



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, Heinz Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin FOI Orasch Claudia über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 6. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 21. November 2005 betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 5. Dezember 2006 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird **stattgegeben**.

Der angefochtene Bescheid wird **abgeändert** und die **Grunderwerbsteuer** für den Erwerb vom 29. September 2005 von Lisa.L. **festgesetzt** mit **€ 80.500,00**.

Bisher war vorgeschrieben **€ 40.250,00**.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages ist aus der vom Finanzamt noch zu übermittelnden Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit notariell beglaubigtem und unter der Zahl 581/2005 erfasstem Kaufvertrag vom 16. September 2005 erwarben der Berufungswerber (in der Folge: Bw.) und dessen Gattin Maria.M. je zur Hälfte von Lisa.L. ein in deren Alleineigentum stehendes Grundstück samt dem darauf befindlichen, aus mehreren Eigentumswohnungen bestehenden, Gebäude. Hinsichtlich des in Pacht gegebenen Gebäudes verpflichtete sich die Verkäuferin, einen auf exekutivem Wege durchsetzbaren Räumungsvergleich abzuschließen, sollte der Pächter nicht schon bis zum 30. September 2005 tatsächlich ausgezogen sein. Die Verkäuferin verkaufe und übergebe das Vertragsobjekt je zur Hälfte an den Bw. und dessen Gattin und würden diese je zur Hälfte

Miteigentümer jedes einzelnen Mindestanteiles werden. Als Kaufpreis vereinbarten die Vertragsparteien einen Betrag von € 2,300.000,00, welcher innerhalb einer Frist von acht Tagen ab rechtskräftiger grundbürgerlicher Durchführung auf ein Konto der Verkäuferin einzahlt werden sollte. Weiters verpflichteten sich die Erwerber zur Beibringung einer Bankgarantie in der vorgenannten Höhe, die treuhändig vom Rechtsvertreter der Käufer verwaltet und nur für den Fall, dass der Kaufpreis nicht rechtzeitig, also acht Tage nach rechtskräftiger grundbürgerlicher Durchführung, bezahlt werde, jedoch nicht vor bestandsfreier Übergabe des Kaufobjektes, unter gleichzeitiger Vorlage eines rechtskräftigen Grundbuchsbeschlusses über die Einverleibung des Eigentums der Käufer samt aktuellem Grundbuchsauszug abberufen werden könne. Die Übergabe des Vertragsobjektes würde mit 1. Oktober 2005 erfolgen, ab welchem Tag Besitz, Vorteil und Nutzen, Gefahr, Lasten und Zufall auf die Käufer übergehen sollten. Auch verpflichteten sich die Erwerber, beginnend mit 1. Oktober 2005 alle mit dem Vertragsobjekt verbundenen laufenden Kosten, Steuern und Abgaben sowie überhaupt alle Betriebskosten zu bezahlen. Die Käufer würden sowohl der Verkäuferin als auch den übrigen Wohnungseigentümern solidarisch für die Erfüllung der vertraglich übernommenen Pflichten haften, wobei die Haftung gegenüber den anderen Wohnungseigentümern infolge Erwerb sämtlicher Wohnungseigentumseinheiten nicht zum Tragen kommen würde. Der mit „Behördliche Genehmigung“ überschriebene Punkt VII. der Vereinbarung lautet wörtlich wie folgt:

"Dieser Vertrag wird insofern aufschiebend bedingt abgeschlossen, als er erst dann Rechtswirksamkeit erlangt, wenn die erforderliche grundverkehrsbehördliche Genehmigung vorliegt. Der Vertrag gilt als von Anfang an nicht zustande gekommen, wenn die grundverkehrsbehördliche Genehmigung rechtskräftig versagt werden sollte. Sollte die grundverkehrsbehördliche Genehmigung rechtskräftig versagt werden, ist der Vertrag sohin als nicht zustande gekommen zu betrachten. Die Vertragsteile verpflichten sich diesfalls, das Vertragsobjekt innerhalb von 14 Tagen an die Verkäuferin rückzuübergeben. Alle von ihnen bis zu diesem Zeitpunkt zu zahlenden Kosten, Gebühren und Abgaben werden von der Verkäuferin nicht rückerstattet."

Den Vertragparteien sei der wahre Wert des Vertragsobjektes bekannt und würden sie daher darauf verzichten, diesen Vertrag wegen Irrtum, Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes oder aus sonstigen Gründen anzufechten.

Endlich wurde, nach Abgabe der Aufsandungserklärung durch die Verkäuferin in Punkt XIV. des Vertrages, im Punkt XV. ein Rücktrittsrecht geregelt. Nach diesem Vertragspunkt würde den Käufern ein Rücktrittsrecht zustehen, sollte das Vertragsobjekt nicht bis zum 30. Juni 2006 vereinbarungsgemäß übergeben werden können. Diesfalls hätte die Verkäuferin den Käufern die gesamten mit dem Vertragsobjekt verbundenen Abgaben, Gebühren, Steuern und

sonstigen Kosten zu ersetzen. Schließlich ist noch festgehalten, dass sämtliche Vertragsparteien Inländer wären.

Am 29. September 2005 schlossen dann, vom selben Notar unter der Zahl 602/2005 beglaubigt, der Bw. und die Verkäuferin neuerlich einen inhaltlich identen und wörtlich nahezu gleich lautenden (abgesehen vom Ersatz der Pluralform auf der Käuferseite durch die Singularbezeichnungen) Kaufvertrag über die berufungsgegenständliche Liegenschaft, diesmal eben nur mit dem Bw. als alleinigem Käufer.

