



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P.H., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt.X, vom 21. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 19. Mai 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 29. Mai 2004 schlossen die Verkäuferin D.H. und die beiden Käufer P.H. und T.B., beide österreichische Staatsbürger, einen als Anwartschaftsvertrag bezeichneten Vertrag ab. Darin verpflichteten sich die Käufer, in Kenntnis der Bau- und Ausstattungsbeschreibung und der Baupläne einen Kaufvertrag entsprechend dem vorgelegten Muster mit Frau D.H. abzuschließen und unverzüglich nach Vorliegen der Nutzwertfeststellung des Sachverständigen zu unterzeichnen. Laut Anwartschaftsvertrag war Kaufgegenstand die auf dem Grundstück EZ X GB Z zu errichtende Eigentumswohnung mit der Bezeichnung Top 7b auf Ebene 4 samt Kellerraum Top 7b auf Ebene 0 einschließlich Grundanteil laut Bau- und Ausstattungsbeschreibung samt Autoabstellplatz mit der Bezeichnung Top 7b auf Ebene 4 und ein 1/20 Miteigentumsanteil an der Liegenschaft EZ Y GB Z. Der Kaufpreis für die Wohnung samt Grundanteil Top 7b wurde darin mit 189.900 € (Grundanteil 56.970 €, Baukosten 132.930 €), für den PKW- Abstellplatz Top 7b mit 14.000 € (Grundanteil 4.200 €, Baukosten 9.800 €) und für den 1/20 Anteil des Miteigentumsanteiles der Verkäuferin an EZ Y GB Z mit

100 €, Gesamtkaufpreis somit 204.000 € festgelegt. In diesem Anwartschaftsvertrag verpflichteten sich die Käufer, den Kaufpreis für die Eigentumswohnung samt Kellerraum und Autoabstellplatz gemäß dem auf § 10 BTVG abstellenden Ratenplan binnen 14 Tagen nach Vorschreibung durch den Vertragsverfasser und Treuhänder auf ein eröffnetes Treuhandkonto zu bezahlen. Hinsichtlich des Kaufpreises für den kaufgegenständlichen 1/20 Miteigentumsanteil an EZ Y GB Z wurde Fälligkeit innerhalb von 30 Tagen nach beiderseitiger Unterfertigung dieses Anwartschaftsvertrages vereinbart. "Beilagen zu diesem Vorvertrag" waren ein Plan der Wohnung Top 7b, ein Plan des Abstellplatzes Top 7b, ein Plan über Keller Top 7b, die Bau- und Ausstattungsbeschreibung zum Projekt H und ein Mustervertrag.

Für den Rechtsvorgang "Anwartschaftsvertrag vom 29. Mai 2004 mit D.H." setzte das Finanzamt mit dem Bescheid vom 19. Mai 2005 ausgehend von einer Gegenleistung von 104.448 € (= (halber) Kaufpreis von 102.000 € + (halbe) vereinbarte Vertragserrichtungskosten von 2.448 €) die Grunderwerbsteuer gegenüber der P.H. (im Folgenden: Bw.) in Höhe von 3.665,68 € fest.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung bekämpft diese Vorschreibung unter Hinweis auf § 8 Abs. 2 GrEStG im Wesentlichen mit folgender Begründung:

"Mangels Vorliegens eines Nutzwertgutachtens konnten die von der Käuferin zu erwerbenden Miteigentumsanteile noch nicht bezeichnet werden. Der von den Vertragsteilen beabsichtigte Hauptvertrag konnte noch nicht abgeschlossen werden, da das Nutzwertgutachten des Wohnbausachverständigen erst im Juni 2005 vorliegen wird. Da sowohl der Vorvertrag als auch der Hauptvertrag der grundverkehrsbehördlichen Bewilligung unterliegt, ist die vorgeschriebene Grunderwerbsteuer derzeit nicht fällig, die Steuerschuld ist erst mit Genehmigung des Hauptvertrages bzw. Vorvertrages entstehend."

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde auszugsweise wie folgt begründet:

"Mit Anwartschaftsvertrag vom 29.5.2004 haben Sie gemeinsam mit Herrn T.B. von der Verkäuferin Frau D.H., den Übereignungsanspruch an der auf der Liegenschaft in EZ X GB Z zu errichtende Eigentumswohnung Top 7 B, Keller Top 7 B, Autoabstellplatz Top 7 B je zur Hälfte erworben. Ebenso haben Sie den 1/20 Anteil an der Liegenschaft in EZ Y GB Z je zur Hälfte erworben. Da der Anwartschaftsvertrag alle wesentlichen Elemente eines Kaufgeschäftes enthielt und daher ein Anspruch auf Leistung gegeben war, lag eine Punktation gemäß § 885 ABGB vor, die die Grunderwerbsteuerschuld gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG begründete. Laut Berufungsschrift unterliegt sowohl der Vorvertrag (Anwartschaftsvertrag) als auch der Hauptvertrag der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung. Ein diesbezüglicher Hinweis konnte dem Anwartschaftsvertrag jedoch nicht entnommen werden."

