



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bfadr, vertreten durch Dr. Lins KEG, Rechtsanwaltskanzlei, 6700 Bludenz, Bahnhofstraße 8, vom 11. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 10. April 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Optionsvereinbarung vom 26. April 2002 räumte EM der Berufungsführerin ein Optionsrecht zum Kauf einer Liegenschaft ein. Das Optionsrecht war auf 6 Monate befristet.

Mit Antrag vom 21. Mai 2002 hat die Berufungsführerin bei der Gemeinde einen Antrag auf Vorprüfung der Verbauung dieses Grundstückes gestellt.

Mit Telefax vom 7. Oktober 2002 wurde durch die Vermittlerin von EM das Optionsrecht um einen Monat – sohin bis zum 26. November 2002 – verlängert.

Mit Schreiben vom 26. November 2002 hat die Berufungsführerin das Optionsrecht ausgeübt.

Die Berufungsführerin hat eine Ausschreibung hinsichtlich Errichtung einer Wohnhausanlage auf dem berufungsgegenständlichen Grundstück durchgeführt. Diese hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„Die [Berufungsführerin], verfügt über eine Optionsvereinbarung für die [berufungsgegenständlichen] Grundstücke, nach der sie auch einen Dritten als Käufer namhaft machen kann.

Die [Berufungsführerin] hat Verkaufsunterlagen für ein Mehrfamilienhaus erstellen lassen und bereits für den überwiegenden Teil der Wohnungen Kaufanbote erhalten. Die Finanzierung dieser Wohneinheiten wurde durch die Wohnungswerber nachgewiesen.

Das Vorprüfungsverfahren durch das Bauamt der Gemeinde [...] wurde ebenfalls positiv abgeschlossen. Eine Baubewilligung für das in der Anlage dargestellte Projekt wurde in Aussicht gestellt.

AUFTRAGSGRUNDLAGE

Sind die von der Auftraggeberin zur Verfügung gestellten Projektunterlagen, die Baubeschreibung und Ausstattungsliste sowie die vorliegenden und zukünftigen Kaufanbotsunterlagen der Bauwerber. Das Projekt wird bis zur Fertigstellung von der Auftraggeberin betreut.

REALISIERUNG

- 1. Einreichung der erforderlichen Unterlagen samt Antrag auf Erteilung der Baubewilligung beim Bauamt [...] durch den Auftragnehmer.*
- 2. Abschluss eines Kaufvertrages zum Ankauf der genannten Grundparzellen von der Optionsgeberin durch den Auftragnehmer. Der entsprechende Kaufvertrag wird durch einen von der Auftraggeberin beigestellten Notar oder Rechtsanwalt erstellt.*
- 3. Abschluss der Kaufverträge zwischen dem Bauträger (Auftragnehmer) und den Wohnungswerbern ebenfalls durch den von der Auftraggeberin genannten Rechtsanwalt oder Notar, welcher gleichzeitig die Treuhandschaft übernimmt.*
- 4. Die vom Treuhänder abgefassten Kaufverträge zwischen Bauträger und Wohnungskäufer beinhalten auch die Nebenkosten, so dass der Treuhänder von den Kaufpreisen sämtliche Nebenkosten wie:*

Grunderwerbssteuer

Eintragungsgebühr

Vermittlungsprovision

sowie

die vom Auftragnehmer (Bauträger) gemäß Baufortschritt ausgestellten Leistungsausweise und Rechnungen bezahlt.

Ein etwaiger Überling steht der Auftraggeberin zu, so wie diese ein etwaiges Manko aus den Vermittlungsprovisionen abzudecken hat.

- 5. Die gemäß Bauträgervertragsgesetz von einem gerichtlich beeideten Bausachverständigen zu leistenden Bestätigungen bezüglich Baufortschritt, wird Herr Bmstr. Ing. SS, erstellen.*

Ebenso wird dieser auch die ordnungsgemäße Ausführung bestätigen, so dass der Treuhänder nach Vorliegen dieser Urkunden ohne Verzögerung die jeweils fällig werdenden Beträge auszahlen kann.

Die Wohnungswerber erklären sich vertraglich mit dieser Regelung einverstanden.

LEISTUNGSVERZEICHNIS

[...]"