Versehen mit einem Begleitschreiben des Vertreters der Käuferseite wurden beide Urkunden am 4. Oktober 2005 dem Finanzamt Klagenfurt (FA) vorgelegt. Im besagten Schreiben ist darauf hingewiesen, dass der Vertrag vom 16. September 2005 rückwirkend zu diesem Tag aufgehoben worden sei, wobei das bezügliche Rücktrittsrecht im Punkt XV. enthalten wäre. Insbesondere werde auf die auf der ersten Seite der Urkunde dokumentierte rückwirkende Vertragsaufhebung verwiesen und sei das identische Rechtsgeschäft dann zwischen Lisa.L. und dem Bw. abgeschlossen worden, sodass letztendlich nur die Gattin des Bw. nicht Miteigentümerin geworden wäre. Tatsächlich findet sich auf der Urkunde vom 16. September 2005 auf der ersten Seite oben der Vermerk, dass „dieser Kaufvertrag einvernehmlich rückwirkend mit 16.09.05 aufgehoben wird, sodass aus diesem Vertrag kein Teil dem anderen gegenüber irgendeine Verpflichtung hat“. Unterfertigt ist dieser Vermerk von den drei Vertragsparteien mit 29. September 2005 und die Echtheit der Unterschriften mit gleichem Tag vom Notar unter der Zahl 601/2005 beglaubigt worden.

Mit Schreiben vom 8. November 2005 wurde dann ersucht, in Ansehung des Umstandes, dass der Kaufvertrag vom 29. September 2005, abgeschlossen zwischen Lisa.L. und dem Bw., nicht der Genehmigungspflicht nach dem Kärntner Grundverkehrsgesetz unterliege, dem Bw. Grunderwerbsteuer (GreSt) in Höhe von € 80.500,00 vorzuschreiben.

Das Finanzamt Klagenfurt setzte dem Bw. gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 21. November 2005, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 1.150.000,00, GreSt im Betrag von € 40.250,00 fest. Im Betreff angeführt ist, erkennbar aufgrund eines EDV-technischen Programmfehlers, "Kaufvertrag sowie Kaufvertrag vom 16.9.2005 vom 29.9.2005 mit Lisa.L.".

Mit zusätzlichen, die Gegenstände gesonderter Berufungsverfahren bildenden, Bescheiden schrieb das FA dem Bw. GreSt in Höhe von € 23.000,00, diesmal betreffend "Kaufvertrag sowie Kaufvertrag vom 16.9.2005 vom 29.9.2005 mit Maria.M.", sowie dessen Gattin GreSt im Ausmaß von € 40.250,00 bezüglich "Kaufvertrag sowie Kaufvertrag vom 16.9.2005 vom 29.9.2005 mit Lisa.L." vor.

In seiner dagegen fristgerecht erhobenen Berufung brachte der Bw. zunächst vor, das FA ignoriere den Umstand, dass der Vertrag vom 16. September 2005 einvernehmlich rückwirkend aufgehoben worden wäre und gelange daher zu seiner unzutreffenden Ansicht. Es sei daher nicht einmal ein Antrag an die Grundverkehrskommission notwendig gewesen. Weil die Gattin des Bw. ihren Kaufpreis nicht aufbringen habe können und der Bw. keine Verpflichtung gehabt hätte, ihr diesen zu schenken, wäre die Verkäuferin letztendlich vom Kaufvertrag zurückgetreten, wodurch die Verkäuferin dann gemeinsam mit dem Bw. Miteigentümerin geworden wäre, was aber nie beabsichtigt gewesen sei. Durch den Rücktritt wäre somit der Übereignungsanspruch der Käufer erloschen gewesen. Damit wäre die Verkäuferin wieder frei verfügberechtigt gewesen. Der zweite Kaufvertrag vom 29. September 2005 stelle sohin ein neues, eigenständiges Rechtsgeschäft dar. Die vom FA erkennbar unterstellte Übertragung des Übereignungsanspruches von Maria.M. an ihren Gatten hätte rechtsgültig nicht stattfinden können, da Kaufverträge zwischen Ehegatten nach dem Notariatsaktsgesetz zwingend eines Notariatsaktes bedurft hätten, was hier aber unstrittig nicht geschehen sei. Auch wären über vorhergehende Rückfrage beim Info-Center beide Verträge dem FA vorgelegt worden und damit dokumentiert worden, dass der ursprüngliche Vertrag infolge Aufhebung rechtlich null und nichtig sei und nur das nachfolgende Rechtsgeschäft Bedeutung erlangt habe. Tatsächlich wäre das gegenständliche Rechtsgeschäft bis zur Genehmigung nach dem Grundverkehrsgesetz als schwebend unwirksam anzusehen gewesen und wäre eine derartige Genehmigung in Ansehung der einvernehmlich rückwirkenden Vertragsaufhebung gar nicht mehr eingeholt worden, sodass eine Steuerschuld für den Erwerbsvorgang vom 16. September 2005 bis zum 29. September 2005 gar nicht entstanden sei. Daher hätte das FA bei richtiger Würdigung für den rückgängig gemachten Erwerbsvorgang vom 16. September 2005 gar keine GreSt vorschreiben dürfen, sondern nur dem Bw. aus dem Kaufvertrag vom 29. September 2005.

Es werde daher beantragt, der gegenständlichen Berufung statzugeben und dem Bw. für den Kaufvertrag vom 29. September 2005 mit Lisa.L. GreSt in Höhe von € 80.500,00 vorzuschreiben.

Weiters beantragten der Bw. und dessen Gattin ausdrücklich unter Bezugnahme auf § 17 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GreStG), für den rückgängig gemachten Erwerbsvorgang vom 16. September 2005 GreSt nicht festzusetzen. Über dieser Anträge ergingen am 22. März 2006 – ebenfalls mit gesonderten Berufungen angefochtene – abweisende Bescheide.