Die Bw. stellte daraufhin, ohne auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren, den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall wird die Rechtmäßigkeit der Grunderwerbsteuervorschreibung im Ergebnis mit dem alleinigen Argument bekämpft, für den gegenständlichen Rechtsvorgang sei mangels Vorliegens der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld noch nicht entstanden.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 (im Folgenden: GrEStG) unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von einer Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Die Verwirklichung des Erwerbsvorganges ist von der Entstehung der Steuerschuld nach § 8 GrEStG zu unterscheiden. So entsteht in den Fällen des § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld u.a. erst mit der behördlichen Genehmigung, obgleich der Erwerbsvorgang bereits mit dem Abschluss des Rechtsgeschäftes (des Verpflichtungsgeschäftes) verwirklicht worden ist (siehe etwa VwGH vom 30.5.1994, 89/16/0167, ÖStZB 1995/50).

Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst das Erfüllungsgeschäft (Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, § 1 Tz 113 ff und die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH; Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 125 zu § 1 GrEStG). Im vorliegenden Berufungsfall blieb unbestritten, dass der gegenständliche Anwartschaftsvertrag über den Erwerb der (im Zusammenhalt mit den angeschlossenen Beilagen) genau bezeichneten Eigentumswohnung samt Kellerabteil und Autoabstellplatz Top 7B zu einem Kaufpreis von 204.000 € als Punktation (§ 885 ABGB) zu einem Kaufvertrag anzusehen ist und somit dieses Verpflichtungsgeschäft nach der Rechtsprechung des VwGH (siehe beispielsweise VwGH vom 16.10.1986, 85/16/0008, VwGH vom 25.10.1990, 88/16/0153, Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 143-145 zu § 1 GrEStG) einen grunderwerbsteuerpflichtigen Rechtsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht. Daran ändert das Vorbringen nichts, dass infolge noch ausstehenden Nutzwertgutachtens der ideelle Miteigentumsanteil noch nicht bezeichnet war. Das Verpflichtungsgeschäft entstand durch die Willensübereinstimmung über Kaufgegenstand und Kaufpreis, wobei der Kaufgegenstand durch die genaue Bezeichnung im Konnex mit den Vertragsbeilagen ausreichend exakt

beschrieben war. Gegen eine Beurteilung als "Vorvertrag" spricht schon der Umstand, dass auf Grund dieses Anwartschaftsvertrages die Käufer zu konkreten Ausführungshandlungen, nämlich zur Bezahlung der vereinbarten Teilleistungen des Kaufpreises verpflichtet waren und solche auch tatsächlich erbracht haben (erste Teilzahlung erfolgte am 14. Sept. 2004 im Betrag von 118.362 €).

Verträge, die zu ihrer Rechtswirksamkeit einer behördlichen Genehmigung bedürfen, stehen unter einer Suspensivbedingung. In einem solchen Fall entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG mit Erteilung der entsprechenden Genehmigung. Auf Grund dieser Rechtslage entscheidet den Berufungsfall, ob das Berufungsvorbringen zutrifft, dass dieses Rechtsgeschäft (der Anwartschaftsvertrag) zu seiner Rechtswirksamkeit der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedurfte.

Die Frage, ob ein Erwerbsvorgang der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedarf oder nicht, ist gemäß § 116 Abs. 1 BAO von der Abgabenbehörde als Vorfrage zu entscheiden (Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Tz 23 zu § 8).

Nach § 9 Abs. 1 Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996, LGBI. Nr. 61/1996 idF. LGBI. Nr. 75/1999 (im Folgenden: TGVG) bedürfen Rechtsgeschäfte, die den Erwerb einer der folgenden Rechte an Baugrundstücken zum Gegenstand haben, einer Erklärung nach § 11 Abs. 1 oder 2:

a) den Erwerb des Eigentums.