Mit Schreiben vom 5. März 2003 hat die Berufungsführer das Angebot der S-GmbH angenommen. Das Annahmeschreiben hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Grundlage für den durch diese Annahme Ihres Angebotes hiemit abgeschlossenen Vertrag bilden

- 1. die Ausschreibung der [Berufungsführerin] samt Leistungsverzeichnis*
- 2. Ihnen bereits übergebene Projektpräsentation*
- 3. Ihr Anbot vom 12.02.2003 samt Notiz vom 14.02.2003 hinsichtlich des Projektpreises in Höhe von 1.320.000,00 € (nunmehr 1.330.000,00 €)*
- 4. dieses Annahmeschreiben.*

Hiemit überlässt und übergibt Ihnen die [Berufungsführerin], aufgrund dieses Vertrages:

- 1. den mit der Liegenschaftseigentümerin abzuschließenden Kaufvertrag*
- 2. die Rechte am Gesamtprojekt, insbesondere die Planung inkl. Sonderplanung und Detailplanung samt Statikberechnung,*
- 3. die behördliche Vorprüfung für das vorliegenden Projekt,*
- 4. Wohnungseigentumsvertragsentwurf, welcher mit den Wohnungseigentumswerbern abgeschlossen werden soll,*
- 5. Aushubarbeiten (Erdarbeiten).*

Der Treuhänder ist berechtigt und verpflichtet, den von Ihnen angebotenen Preis in Höhe von 1.330.000,00 € (netto = brutto) entsprechend dem Baufortschritt – gemäß dem in der Beilage befindlichen Wohnungseigentumkaufvertragsmuster – von den auf den Treuhandkonten einbezahlten Beträgen aliquot an Sie auszubezahlen. Den nach den Zahlungen gemäß Baufortschritt jeweils verbleibenden Überling von den Kaufpreisteilzahlungen ist der Treuhänder RA Dr. Thomas Lins berechtigt, an [die Berufungsführerin] – nach Abzug seiner eigenen Kosten – auszubezahlen.

Die Firma S-GmbH ist aufgrund der Annahme des Angebotes verpflichtet,

- 1. die [berufungsgegenständlichen] Liegenschaften gemäß dem in der Beilage befindlichen Kaufvertragsentwurf mit der grundbücherlichen Eigentümerin käuflich zu erwerben;*
- 2. auf diesen Liegenschaften das Wohnbauprojekt gemäß der noch einzuholenden baubehördlichen Bewilligung, inklusive der vorliegenden Ausführungsplanungen samt Statikberechnungen und Ausstattungslisten zu errichten;*
- 3. mit den Wohnungseigentumswerbern gemäß beiliegender und ebenfalls einen integrierenden Bestandteil dieser Vereinbarung bildenden Liste (=Anbotsteller) entsprechend den in der Beilage befindlichen Wohnungseigentumsvertragsmustern samt Ausstattungslisten die Kauf- und Wohnungseigentumsverträge abzuschließen;*
- 4. weiters verpflichtet sich der Bauträger, alle Rechte und Pflichten die sich aus den von den Wohnungseigentumswerbern bereits unterzeichneten Verträgen ergeben, zu übernehmen;*

Allfällige Änderungen der Verträge, Angebote und des Bauprojektes sind sowohl mit den Wohnungseigentumswerbern als auch mit [der Berufungsführerin] neu zu vereinbaren und erfolgen diese Änderungen im Falle des hergestellten Einvernehmens aller Parteien allein auf Kosten, Gefahr und Risiko des Bauträgers.

Der Bauträger ist verpflichtet, die Wohnungseigentumsanlage bis 31.12.2003 fertig zu stellen, sodass die Wohnungseigentumswerber die Eigentumswohnungen spätestens zu diesem Zeitpunkt bewohnen können, bzw ist er verpflichtet, die Wohnungen entsprechend dem bereits einvernehmlich festgelegten Bauprogramm den Wohnungseigentumsworkern zum weiteren Ausbau zu übergeben. Der Bauzeitplan des Bauträgers ist so festgelegt, dass bei Vorliegen der Baubewilligung am 10.03.2003 eine Gesamtfertigstellung der Wohnanlage und die Wohnungsübergabe mit 31.12.2003 gewährleistet ist. Sollte der rechtskräftige Baubescheid des eingereichten Projektes nicht vorliegen bzw erfolgt der Baubeginn trotz Vorliegens einer baubehördlichen Bewilligung zur Durchführung von Vorarbeiten nicht bis zum 10.03.2003 und sollte sich nur deshalb der Fertigstellungstermin 31.12.2003 nicht einhalten lassen, so hat allfällige daraus resultierende Schadenersatzforderungen der Wohnungseigentumsworker die [Berufungsführerin] zu tragen. Der Bauträger ist jedoch verpflichtet, unverzüglich nach Vorliegen des rechtskräftigen Baubescheides bzw nach Vorliegen der baubehördlichen Bewilligung zur Durchführung von Vorarbeiten (Erdaushub, Ausführung des Unterbaus bis zur Erdoberfläche) mit dem Bau zu beginnen. Sollte sich der Bauträger an diese Verpflichtung nicht halten, so trägt wiederum er selbst die daraus resultierenden Schadenersatzforderungen der Wohnungseigentumsworker. [Die Berufungsführerin] haftet ausschließlich für jene Schadenersatzforderungen der Wohnungseigentumsworker, die aufgrund von Verzögerungen zwischen dem 10.03.2003 und dem tatsächlichen Vorliegen des rechtskräftigen Baubescheides bzw baubehördlichen Bewilligung zur Durchführung von Vorarbeiten entstehen.