Sämtliche Berufungen wurden dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über persönliche Befragung hatte die Verkäuferin der Berufungsbehörde gegenüber bekanntgegeben, sie habe auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft bis zum Jahr 2004 das Appartementhaus Sonnenschein (Ferienappartements auf Selbstversorgerbasis) selbst betrieben. Daran anschließend habe sie den Betrieb vorerst auf ein Jahr befristet verpachtet. Da die Erträge weder für sie noch für den Pächter auf Dauer ausreichend gewesen wären, habe sie sich, nicht zuletzt auf Anraten ihrer Kinder, zum Verkauf entschlossen und habe sie mit der Bewerbung einen Immobilienmakler beauftragt. Dieser habe ihr dann in der Folge das Käuferhepaar, das ihr aus B-Dorf bekannt gewesen wäre, als potenzielle Interessenten namhaft gemacht. Weitere Interessenten habe es ihres Wissens nach nicht gegeben. Im Laufe der von ihr mit dem Bw. und dessen Gattin sowie deren Rechtsvertreter Dr.Anwalt persönlich geführten Verhandlungen seien sie sich dann über sämtliche Vertragsbestimmungen einig geworden. Der Bw. habe ihr gegenüber erklärt, er wolle mit dem so vorgesehenen Erwerb, nämlich je zur Hälfte Eigentümer er und seine Gattin, dieser eine Freude machen. Ihr sei zwar bekannt gewesen, dass der Bw. als Unternehmer sehr erfolgreich wäre, dennoch habe sie sich aufgrund ihrer bescheidenen steuerlichen Kenntnisse Gedanken gemacht, ob der Hälftterwerb durch die Ehegattin, deren Vermögensverhältnisse sie nicht gekannt habe, nicht andere steuerliche oder unternehmerisch relevante Konsequenzen nach sich ziehen könnte. Umso mehr habe es sie verwundert, dass der steuerliche Vertreter des Bw., Mag.Stb, der anlässlich der letzten Besprechung ebenfalls anwesend war, dazu überhaupt keine Äußerung abgegeben hatte. Letztlich wäre es ihr aber egal gewesen, da die Kaufpreisaufbringung durch die vereinbarte Solidarhaftung und das ihrer Meinung nach vorhandene Vermögen des Bw. ohnehin gesichert gewesen wäre. Obgleich es in der Vertragsurkunde verabredet war, habe sie sogar (stillschweigend) im Vertrauen auf die wirtschaftlichen Möglichkeiten des Bw. auf die Vorlage einer Bankgarantie verzichtet, was auch ohne negative Folgen geblieben ist. Am 16. September 2005 hätten sie dann, im Beisein des Dr.S. vom Notariat Dr.N., in ihrem Haus die Vertragsurkunde unterzeichnet.

Einige Tage darauf habe sie der Bw. kontaktiert und erklärt, bei der Vertragsgestaltung sei "etwas daneben gegangen" bzw. die gewählte Vorgangsweise, dass nämlich er und seine Gattin gemeinsam Käufer wären, "unbedacht" gewesen sei. Er habe ihr dann vorgeschlagen, den Vertrag vom 16. September 2006 rückwirkend aufzuheben und einen neuen Kaufvertrag – zu den identen Konditionen – mit ihm als alleinigem Käufer abzuschließen. Obwohl ihres Erachtens nach eine bloße Änderung des ersten Kaufvertrages durch Auswechselung auf der Käuferseite genügt hätte, habe sie der vom Bw. vorgeschlagenen und erbetenen Vorgangsweise sofort zugestimmt, zumal dies für sie keinerlei Konsequenzen gehabt oder zusätzliche Kosten bedeutet hätte und auch noch keinerlei Erfüllungshandlungen von einer der beiden Vertragsparteien gesetzt worden wären. Ob sie danach über das Kaufobjekt wieder frei

und ungehindert verfügen hätte können, etwa durch einen weiteren Verkauf an einen unbeteiligten Dritten oder ohne neuerliche Veräußerung, könne sie nicht angeben, zumal sie derartige Varianten gar nicht erst angedacht hätte, da sie ohnehin bereits die Zusicherung des Bw.gehabt hätte, das Kaufobjekt zu den selben Konditionen erwerben zu wollen.

Am 29. September 2005 wären dann im Büro des Bw. in A-Stadt die Aufhebungsklausel auf der Urkunde vom 16. September 2005 und gleichzeitig bzw. unmittelbar im Anschluss daran die von Dr.Anwalt vorbereitete Urkunde über den alleinigen Kauf durch den Bw. von den jeweils betroffenen Personen (Aufhebung durch den Bw., dessen Gattin und L.L.; neuer Kaufvertrag von L.L. und dem Bw.) unterschrieben worden. Auch damals sei Dr.S. anwesend gewesen.