Nach § 11 Abs. 1 TGVG hat beim Rechtserwerb an einem bebauten Baugrundstück der Rechtserwerber zu erklären, dass durch den beabsichtigten Rechtserwerb kein Freizeitwohnsitz geschaffen werden soll. Beim Rechtserwerb an einem unbebauten Baugrundstück hat nach Abs. 2 der Rechtserwerber zu erklären, dass

a) durch den beabsichtigten Rechtserwerb kein Freizeitwohnsitz geschaffen werden soll und b) das Grundstück innerhalb einer Frist nach Abs. 3 dem der Flächenwidmung entsprechenden Verwendungszeck zugeführt, insbesondere bebaut, werden soll, es sei denn, dass das Grundstück aufgrund seiner Größe, Form und Lage einer geordneten Bebauung nicht zugänglich ist.

Der § 12 TGVG, der die Genehmigungspflicht regelt, normiert im Abs. 1, dass der Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde bedürfen Rechtsgeschäfte und Rechtsvorgänge, die dem Erwerb von Rechten im Sinne des § 9 an Baugrundstücken oder von Rechten im Sinne des § 4 an land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken oder an sonstigen Grundstücken durch Ausländer zum Gegenstand haben. Abs. 2 legt fest, in welchen Fällen es keiner Genehmigung nach Abs. 1 bedarf und § 13 TGVG normiert die Genehmigungsvoraussetzungen.

§ 23 normiert die Anzeigepflicht, wobei Abs. 1 festgelegt, dass jedes Rechtsgeschäft und jeder Rechtsvorgang, das (der) nach den §§ 4, 9 und 12 Abs. 1 der Genehmigungspflicht bzw.

der Erklärungspflicht unterliegt, vom Rechtserwerber binnen acht Wochen nach Abschluss des betreffenden Rechtsgeschäftes oder Rechtsvorganges der Bezirksverwaltungsbehörde, in deren Sprengel das betreffende Grundstück liegt, schriftlich anzuseigen ist. Die Anzeige kann auch durch den Veräußerer erfolgen. Laut Auskunft der Grundverkehrsbehörde wurde der Rechtserwerb der Bw. am 2. Mai 2006 bei der Grundverkehrsbehörde angezeigt und am 24. Mai 2006 erfolgte die Bestätigung der Anzeige.

An Sachverhalt war im Gegenstandsfall unbedenklich davon auszugehen, dass die Bw. österreichische Staatsbürgerin ist und der Rechtserwerb der Bw. auf den Erwerb einer Eigentumswohnung samt Grundanteil, somit auf den Erwerb von Baugrundstücken gerichtet war. An diesem Erwerb von Baugrundstücken ändert auch der Umstand nichts, dass auf Grund der von der planenden GmbH und der ausführenden Baufirma zu verantwortenden Überschreitung der auf das Grundstück 148/1 begrenzten Bauzone sich bestimmte (geringfügige) Bauteile auf dem im Freiland liegenden Grundstück 148/3 (Alleineigentümerin: die Verkäuferin) befinden, hatte sich doch der Projektant um die Umwidmung zu kümmern. Der Zusammenhalt der oben zitierten Bestimmungen des TGVG lässt erkennen, dass der gegenständlichen Erwerb einer "Eigentumswohnung einschließlich Grundanteil" und damit eines Baugrundstückes durch eine österreichische Staatsbürgerin nicht der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedurft hatte. Auch die Bw. selbst vermochte in der Vorhaltbeantwortung vom 10. Oktober 2006 nicht jene gesetzliche Bestimmung des TGVG zu benennen, die ihr Berufungsvorbringen letztlich gestützt hätte, der Anwartschaftsvertrag sei genehmigungspflichtig. Für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles war somit unbedenklich davon auszugehen, dass dieses Rechtsgeschäft zu seiner Rechtswirksamkeit nicht der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedurfte. Dies deckt sich auch mit dem Vorgehen der Grundverkehrsbehörde, hat doch diese am 24. Mai 2006 eine Bestätigung der erfolgten Anzeige ausgestellt und hat nicht gemäß § 25 TGVG mit Bescheid die grundverkehrsbehördliche Genehmigung erteilt. Damit ist das Schicksal des gegenständlichen Streitfalles bereits entschieden, denn bedurfte der Anwartschaftsvertrag (Punktation nach § 885 ABGB) zur seiner Rechtswirksamkeit nicht einer grundverkehrsbehördlichen Genehmigung und liegt damit kein Anwendungsfall des § 8 Abs. 2 GrEStG vor, dann ist gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG die Steuerschuld mit Abschluss des Anwartschaftsvertrages (29. Mai 2004) entstanden. Der Einwand der noch nicht entstandenen Steuerpflicht trifft nicht zu. Das Finanzamt hat demzufolge zu Recht für diesen Rechtsvorgang mit dem bekämpften Bescheid vom 19. Mai 2005 die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Innsbruck, am 20. Oktober 2006