Das Risiko des Verkaufs der Eigentumswohnungen trägt die [Berufungsführerin].

Ich darf Sie höflich ersuchen, dieses Schreiben gegenzuzeichnen und anschließend an mich noch diese Woche rückzuübermitteln."

Mit Kaufvertrag vom 18.2./6.3.2003 hat die S-GmbH die berufsgegenständliche Liegenschaft von EM erworben.

Mit Bescheid vom 10. April 2006 hat das Finanzamt Feldkirch der Berufungsführerin für den Erwerb der berufsgegenständlichen Liegenschaften Grunderwerbsteuer in Höhe von 9.143,96 € vorgeschrieben. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass durch die Ausübung eines Optionsrechtes ein steuerpflichtiger Tatbestand im Sinne des § 1 Abs 1 GrEStG verwirklicht werde, da durch die Ausübungserklärung ein Übereignungsanspruch gegenüber dem Verpflichteten zivilrechtlich begründet werde.

In der Berufung vom 11. Mai 2006 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird angeführt, dass durch die Ausübung eines Optionsrechtes ein steuerpflichtiger Tatbestand im Sinne des § 1 Abs 1 Grunderwerbssteuergesetz verwirklicht wurde, da durch die Ausübungserklärung ein Übereignungsanspruch gegenüber dem Verpflichteten zivilrechtlich begründet wurde.

Tatsache jedoch ist, dass zwar ein Übereignungsanspruch entstanden sein mag, dieser Übereignungsanspruch jedoch durch die einvernehmliche Aufhebung dieses Optionsrechtes bzw. Aufhebung des Optionsvertrages wieder untergegangen ist. Dokumentiert wird diese einvernehmliche Aufhebung des "Optionsvertrages" dadurch, dass in weiterer Folge Frau EM (gemäß beiliegendem Vertrag, abgeschlossen zwischen Frau EM und der Firma S-GmbH) die optionsgegenständliche Liegenschaft an die Firma S-GmbH verkauft hat und hierfür auch die Grunderwerbssteuer bezahlt wurde.

Der Vertrag, abgeschlossen zwischen Frau EM und der Firma S-GmbH am 18.02. bzw. 06.03.2003 wurde auch grundbücherlich durchgeführt.

Beweis:

Kaufvertrag vom 18.02. bzw. 06.03.2003, abgeschlossen zwischen Frau EM und der Firma S-GmbH;

Selbstberechnungserklärung zu ErfNr. 96-201.027/2003 vom 07.03.2003;

Einzahlungsbeleg über GrESt vom 15.05.2003 zu ErfNr. 96-201.027/2003;

Grundbuchsbeschluss

Einvernahme des Ing. SRADR "

Auf Vorhalt des Finanzamtes Feldkirch teilte die S-GmbH zum Verkaufsrisiko mit:

„Mehr/Minderkosten – hier gibt es nur einen „Überling“ – Formulierung von Dr. Thomas Lins: Laut Seite 2 der Vereinbarung 05.03.2003: ... jeweils den verbleibenden Überling von den Kaufpreisteilzahlungen ist der Treuhänder Dr. Thomas Lins berechtigt an [die Berufungsführerin] nach Abzug seiner eigenen Kosten auszubezahlen...