Zusätzliche telefonische Rückfragen bei Grundbuchsabteilungen der zuständigen Bezirksgerichte haben ergeben, dass auch für die Einverleibung von gar nicht dem Kärntner Grundverkehrsgesetz unterliegenden Erwerbsvorgängen jedenfalls eine dort im § 18 normierte Negativbestätigung erforderlich wäre. Ob ein Rechtsvorgang nämlich diesem Landesgesetz unterliege, falle nicht in die Entscheidungskompetenz der Gerichte, sondern der Bezirksverwaltungsbehörden, weshalb eine diesbezügliche Äußerung der Verwaltungsbehörde unabdingbare Voraussetzung für die grundbücherliche Eintragung des Eigentums sei.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Bw. ergänzend ausgeführt, beim ersten Kaufvertrag vom 16. September 2005 wären die schenkungssteuerlichen und gewerberechtlichen Konsequenzen, nämlich dass sich seine bis dahin nichtselbstständig beschäftigte Gattin um eine Konzession bemühen hätte müssen, nicht ausreichend berücksichtigt bzw. gar nicht bedacht worden. Erst an dem – der Vertragsunterfertigung unmittelbar folgenden – Wochenende sei ihm dies im Zuge eines Gespräches mit einem Bekannten bewusst geworden und habe er daraufhin sofort mit seinem Steuerberater Kontakt aufgenommen. Hiezu wendete der Amtsvertreter ein, dass es sich angesichts der gegebenen steuerlichen und anwaltlichen Vertretung der Käufer wohl nicht um einen Irrtum gehandelt haben könne, allenfalls bloß um einen steuerlich unbeachtlichen Motivirrtum. Der vom Bw. behauptetermaßen eingeschlagene gerade Weg liege nicht vor, da sich ein solcher durch eine Weiterveräußerung von der Gattin an den Bw. manifestiert hätte. Die von den Beteiligten praktizierte Vorgangsweise indes sei erkennbar nur in der Absicht, steuerliche Folgen, nämlich die Vorschreibung von entweder Schenkungssteuer oder von zusätzlicher GreSt, hintanzuhalten, gewählt worden. Die Gattin des Bw. gab an, die Verkäuferin sei zunächst über das Ansinnen, den Kaufvertrag vom 16. September 2005 aufzuheben, geschockt und irritiert gewesen, habe diesem Vorschlag aber dann zugestimmt. Danach hätte es noch weiterer Gespräche zwischen dem Bw. und der Verkäuferin bedurft, an denen die Gattin jedoch nicht teilgenommen hatte, um das an sich sehr gute, aber kurzfristig gestörte, Vertrauensverhältnis

wiederherzustellen. Letztlich habe dann die Verkäuferin, obwohl sie kurzfristig sogar überlegt habe, die Liegenschaft selbst zu behalten, einige Zeit nach der Einigung über die Vertragsaufhebung einem Neuabschluss mit dem Bw. als alleinigem Käufer zugestimmt. Der Bw. führte weiters aus, dass es nach seiner Auffassung und nach der Vorgangsweise bei vorherigen Liegenschaftskäufen beabsichtigt war, jedenfalls nur bücherliches Eigentum an der Kaufliegenschaft zu erwerben. Dies auch mit Rücksicht auf die geplanten Maßnahmen in Bezug auf die Liegenschaft, nämlich die Sanierung bzw. den Umbau des darauf befindlichen Gebäudes. Hiezu wies der steuerliche Vertreter nochmals darauf hin, dass die Vorlage der erforderlichen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bzw. im gegenständlichen Fall einer Negativbestätigung ausdrücklich Bedingung und sohin Grundlage dafür war, dass der Vertrag überhaupt Rechtswirksamkeit erlangen würde. Hätten sich bei der Grundverkehrsbehörde irgendwelche Probleme ergeben, die dem Erwerb bücherlichen Eigentums entgegen gestanden wären, wäre der Kaufvertrag nach dem im Punkt VII. der Urkunde ausdrücklich dokumentierten Willen der Vertragsparteien gar nicht rechtswirksam geworden. Zur Untermauerung dieses behaupteten Parteiwillens verwies der Vertreter der Käufer auf die Abreden im Kaufvertrag, wonach die Bezahlung des Kaufpreises bzw. die Inanspruchnahme der Bankgarantie erst nach Vorliegen der rechtskräftigen grundbürgerlichen Eintragung des Eigentumsrechtes erfolgen sollte. Auf die grundsätzlich vereinbarte Begebung einer Bankgarantie sei dann im Hinblick auf die (vertragsgemäß erfolgte) Räumung der Liegenschaft durch den Pächter seitens der Verkäuferin verzichtet worden bzw. habe diese eine solche nicht eingefordert. Der Rechtsvertreter selbst habe, ungeachtet der aufschiebenden Bedingung im Punkt VII. der Urkunde, für eine schriftliche Aufhebung mit der Unterschrift der Verkäuferin plädiert, da dies der Rechtssicherheit im Hinblick auf das Alter (Anm.: über 80 Jahre) der Verkäuferin gedient hätte. Es sollte keinerlei Unklarheit darüber herrschen, dass der zwar ohnehin unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossene Kaufvertrag vom 16. September 2005 beseitigt werden und der abzuschließende neue Vertrag lediglich zwischen der Verkäuferin und dem Bw. zustande kommen solle.

Die als Zeugin vor dem Senat einvernommene Verkäuferin ergänzte ihre bisherigen Angaben dahingehend, dass ein Verkauf, etwa aus finanziellen Erwägungen, nicht erforderlich gewesen wäre. Dennoch habe sie sich aus einer Unzufriedenheit mit der Verpachtung und aus einer gewissen Sympathie für die Käufer dazu entschlossen. Die Zeugin gab weiters an, sie sei über den bald nach dem 16. September 2005 von der Käuferseite geäußerten Wunsch nach einer Vertragsaufhebung zunächst geschockt gewesen und habe sich kurzfristig sogar überlegt, den Betrieb selbst weiter zu führen oder diesen zuzusperren und einfach stehen zu lassen. Trotzdem habe sie der Vertragsaufhebung sofort zugestimmt und sich gedanklich sogar mit einer ersatzlosen Aufhebung begnügt, d.h. dass sie ihren Entschluss zu einer

