, sohin um einen Kaufpreis von 330.300 S (24.003,84 €). Die Tauschgrundstücke wurden einvernehmlich mit dem Wiederkaufwert von je 53.325 S (3.875,28 €) bewertet.

Punkt VII des Vertrages lautete auszugsweise wie folgt:

"Dieser Kaufvertrag bedarf der erforderlichen Behördengenehmigung und ist dadurch aufschiebend bedingt."

Für die in diesem Tauschvertrag vereinbarten Erwerbsvorgänge wurde die Grunderwerbsteuer vom vertragsverfassenden Notar gemäß § 11 GrEStG selbst berechnet.

Mit dem Grunderwerbsteuerbescheid, Festsetzung gemäß § 201 BAO vom 18. August 2004 wurde gegenüber der A.O. (Bw.) ausgehend von einer Tauschleistung in Höhe von 46.506,51 € für den Tauschvorgang die Grunderwerbsteuer mit 1.627,72 € (selbstberechneter Betrag: 135,63 €) festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, die Tauschleistung richte sich nicht nach dem fiktiven Wiederkaufwert aus dem Jahr 1992, sondern nach dem tatsächlichen Verkehrswert der als Gegenleistung übertragenen Tauschliegenschaft (65,41 € pro m²).

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene gegenständliche Berufung wurde unter anderem mit dem Vorbringen bekämpft, der genannte Tauschvertrag sei im Punkt VII unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen worden, dass diesem Kaufvertrag sämtliche erforderlichen Genehmigungen erteilt würden. Gemäß § 12 TBO bedürfe die Teilung von als Bauland gewidmeten Grundstücken der Bewilligung der Gemeinde. Die Gemeinde M habe den bezüglichen Teilungsplan trotz mehrfacher Urgenzen bis heute nicht bewilligt und signalisiert, dass mit einer Bewilligung nicht zu rechnen sei. Da dem Teilungsplan die Bewilligung der Gemeinde nicht erteilt sei, sei gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld noch nicht entstanden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 28. April 2005 wurde dieser Argumentation entgegengehalten, die Bewilligung der Grundstücksteilung gemäß § 12 TBO beziehe sich nicht auf das Verpflichtungsgeschäft, sondern sei Voraussetzung für die grundbürgerliche Eintragung (Erfüllungsgeschäft). Die Grunderwerbsteuerschuld jedoch entstehe gemäß § 8 GrEStG bereits mit dem Verpflichtungsgeschäft.

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde darin eingewendet, im Punkt VII des Tauschvertrages sei vereinbart gewesen, dass der Tauschvertrag der erforderlichen Behördengenehmigungen bedürfe und dadurch aufschiebend bedingt sei. Aus dieser Bestimmung sei ablesbar, dass der Tauschvertrag (Verpflichtungsgeschäft) nicht zustande gekommen sei, fehle doch bislang die erforderliche Genehmigung nach § 12 TBO. Die Steuerschuld sei im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG noch nicht entstanden.

Als Anhang einer "Kurzmitteilung" vom 30. August 2005 übermittelte die Bw. eine Ablichtung des Bescheides gemäß § 12 TBO der Gemeinde M vom 29. Juli 2005, mit welchem die Bewilligung versagt worden ist.

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 Rechtsvorganges 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.

Einen Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäfte werden als Verpflichtungsgeschäfte bezeichnet, weil sich der Veräußerer darin verpflichtet, dem Erwerber das bürgerliche Eigentum an der verkauften Liegenschaft zu verschaffen. Durch den Abschluss eines solchen Geschäftes erwirbt nämlich der Erwerber zunächst nur den schuldrechtlichen Anspruch und damit den Rechtstitel auf Übertragung des Eigentums. Die Entstehung der Steuerpflicht wird damit also an den Erwerb des Rechtstitels geknüpft, auf Grund dessen die Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber im Grundbuch durchgesetzt werden kann. Durch den Abschluss eines Rechtsgeschäftes, durch welches ein Übereignungsanspruch begründet wird, entsteht dem Erwerber des Grundstückes ein klagbarer Anspruch auf Übertragung des Eigentumsrechtes an ihn. 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, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 108 und 111 zu § 1 GrEStG 1987).

Das Grunderwerbsteuergesetz normiert die Entstehung der Steuerschuld im § 8 GrEStG 1987 wie folgt:

- "(1) Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.
- (2) 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."

Ist ein Rechtsgeschäft unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, so beginnen die Rechtswirkungen erst dann, wenn das ungewisse Ereignis eintritt (Koziof-Welser, Bürgerliches

Recht, Band I, 12. Auflage, Seite 92, 175 und VwGH 15.3.1984, 83/16/0061). Bedarf ein Rechtsgeschäft der Genehmigung einer Behörde, so ist es aufschiebend bedingt bzw. schwebend unwirksam. Rechtsgeschäfte, die der Erteilung einer behördlichen Bewilligung bedürfen, werden nämlich als (im Wege einer sogenannten Rechtsbedingung) aufschiebend bedingt angesehen. Solange bei einem Rechtsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 GrEStG eine erforderliche Genehmigung nicht erteilt ist, entsteht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld nicht. Wird die Genehmigung in der Folge versagt, so ist der Vertrag ex tunc unwirksam. Es liegt in einem solchen Fall kein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor, weil der Vertrag den Anspruch auf Übereignung nicht begründet hatte (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 170 zu § 1 GrEStG 1987 und Rz 17f und 34f zu § 8 GrEStG und die dort jeweils zitierte Rechtsprechung).