Abgehen vom konzipierten Kaufpreis ohne Zustimmung stand nicht zur Diskussion, da Land und See alle Verkäufe gemacht hat und somit die Preise festgelegt hat. "

Die Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 5. Juni 2007 im Wesentlichen aus folgenden Gründen als unbegründet abgewiesen:

„Gegen die Festsetzung der GrESt wird eingewendet, dass zwar ein Übereignungsanspruch entstanden sein mag, dieser aber in der Folge durch einvernehmliche Aufhebung wieder untergegangen wäre, was durch die nachfolgende Veräußerung des Grundstücks durch die grundbücherliche Eigentümerin, Frau EM an die Firma S-GmbH dokumentiert und bewiesen sei.

Zum Beweis werden dazu die entsprechenden Unterlagen (Urkunde, GrESt-Versteuerung dazu und grundbücherliche Abwicklung) vorgelegt sowie die Einvernahme des Ing. SR angeboten.

Eine Auflösungsvereinbarung über den zustande gekommenen Ankauf durch die Berufungsführerin zwischen der Verkäuferin EM und der Berufungsführerin wurde nicht vorgelegt.

Zum Sachverhalt:

Nach den vorliegenden Unterlagen hat die Berufungsführerin mit EM eine Optionsvereinbarung über den Ankauf der Grundstücke mit 26.4.2002 befristet auf 6 Monate abgeschlossen. Mit Antrag vom 21.5.2002 hat die Berufungsführerin bei der Gemeinde [...] einen Antrag auf Vorprüfung der Verbauung des Grundstücks gestellt. Mit Fax vom 7. Oktober 2002 wurde durch die Vermittlerin von EM das Optionsrecht um 1 Monat, somit bis 26. November 2002 verlängert. Mit Schreiben vom 26. November 2002 hat die Berufungsführerin das Optionsrecht ausgeübt.

Mit Schreiben vom 5. März 2003 hat die Berufungsführerin das Anbot der S-GmbH hinsichtlich des Bauprojekts angenommen. Nach dessen Inhalt basiert das Anbot, wie auch die Annahme auf der Ausschreibung der Berufungsführerin, der Projektpräsentation, dem Anbot vom 12.02.2003 samt Notiz vom 14.02.2003.

In der Ausschreibung für die Bauträger und Generalunternehmerleistung wird u.a. festgehalten:

Die Berufungsführerin verfügt über eine Optionsvereinbarung über die Grundstücke, nach der sie auch einen Dritten als Käufer namhaft machen kann.

Die Berufungsführerin hat Verkaufsunterlagen über die Verbauung erstellen lassen und bereits für den überwiegenden Teil der Wohnungen Kaufanbote erhalten (vermerkt ist: alle verkauft).

Das Vorprüfungsverfahren wurde positiv abgeschlossen, eine Baubewilligung für das in der Anlage dargestellte Projekt in Aussicht gestellt.

In Bezug auf den Kauf der Grundstücke ist als Gegenstand ausdrücklich angeführt:

Abschluss eines Kaufvertrages zum Ankauf der Grundparzellen von der Optionsgeberin durch den Auftragnehmer. Der entsprechende Kaufvertrag wird durch einen von der Auftraggeberin beigestellten Notar oder Rechtsanwalt erstellt.

Abschluss der Kaufverträge zwischen dem Bauträger (Auftragnehmer) und den Wohnungswerbern ebenfalls durch den von der Auftraggeberin genannten Rechtsanwalt oder Notar, welcher gleichzeitig die Treuhandschaft übernimmt.

Das Projekt wird bis zur Fertigstellung von der Auftraggeberin (d.i. die Berufungsführerin) betreut. Ein Überling aus den Nettokaufpreisen gegenüber der Auftragsumme steht der Auftraggeberin (Bw.) zu, so wie diese ein etwaiges Manko aus den Vermittlungsprovisionen abzudecken hat.

Demgemäß überließ die Berufungsführerin der S-GmbH mit der Annahmeerklärung vom 5. März 2003 u.a. den mit der Liegenschaftseigentümerin abzuschließenden Kaufvertrag und wurde nochmals die Verpflichtung der S-GmbH (Auftragnehmerin) zum Ankauf von der grundbücherlichen Eigentümerin und zum Abschluss der mit den Wohnungseigentumswerbern gemäß beiliegender Liste und ebenfalls einen integrierenden Bestandteil der Vereinbarung bildenden Liste (=Anbotsteller) entsprechend den in der Beilage befindlichen Wohnungseigentumsvertragsmuster ... die Kauf- und Wohnungseigentumsverträge abzuschließen, weiters die Verpflichtung zur Übernahme der Rechte und Pflichten der mit den Wohnungseigentumswerbern bereits unterzeichneten Verträge zu übernehmen, festgehalten.