Vertragsaufhebung nicht von einem Neuabschluss mit dem Bw. als alleinigem Käufer abhängig gemacht habe. Nach einer gewissen Bedenzeit hätte sie sich dann doch zum neuerlich Verkauf an den Bw. entschlossen. Wie lange diese Überlegungsphase gedauert habe, konnte die Zeugin nicht genau angeben. Die in der Erstaussage getätigte Angabe, sie hätte der vom Bw. vorgeschlagenen Vorgangsweise sofort zugestimmt, sei dahingehend zu verstehen, dass sie damit den rechtlichen Abwicklungsvorgang gemeint habe und nicht ihre emotionale Seite. Von einem bloßen Nachtrag zum ursprünglichen Kaufvertrag, durch den der von der Käuferseite gewünschte Zustand hergestellt werden sollte, sei nie die Rede gewesen. Sie habe sich nach ihrer Bedenzeit entschlossen, dem Änderungswunsch seitens der Käufer nachzukommen, über die Formalitäten zur Herstellung des ins Auge gefassten Zustandes hätte sie sich jedoch keine Gedanken gemacht. Es sei ihr aber rückblickend nach ihrer Ansicht im Falle eines Scheiterns des Vertrages mit den Käufern möglich gewesen, an einen beliebigen anderen Interessenten zu verkaufen. Hinsichtlich des Vertragspunktes VII., behördliche Genehmigung, befragt, gab die Zeugin an, auch über den Inhalt dieser Bestimmung in einer Vorbesprechung von Dr. Anwalt hinreichend aufgeklärt worden zu sein und sei ihr auch bewusst gewesen, dass, sollte es seitens der Grundverkehrsbehörde aus vordergründig nicht absehbaren Umständen Probleme geben, der ganze Vertrag als nicht gültig zustande gekommen gelte. Da solche ihrem Dafürhalten nach jedoch nicht zu erwarten waren, habe sie der aufschiebenden Bedingung auch ohne Vorbehalt zustimmen können. Mit Rücksicht auf die von den Erwerbern für die Zukunft geplanten Maßnahmen wäre es für sie selbstverständlich und klar erkennbarer Wille der Käufer gewesen, jedenfalls nur bücherliches Eigentum zu erwerben.

In rechtlicher Hinsicht betonte der rechtsfreundliche Vertreter des Bw. nach Wiedergabe des wesentlichen bisherigen Vorbringens nochmals, dass der Vertrag vom 16. September 2005 mangels Erfüllung der dort verabredeten aufschiebenden Bedingung gar nicht rechtswirksam zustande gekommen wäre. Überdies stehe der vom FA vertretenen Ansicht die Notariatsaktpflicht von Rechtsgeschäften unter Ehegatten entgegen, weshalb um antragsgemäße Stattgabe ersucht werde.

Der Amtsvertreter verwies zunächst darauf, dass eine behördliche Genehmigung gar nicht erforderlich gewesen sei, da es sich weder um eine landwirtschaftliche Liegenschaft noch um einen Erwerbsvorgang unter Beteiligung von Ausländern gehandelt habe. Es sei zwar eine aufschiebende Bedingung vereinbart gewesen, der in steuerrechtlicher Hinsicht jedoch keine Bedeutung zukomme. Außerdem habe die wirtschaftliche Betrachtungsweise Platz zu greifen und wäre das FA bei der gegebenen Sachlage zu einer den §§ 21 bis 23 BAO entsprechenden Vorgangsweise verpflichtet gewesen. Es werde daher beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Ergebnis des Ermittlungsverfahrens, insbesondere im Lichte des Inhaltes der vorliegenden Urkunden und der in der mündlichen Berufungsverhandlung getätigten, glaubhaften Aussagen der Vertragsteile, war für den erkennenden Senat von nachstehendem, entscheidungsrelevanten und als erwiesen anzunehmenden, Sachverhalt auszugehen:

Mit Notariatsakt vom 16. September 2005 hatten der Bw. und dessen Gattin mit Lisa.L. einen Kaufvertrag über eine Liegenschaft, welche bis dahin verpachtet gewesen ist, abgeschlossen. Unabdingbare Voraussetzung war, dass die Erwerber an dieser Liegenschaft jedenfalls nur bucherliches Eigentum erwerben sollten. In diesem Sinne hatten die Vertragsparteien vereinbart, dass die Rechtswirksamkeit des Vertrages aufschiebend bedingt sei durch das Vorliegen einer grundverkehrsbehördlichen Genehmigung, worunter nach dem Willen und dem Vorbringen der Käufer auch das Vorliegen einer sogenannten Negativbestätigung zu verstehen war. Weiters war verabredet, dass das bestehende Bestandverhältnis bis zum 30. September 2005 beendet sein und die Liegenschaft mit 1. Oktober 2005 bestandfrei übergeben werden sollte. Für den Fall, dass das Kaufobjekt nicht bis zum 30. Juni 2006 vertragsgemäß, also bestandfrei, übergeben werde, hatten die Parteien ein Rücktrittsrecht der Käufer vereinbart. Der Kaufpreis in Höhe von € 2.300.000,00 sollte innerhalb einer Frist von acht Tagen ab rechtskräftiger grundbücherlicher Durchführung auf ein Konto der Verkäuferin einzahlt werden. Weiters hatten sich die Erwerber zur Beibringung einer Bankgarantie in der vorgenannten Höhe verpflichtet, welche treuhändig vom Rechtsvertreter der Käufer verwaltet und nur für den Fall, dass der Kaufpreis nicht rechtzeitig, also acht Tage nach rechtskräftiger grundbücherlicher Durchführung, bezahlt werde, jedoch nicht vor bestandsfreier Übergabe des Kaufobjektes, unter gleichzeitiger Vorlage eines rechtskräftigen Grundbuchsbeschlusses über die Einverleibung des Eigentums der Käufer samt aktuellem Grundbuchsauszug abberufen werden konnte. Auf die Beibringung dieser Bankgarantie hat die Verkäuferin in der Folge dann verzichtet. Da die Gattin des Bw. ihren Kaufpreisannteil nicht aufbringen konnte, wurde der vorgenannte Kaufvertrag wenige Tage nach Unterfertigung einvernehmlich wieder aufgehoben und, nach einer kurzen Überlegungsphase seitens der Verkäuferin, ein weiterer Kaufvertrag mit identem Inhalt mit dem Bw. als alleinigem Käufer abgeschlossen. Die Aufhebungsvereinbarung wurde am 29. September 2005 auf der Urkunde vom 16. September 2005 schriftlich festgehalten, ebenso wurde der neue Kaufvertrag am 29. September 2005 unterfertigt. Ein Antrag an die Grundverkehrsbehörde um Genehmigung bzw. Erteilung einer Negativbestätigung hinsichtlich des Kaufvertrages vom 16. September 2005 wurde infolge der einvernehmlichen Vertragsaufhebung bis zum 29. September 2005 und auch daran anschließend nicht gestellt. Erfüllungshandlungen seitens der Vertragsparteien, also etwa eine Kaufpreiszahlung oder die Übergabe der Liegenschaft, waren