Unter Beachtung des Berufungsvorbringens entscheidet den vorliegenden Berufungsfall, ob die Wirksamkeit des in Frage stehenden Erwerbsvorganges von der Genehmigung einer Behörde (hier: Bewilligung nach § 12 TBO) abhängig war und deshalb gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG infolge bislang noch nicht erteilter Genehmigung die Steuerschuld noch nicht entstanden war.

Nach § 12 Abs. 1 der Tiroler Bauordnung 2001, LGBI. Nr. 94 (TBO) bedürfen ua. die Teilung von als Bauland gewidmeten Grundstücken der Bewilligung der Behörde. Nach § 15 TBO darf das Grundbuchsgericht Eintragungen in das Grundbuch, die eine bewilligungspflichtige Änderung zum Inhalt haben, nur durchführen, wenn die Bewilligung nach § 12 Abs. 1 vorliegt.

Punkt VII des Tauschvertrages enthält auszugsweise folgende vertragliche Festlegung: "*Dieser Kaufvertrag bedarf der erforderlichen Behördengenehmigung und ist dadurch aufschiebend bedingt.*" Diese Vertragsbestimmung lässt erkennen, dass dieser Vertrag aufschiebend bedingt durch die behördliche Genehmigung abgeschlossen war. Diesbezüglich war zu bedenken, dass nur bei Bewilligung der Teilung das Tauschgrundstück Gst 2540 in der im gegenständlichen Vertrag vereinbarten Figuration und Größe überhaupt tatsächlich entstehen konnte. Aus der vorliegenden Aktenlage ergab sich, dass die Gemeinde M über das Ansuchen der Bw. um Erteilung der Grundstücksänderungsbewilligung für die Grundparzellen 2540 und 2539 KG Z mit Bescheid vom 29. Juli 2005 abgesprochen und die Bewilligung der Änderung gemäß § 12 TBO versagt hatte. Laut ferner mündlicher Gemeindeauskunft vom 11. Jänner 2006 wurde allerdings gegen diesen Abweisungsbescheid Berufung eingebracht, über die bislang noch nicht entschieden worden ist. Bei der Entscheidung über den gegenständlichen Berufungsfall war daher an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass diese behördliche Genehmigung gemäß § 12 TBO jedenfalls bis dato nicht vorliegt. Dies

zeigt auch die aktuelle Grundbuchsabfrage, hat doch das Gst 2540 immer noch 1.394 m² und steht weiterhin im Alleineigentum der Bw.

Der Tauschvertrag, der hinsichtlich der vorherigen Teilung und der dadurch "entstehenden" Tauschliegenschaft unbestrittenermaßen einer behördlichen Genehmigung (Bewilligung) nach § 12 TBO bedurfte, war auf Grund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen bezüglich der Wirksamkeit des streitigen Erwerbsvorganges von dieser behördlichen Genehmigung abhängig und damit aufschiebend bedingt abgeschlossen. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes stand folglich das Verpflichtungsgeschäft unter der aufschiebenden Bedingung der Bewilligung der Grundstücksteilung. Da aber die erforderliche Zustimmung der Gemeinde nach § 12 TBO bis dato nicht vorliegt, konnte gemäß der Sonderbestimmung des § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld für diesen Erwerbsvorgang überhaupt noch nicht entstanden sein. Damit ist das Schicksal des vorliegenden Berufungsfalles bereits entschieden. Wurde nämlich ungeachtet des Umstandes, dass die Steuerschuld vom Eintritt einer (aufschiebenden) Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig war, die Grunderwerbsteuer selbst berechnet und dann vom Finanzamt mit dem gegenständlichen Bescheid gemäß § 201 BAO die Grunderwerbsteuer (zwecks Ansatzes einer höheren Bemessungsgrundlage) festgesetzt, dann erweist sich die Selbstberechnung und auch die bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer deshalb als nicht richtig, weil für diesen Erwerbsvorgang gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld infolge bislang nicht erteilter behördlicher Genehmigung (noch) nicht entstanden war. Da bis zur Erlassung dieser Berufungsentscheidung (siehe dazu VwGH 27.10.1983, 81/16/0165, ÖStZB 1984/302) die in Frage stehende behördliche Genehmigung nicht vorlag und damit die Steuerschuld für den gegenständlichen Erwerbsvorgang nicht entstanden sein konnte, war allein aus diesem Grund der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 18. August 2004 statzugeben und die Grunderwerbsteuer mit Null € festzusetzen.

Innsbruck, am 12. Jänner 2006