Festgehalten wurde auch, dass – entsprechend den Anbotsunterlagen – das Risiko des Verkaufs der Eigentumswohnungen die Berufungsführerin trägt.

Aufgrund dieses Vertrages hat die S-GmbH in der Folge den Kaufvertrag mit der grundbücherlichen Eigentümerin am 6. März 2002, also einen Tag nach der Annahme, unterfertigt. Dabei ist festzuhalten, dass der Vertrag von der grundbücherlichen Eigentümerin, EM – bereits am 18. Februar 2002 unterfertigt wurde.

Zur Bestimmung der Kaufpreise gab die S-GmbH an, ein Abgehen vom konzipierten Kaufpreis ohne Zustimmung stand nicht zur Diskussion, da die Berufungsführerin alle Verkäufe gemacht hat und somit die Preise festgelegt hat.

Daraus ergibt sich für das Finanzamt unzweifelhaft, dass die Berufungsführerin den Übereignungsanspruch an dem Grundstück erworben hat, die Verbauung konzipiert und in Auftrag gegeben und die Verkäufe auf eigene Rechnung und Risiko durchgeführt hat. Eine vertragliche Aufhebung des durch die Optionsausübung zustande gekommenen Erwerbs hat in Wahrheit nicht stattgefunden, sondern der Übereignungsanspruch wurden von der Berufungsführerin auf die S-GmbH übertragen, wobei die Verkäuferin, EM in Erfüllung ihrer Verpflichtung aus dem Optionsvertrag den Kaufvertrag mit der S-GmbH unterfertigte.

Die Berufungsführerin hat das Grundstück daher nie aus der Hand gegeben, sondern auch, nachdem offenbar die Verhandlung mit der S/S-GmbH so weit gediehen waren, dass ein

Zustandekommen absehbar war, bereits der grundbücherlichen Eigentümerin – aufgrund der Übertragbarkeit der Rechte aus der bereits ausgeübten Option – und nicht zu einer vollständigen Wiederherstellung der Rechte und Pflichten als freier Grundstückseigentümer und Rückabwicklung des Kaufs – den mit der S-GmbH abzuschließenden Vertrag zur Unterschrift vorgelegt und hat damit, nachdem der Vertrag mit der S-GmbH zustande gekommen war, den eigenen Übereignungsanspruch weitergegeben.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich daraus, dass die entstandene Steuerschuld für den eigenen Ankauf der Berufungsführerin, der durch Ausübung der Option zustande gekommen ist, nicht wieder beseitigt ist. Ein solcher nachträglicher Entfall der Steuerpflicht könnte nur – wie das Berufsbegehren wohl zu verstehen ist – durch eine tatsächliche Rückgängigmachung des Ankaufs im Sinne des § 17 GrEStG eintreten.

Eine tatsächliche Rückgängigmachung des Erwerbs iSd § 17 GrEStG liegt nach der ständigen RSpr. des VwGH nur vor, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Verpflichtungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt.

Ein Erwerbsvorgang ist aber nicht iSd § 17 GrEStG rückgängig gemacht, wenn der Vertrag zwar – was die Vertragsfreiheit des Schuldrechts erlaubt – der Form nach aufgehoben wird, die durch den Vertrag begründete Verfügungsmöglichkeit aber weiterhin beim Erwerber verbleibt und der Verkäufer seine ursprüngliche, freie Rechtsstellung nicht wiedererlangt. Erfolgt die Aufhebung des Erwerbs nur, um den Verkauf des Grundstücks an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer zu ermöglichen, so hat der Verkäufer in Wahrheit nicht die Möglichkeit wiedererlangt, das Grundstück einem Dritten frei zu verkaufen.

Dabei ist es unerheblich, ob der ursprüngliche Käufer bereits im Grundbuch als Eigentümer eingetragen war oder nicht.

Diesbezüglich wird auf die in Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. II, Grunderwerbsteuer, § 17 Rdz. 14 ff referierte Rechtsprechung verwiesen.

Nach den Unterlagen ist selbst eine formale Aufhebung des durch die Optionsausübung zustande gekommenen Erwerbs der Berufungsführerin nicht erfolgt, sondern es wurde die Optionsvereinbarung nur erfüllt.