bis zum letztgenannten Zeitpunkt noch nicht gesetzt worden. Sämtliche Vertragsparteien sind Inländer. Für die grundbürgerliche Einverleibung des Eigentumsrechtes an Liegenschaften ist eine Genehmigung oder eine sogenannte Negativbestätigung, jedenfalls also eine schriftliche Äußerung der zuständigen Grundverkehrsbehörde, unabdingbares Erfordernis.

In rechtlicher Hinsicht ist festzuhalten, dass gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GreStG ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der Grunderwerbsteuer unterliegt. Nach § 8 Abs. 1 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Gemäß Abs. 2 leg.cit. entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig ist.

Nach herrschender Ansicht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, RzIn. 74a und 108 zu § 1, mit umfangreichen Judikaturhinweisen) wird ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht. Ein Kaufvertrag ist ein Konsensualvertrag, der durch Willenseinigung der Parteien über Kaufsache und Kaufpreis zustandekommt (Fellner, a.a.O., Rz 176). Im gegenständlichen Berufungsfall ist davon auszugehen, dass mit der schriftlichen Unterfertigung der Urkunde vom 16. September 2005 der Kaufvertrag infolge Einigung über den Kaufgegenstand und den Kaufpreis gültig zustandegekommen und damit der Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist.

Von der Verwirklichung des Erwerbsvorganges zu trennen ist jedoch die Frage des Entstehens der Steuerschuld, wann also die aus der Sicht des Abgabenschuldners gegebene Abgabenschuld als Abgabenanspruch des Abgabengläubigers entstanden ist (Fellner, a.a.O., RzIn. 2 und 3 zu § 8). Im Bereich des GreStG 1987 entsteht diese grundsätzlich mit der Verwirklichung des Erwerbsvorganges (§ 8 Abs. 1 GreStG). Im gegenständlichen Fall indes war zu überprüfen, ob die Rechtswirksamkeit von einer Genehmigung oder dem Eintritt einer Bedingung abhängig gewesen ist.

Gemäß dem mit "Geltungsbereich" überschriebenen § 2 des Kärntner Grundverkehrsgesetzes 2002, LGBI. Nr. 9/2004 (K-GVG) gilt dieses Gesetz für den Erwerb von Rechten an land- und/oder forstwirtschaftlichen Grundstücken, (...), sowie an allen Grundstücken, (...), wenn Ausländer Rechte erwerben. Derartige Rechtserwerbe bedürfen, von einigen, hier nicht weiter relevanten, Ausnahmen abgesehen, einer Genehmigung durch die zuständige Grundverkehrsbehörde. Mit Rücksicht darauf, dass es sich bei der berufungsgegenständlichen Liegenschaft nicht um ein land- und/oder forstwirtschaftliches Grundstück handelt und auch nicht ein Ausländer daran Rechte erworben hat, war daher eine Genehmigung der

Grundverkehrsbehörde nicht erforderlich, was von den Parteien auch nicht in Streit gezogen worden ist.

Nach § 18 K-GVG hat die Bezirksverwaltungsbehörde auf Antrag zutreffendenfalls zu bestätigen, dass ein Rechtsgeschäft nicht den Bestimmungen dieses Gesetzes unterliegt oder dass es von der Genehmigungspflicht ausgenommen ist. Unstrittig ist zwischen den Verfahrensparteien – nach Ansicht des erkennenden Senates auch zu Recht – weiters, dass die Vorlage einer derartigen und als "Negativbestätigung" bezeichneten schriftlichen Äußerung der zuständigen Bezirksverwaltungsbehörde jedenfalls Voraussetzung für den Erwerb bücherlichen Eigentums bzw. die Einverleibung des Eigentumsrechtes an einer Liegenschaft im Grundbuch ist, was auch für den Kaufvertrag vom 16. September 2005 zu gelten hatte.

Seitens der Käufer war es ausdrücklicher und unabdingbarer Wille, dass an der Kaufgegenständlichen Liegenschaft jedenfalls nur bücherliches Eigentum erworben werden sollte. Dies ergibt sich einerseits aus den insoweit überzeugenden Angaben des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung und der damit übereinstimmenden und für den Senat keinen Anlass zu Zweifeln an deren Wahrheitsgehalt gebenden Aussage der als Zeugin einvernommenen Verkäuferin. Weiters erhellt auch aus dem Urkundeninhalt, dass für die Käufer nur der Erwerb bücherlichen Eigentums in Frage gekommen war. So sollte der Kaufpreis erst acht Tage nach rechtskräftiger grundbücherlicher Durchführung auf ein Konto der Verkäuferin einzahlt werden und hätte die schließlich aus anderen Gründen doch nicht begebene, aber vereinbarte, Bankgarantie ebenfalls erst mit dem vorgenannten Zeitpunkt vom präsumtiven Treuhaber abberufen werden dürfen. Auch erachtet es der Senat als verständlich und einleuchtend, dass bei der Höhe des vereinbarten Kaufpreises und mit Rücksicht auf die für die Zukunft noch beabsichtigten zusätzlichen Investitionen für den Gebäudeumbau der Wille der Käufer eindeutig nur auf den Erwerb des bücherlichen Eigentums gerichtet sein konnte. Bei der solcherart gegebenen Sachverhaltskonstellation, unter weiterer Berücksichtigung des Umstandes, dass die Verkäuferin schon über achtzig Jahre alt war, wäre es schlichtweg unverständlich und unvernünftig gewesen, die Kaufabsicht auf den Erwerb von bloß außerbücherlichem Eigentum, verbunden mit allen Risiken und unerwünschten möglichen Folgen, die eine solche Vorgangsweise in sich birgt, abzustellen.