Dass der Erwerb der Bw. aufgrund der bestehenden Vereinbarungen allenfalls als formal aufgehoben anzusehen wäre, was durch die vorgelegten Unterlagen und die angebotene Aussage des Ing. SR bewiesen werden sollte, tut nichts zur Sache, da wie oben ausgeführt, eine formale, nach der Vertragsfreiheit mögliche, Aufhebung das Berufsbegehren nicht stützen könnte. Demgemäß war auch von der angebotenen Einvernahme des Zeugen abzusehen.

Zudem ist die Frage, ob eine Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG vorliegt oder nicht, eine Frage der rechtlichen Beurteilung durch die Behörde, zu der Beweisanträge nicht möglich sind.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen."

Durch den Vorlageantrag vom 9. Juli 2007 gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird.

Rückgängig gemacht ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangt hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. April 2003, Zlen. 2000/16/0094, 0095). Das ist aber unter anderem dann nicht der Fall, wenn ein Vertrag nur zu dem Zweck aufgehoben wird, das Grundstück an einen im Voraus bestimmten neuen Käufer zu veräußern (vgl. dazu die zahlreiche bei Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, 3. Teil GrEStG 1987 unter Rz 15 zu § 17 GrEStG 1987 referierte hg. Judikatur). Dabei ist es unerheblich, ob der ursprüngliche Käufer bereits im Grundbuch als Eigentümer eingetragen war oder nicht.

Im gegenständlichen Fall hat die Berufungsführerin mit Schreiben vom 26. November 2006 die Option auf Kauf der berufungsgegenständlichen Liegenschaft ausgeübt.

Die zwischen der Berufungsführerin und der S-GmbH abgeschlossene Vereinbarung hatte den Sinn, ein von der Berufungsführerin geplantes Bauprojekt auf der berufungsgegenständlichen Liegenschaft zu errichten. Es war keineswegs gewollt, dass EM wiederum die freie Verfügungsmacht über das berufungsgegenständliche Grundstück erlangt, wären in diesem Fall die umfangreichen Planungsarbeiten der Berufungsführerin vergebens gewesen, da EM in diesem Fall in der Lage gewesen wäre nicht bzw an jemanden zu verkaufen, der ein anderes Projekt realisieren will. Somit, wäre auch die Vereinbarung vom 5. März 2003 gegenstandslos gewesen.

Dies wird durch folgende Punkte der Ausschreibung erhärtet:

- Die Berufungsführerin hat Verkaufsunterlagen für ein Mehrfamilienhaus erstellen lassen und für den überwiegenden Teil der Wohnungen Kaufanbote erhalten
- Das Vorprüfungsverfahren durch das Bauamt der Gemeinde [...] wurde positiv abgeschlossen.
- Es wurde eine Baubeschreibung und Ausstattungsliste erstellt

- Die Berufungsführerin verpflichtete die S-GmbH:
- zur Einreichung eines Antrages auf Baubewilligung des von der Berufungsführerin geplanten Projektes
- zum Abschluss eines Kaufvertrages der berufungsgegenständlichen Liegenschaft von der Optionsgeberin durch einen von der Berufungsführerin beigestellten Rechtsanwalt
- den Abschluss der Kaufverträge zwischen der S-GmbH und den Wohnungswerbern durch einen von der Berufungsführerin beigestellten Rechtsanwalt

Folgende Punkte der Annahme des Angebotes der S-GmbH durch die Berufungsführerin vom 5. März 2003 sprechen ebenfalls dafür, dass EM nicht mehr die freie Verfügungsmacht über die berufungsgegenständliche Liegenschaft erhalten hat:

Hiemit überlässt und übergibt die Berufungsführerin der S-GmbH:

- den mit der Liegenschaftseigentümerin abzuschließenden Kaufvertrag
- die Rechte am Gesamtprojekt, insbesondere die Planung inkl. Sonderplanung und Detailplanung samt Statikberechnung,
- die behördliche Vorprüfung für das vorliegende Projekt,
- Wohnungseigentumsvertragsentwurf, welcher mit den Wohnungseigentumswerbern abgeschlossen werden soll,
- Aushubarbeiten (Erdarbeiten).

Die Firma S-GmbH ist aufgrund der Annahme des Angebotes verpflichtet,

- die [berufungsgegenständlichen] Liegenschaften gemäß dem in der Beilage befindlichen Kaufvertragsentwurf mit der grundbücherlichen Eigentümerin käuflich zu erwerben;
- auf diesen Liegenschaften das Wohnbauprojekt gemäß der noch einzuholenden baubehördlichen Bewilligung, inklusive der vorliegenden Ausführungsplanungen samt Statikberechnungen und Ausstattungslisten zu errichten;
- mit den Wohnungseigentumswerbern gemäß beiliegender und ebenfalls einen integrierenden Bestandteil dieser Vereinbarung bildenden Liste (=Anbotsteller) entsprechend den in der Beilage befindlichen Wohnungseigentumsvertragsmustern samt Ausstattungslisten die Kauf- und Wohnungseigentumsverträge abzuschließen;

- weiters verpflichtet sich der Bauträger, alle Rechte und Pflichten die sich aus den von den Wohnungseigentumswerbenden bereits unterzeichneten Verträgen ergeben, zu übernehmen;

Weiters geht aus diesen Schriftstücken hervor, dass ein etwaiger Überling der Berufungsführerin zusteht, so wie diese ein etwaiges Manko aus den Vermittlungsprovisionen abzudecken hat.

Festgehalten wurde auch, dass – entsprechend den Anbotsunterlagen – das Risiko des Verkaufs der Eigentumswohnungen die Berufungsführerin trägt.

Die S-GmbH hat in der Folge den Kaufvertrag mit der grundbücherlichen Eigentümerin am 6. März 2002, also einen Tag nach der Annahme, unterfertigt. Dabei ist festzuhalten, dass der Vertrag von der grundbücherlichen Eigentümerin bereits am 18. Februar 2002 unterfertigt wurde.

Zur Bestimmung der Kaufpreise gab die S-GmbH an, ein Abgehen vom konzipierten Kaufpreis ohne Zustimmung stand nicht zur Diskussion, da die Berufungsführerin alle Verkäufe gemacht und somit die Preise festgelegt habe.

Daraus ergibt sich unzweifelhaft, dass die Berufungsführerin den Übereignungsanspruch an dem Grundstück erworben, die Verbauung konzipiert und in Auftrag gegeben und die Verkäufe auf eigene Rechnung und Risiko durchgeführt hat. Eine vertragliche Aufhebung des durch die Optionsausübung zustande gekommenen Erwerbs hat in Wahrheit nicht stattgefunden, sondern der Übereignungsanspruch wurde von der Berufungsführerin auf die S-GmbH übertragen, wobei die Verkäuferin in Erfüllung ihrer Verpflichtung aus dem Optionsvertrag den Kaufvertrag mit der S-GmbH unterfertigte.

Die Berufungsführerin hat daher den Anspruch auf Übereignung des berufsgegenständlichen Grundstückes nie aus der Hand gegeben, sondern auch, nachdem offenbar die Verhandlung mit der S/S-GmbH so weit gediehen waren, dass ein Zustandekommen absehbar war, bereits der grundbücherlichen Eigentümerin den mit der S-GmbH abzuschließenden Vertrag zur Unterschrift vorgelegt und hat damit, nachdem der Vertrag mit der S-GmbH zustande gekommen war, den eigenen Übereignungsanspruch an die S-GmbH weitergegeben.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich daraus, dass die entstandene Steuerschuld für den eigenen Ankauf der Berufungsführerin, der durch Ausübung der Option zustande gekommen ist, nicht wieder beseitigt ist. Ein solcher nachträglicher Entfall der Steuerpflicht könnte nur durch eine tatsächliche Rückgängigmachung des Ankaufs im Sinne des § 17 GrEStG eintreten.

Nach den Unterlagen ist selbst eine formale Aufhebung des durch die Optionsausübung zustande gekommenen Erwerbs der Berufungsführerin nicht erfolgt, sondern es wurde die Optionsvereinbarung nur erfüllt.

Dass der Erwerb der Berufungsführerin aufgrund der bestehenden Vereinbarungen allenfalls als formal aufgehoben anzusehen wäre, was durch die vorgelegten Unterlagen und die angebotene Aussage des Ing. SR bewiesen werden sollte, tut nichts zur Sache, da wie oben ausgeführt, eine formale, nach der Vertragsfreiheit mögliche, Aufhebung das Berufsbegehren nicht stützen könnte. Demgemäß war auch von der angebotenen Einvernahme des Zeugen abzusehen.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 25. Februar 2008