In diesem Sinne hatten die Parteien nun vereinbart, dass der gegenständliche Vertrag insofern aufschiebend bedingt abgeschlossen werde und erst dann Rechtswirksamkeit erlange, wenn die erforderliche grundverkehrsbehördliche Genehmigung vorliege. Im Verfahren wurde seitens des Bw., wie schon oben dargelegt, überzeugend ausgeführt, dass von dieser – im Sinne einer Äußerung der hiefür ausschließlich zuständigen Grundverkehrsbehörde zu verstehenden – Formulierung selbstredend auch eine sogenannte Negativbestätigung umfasst war. Damit in Übereinstimmung hatte auch die Verkäuferin in der

mündlichen Berufungsverhandlung angegeben, es wäre ihr bewusst gewesen, dass bei allfälligen jedoch nicht vorhersehbaren Unwägbarkeiten hinsichtlich der grundverkehrsbehördlichen Zustimmung der Vertrag von Anfang an als nicht gültig zustande gekommen gelte, wenn auch sie derartige Probleme nicht ernsthaft erblicken habe können. Deshalb hätte sie der aufschiebenden Bedingung auch ohne Vorbehalt zustimmen können. Die Vorlage einer Äußerung der Bezirksverwaltungsbehörde in Form einer solchen Negativbestätigung ist sohin nach Ansicht des erkennenden Senates als Bedingung im Sinne des § 8 Abs. 2 GreStG, von der der Eintritt der Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages vom 16. September 2005 abhängig gewesen ist, anzusehen.

Eine Bedingung ist die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Ereignis abhängig gemacht wird (Fellner, a.a.O., Rz 164 zu § 1 und Rz 20 zu § 8; VwGH vom 27. September 1990, 88/16/0113, 0219). Die aufschiebende Bedingung bringt das bedingte Recht durch ihren Eintritt zum Entstehen, die auflösende lässt es verloren gehen bzw. wegfallen. § 8 Abs. 2 GreStG handelt lediglich von der aufschiebenden Bedingung. Aus der Sicht des § 8 Abs. 2 GreStG ist also nur maßgebend, ob die Wirksamkeit vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (Suspensivbedingung) abhängig ist (Fellner, a.a.O., Rz 21, mit weiteren Judikaturhinweisen, etwa VwGH vom 30. April 2003, 2000/16/0094, 0095). Eine einem Rechtsgeschäft beigelegte auflösende Bedingung indes hindert die Entstehung der Steuerschuld nicht (Fellner, a.a.O., Rz 23, mit zahlreichen Judikaturhinweisen). Für die Beurteilung der Frage, welcher dieser Arten eine Bedingung zuzurechnen ist, und überhaupt zur Auslegung von Bedingungen stehen 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 (Fellner, a.a.O., Rz 17; VwGH vom 16. November 1989, 89/16/0165).

Im vorliegenden Fall haben die Parteien in der Urkunde im Punkt VII. schon ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Vertrag "aufschiebend" bedingt abgeschlossen werde. Die anschließend daran verwendete Formulierung, dass der Vertrag bei rechtskräftiger Versagung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung als von Anfang an nicht zustande gekommen gelte, wird seitens des Senates als Verstärkung der vorerwähnten Vereinbarung dahingehend ausgelegt, dass die Parteien eben bis zum Bedingungseintritt gerade keine Rechtswirkungen entfaltet haben wollten und daher bei Vereitelung des Bedingungseintrittes ein von Anfang an gar nicht rechtswirksames Rechtsgeschäft vorliegen sollte. Andernfalls wäre es naheliegend gewesen, eine Abrede dergestalt zu treffen, wonach etwa bei Nichteintritt einer Bedingung das Rechtsgeschäft wieder aufgelöst werden sollte, wie dies üblicherweise bei Rechtsgeschäften der Fall ist, wenn eine solche Rechtsfolge beabsichtigt ist. Weiters waren

echte Erfüllungshandlungen, wie etwa die Bezahlung des Kaufpreises, erst für die Zeit nach Eintritt der Bedingung der Vorlage einer Negativbestätigung als Voraussetzung für die Erlangung des bürgerlichen Eigentums vereinbart, was ebenfalls für eine aufschiebende Bedingung spricht. Daran verschlägt auch nicht, dass die Übergabe des Vertragsobjektes und der Übergang von Besitz, Vorteil und Nutzen, Gefahr, Lasten und Zufall schon mit 1. Oktober 2005 erfolgen sollte. Diesbezüglich ist zu bemerken, dass die Erlangung einer Negativbestätigung erfahrungsgemäß innerhalb einer sehr kurzen Zeitspanne bewerkstelligt werden kann, sodass auch diese Vertragsbestimmung nicht als eine vor Bedingungseintritt vereinbarte Erfüllungshandlung gewertet werden kann, welche Konstellation nach herrschender Ansicht (Fellner, a.a.O., Rz 23; VwGH vom 16. November 1989, 89/16/0165) als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer auflösenden Bedingung sprechen würde. Insgesamt gesehen ist daher nach Meinung des Senates von einer vom Willen der Parteien getragenen und sohin rechtsgeschäftlich von diesen vereinbarten aufschiebenden Bedingung, die dem sofortigen Entstehen der Steuerschuld hinderlich ist, auszugehen.

Ein auflösend bedingter Erwerb ließe sich nach Auffassung des Senates allenfalls daraus ableiten, dass die Parteien für den Fall, dass das Vertragsobjekt nicht bis zum 30. Juni 2006 bestandsfrei übergeben werde, ein Rücktrittsrecht der Käufer vereinbart hatten. Da sich aus der Aktenlage und dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens keinerlei Indizien auf das Vorliegen allfälliger Probleme in dieser Hinsicht ergeben hatten, war dieser Vertragsbestimmung daher nicht eine so überragende Bedeutung zuzumessen, dass damit die von der Vorlage einer Negativbestätigung aufschiebend bedingte Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes in seiner Gesamtheit in Frage gestellt werden kann. Vielmehr ist dies nur als eine zusätzliche Absicherung für die Käufer zu sehen, das Kaufobjekt nach Erwerb des bürgerlichen Eigentums auch tatsächlich der ins Auge gefassten Verwendung zuführen zu können.

Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass beim gegebenen Sachverhalt die Erteilung der Negativbestätigung jedenfalls erfolgen hätte müssen und es daher dem einer Bedingung charakteristischen Moment der Ungewissheit gemangelt hätte, gelangte man im Ergebnis zu keiner anderen Beurteilung. Diesfalls läge eine aufschiebende Befristung vor, deren Rechtsfolgen ähnlich wie bei einer Bedingung sind (Fellner, a.a.O., Rz 169 zu § 1). Hierzu ist auf die auch für die GreSt maßgeblichen Bestimmungen des Bewertungsgesetzes 1955 zu verweisen, wo im § 8 normiert ist, dass die Rechtsfolge des § 4, wonach Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, erst dann berücksichtigt werden, wenn die Bedingung eingetreten ist, auch dann gelte, wenn der Erwerb des Wirtschaftsgutes von einem Ereignis abhängt, bei dem nur der Zeitpunkt ungewiss ist. In diesem Sinne hat auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27. Mai 1970, 663/69,

ausgeführt, dass eine ungewisse Befristung einer (damals aufschiebenden) Bedingung gleichgehalten werde. Während nämlich nach bürgerlichem Recht ein derartiger Zeitpunkt von einer aufschiebenden Bedingung unterschieden werde, bestehe ein solcher Unterschied nach dem Steuerrecht nicht, wenngleich das GreStG lediglich die aufschiebende Bedingung, nicht aber den Fall des aufrecht betagten Erwerbes, erwähne.

Insgesamt gesehen ist sohin davon auszugehen, dass die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages vom 16. September 2005 als Verpflichtungsgeschäft vom Parteiwillen getragen aufschiebend bedingt war durch die Vorlage einer Negativbestätigung der Grundverkehrsbehörde. Die Vorlage dieser Bestätigung ist unstrittig bis zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht erfolgt, die Rechtswirksamkeit des Vertrages infolge Nichteintrittes der Bedingung ebenfalls nicht eingetreten und daher die Steuerschuld für den Erwerbsvorgang vom 16. September 2005 nicht entstanden. Daran vermag auch der Hinweis des Amtsvertreters auf die in Dittrich-Tades, ABGB, MANZsche Große Gesetzausgabe, E 17a zu § 897, angeführte Entscheidung des OGH vom 11. Februar 1990, Miet XL/9, wonach ein allein zur Antragstellung bei der Grundverkehrsbehörde Legitimer dieser nicht unterlassen dürfe und damit die Beendigung des Schwebezustandes vereiteln würde, nichts zu ändern. Mit Rücksicht darauf, dass der Vertrag vom 16. September 2005 nur wenige Tage nach dessen Abschluss wieder einvernehmlich aufgehoben worden ist, kann in der Nichtbeantragung der Negativbestätigung keine zu einer anderen Beurteilung führende missbräuchliche Gestaltung erblickt werden.

Das FA hat nun mit dem hier zur Beurteilung anstehenden Bescheid dem Bw. GreSt für den "Kaufvertrag sowie Kaufvertrag vom 16.9.2005 vom 29.9.2005 mit Lisa.L." in Höhe von € 40.250,00 vorgeschrieben. Unstrittig ist, dass mit dem Kaufvertrag vom 29. September 2005 ein Erwerbsvorgang iSd § 1 GreStG verwirklicht worden und hiefür die Steuerschuld entstanden ist. Für den Erwerbsvorgang vom 16. September 2005 indes ist, wie bereits oben festgestellt wurde, die Steuerschuld noch gar nicht entstanden (und wird diese infolge Vertragsaufhebung auch nicht mehr entstehen), weshalb für diesen Vorgang auch nicht GreSt rechtsrichtig festgesetzt werden konnte. Wohl aber ist für den Erwerbsvorgang aufgrund des Kaufvertrages zwischen dem Bw. und Lisa.L. vom 29. September 2005 GreSt festzusetzen. Ausgehend von einem vereinbarten Kaufpreis in Höhe von € 2.300.000,00 als Bemessungsgrundlage ergibt sich beim Steuersatz gemäß § 7 Z 3 GreStG von 3,5 v.H. eine nunmehr vorzuschreibende GreSt mit einem Betrag von € 80.500,00. Dem darauf abzielenden Berufungsbegehren war sohin vollinhaltlich stattzugeben.

Auf die weiteren Berufungsvorbringen sowie die Ausführungen des Finanzamtes war im Lichte der obigen Darlegungen mangels Relevanz für das gegenständliche Verfahren nicht näher einzugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 19. Dezember 2006