



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des U.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 XY 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 anzulegen.

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 beigeschlossenen 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 sei. 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 einem Grunderwerbsteuerbescheid für den Rechtserwerb "Kaufvertrag vom 19. Mai 2004 mit XY" gegenüber der Käuferin R.S. für die zweite Hälfte ausgehend vom halben Kaufpreis von 50.000 € die 3,5 %-ige Grunderwerbsteuer mit 1.750 € vorgeschrieben. Gleichzeitig erging der gegenständliche Bescheid gegenüber dem U.S (= Bw), 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. 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 behördlichen Genehmigungen abhängig gewesen. Da eine solche nicht erteilt worden sei, sei der Rechtserwerb nichtig. 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 XY 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 XY 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 Ehefrau des Berufungswerbers von vorne herein bestimmt, dass im Fall der Nichtgenehmigung des Erwerbes ihr Ehegatte den zweiten Hälftenanteil der Liegenschaft erhalten würde. Da somit der Berufungswerber die zweite Hälfte der Liegenschaft auf Grund einer Abtretung des Übereignungsanspruches im Sinne des § 1 Abs. 1 Zif. 3 GrEStG erhält war die Grunderwerbsteuer nach dieser Gesetzesstelle 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 Hälftenanteils durch Frau R.S. vom Verkäufer Fa. XY und der Erwerb des Hälftenanteils 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 Hälftenanteil erworben hat.

Mangels grundverkehrsbehördlicher Zustimmung war das Rechtsgeschäft zwischen Frau R.S. und dem Verkäufer der Fa. XY 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,

3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet.

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 R.S." zu Recht gegenüber U.S Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden war.

An Sachverhalt liegt diesem Streitfall zugrunde, dass der Bw. und seine Ehefrau R.S. mit Kaufvertrag vom 7. Mai/19. Mai 2002 ein unbebautes Baugrundstück um den Kaufpreis von 100.000 € von der Fa. XY erworben haben. Der rechtsgeschäftliche Erwerb durch R.S., 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 Bw. in den Kaufvertrag mit 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). Wenn aber dieser rechtlich unwirksame Kaufvertrag der R.S. keinen im Klagsweg durchsetzbarer Übereignungsanspruch vermittelte, dann bestand für sie auch nicht die rechtliche Möglichkeit, den (rechtlich ihr nicht zukommenden) Übereignungsanspruch durch ein mit dem Ehemann abgeschlossenes Rechtsgeschäft auf diesen weiter zu übertragen. Wenn in der Berufungsvorentscheidung die Steuerfestsetzung erstmals mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG begründet und diesbezüglich argumentiert wurde, im Berufungsfall sei von der Ehefrau des Bw. von vorne herein bestimmt worden, dass im Fall der Nichtgenehmigung ihres Erwerbes der Bw. den zweiten Hälftenanteil der Liegenschaft erhalten würde, somit der Bw. die zweite Liegenschaftshälfte auf Grund einer mit der Ehegattin getroffenen rechtsgeschäftlichen Abtretung des Übereignungsanspruches erhalten habe, dann steht diesem Vorbringen Folgendes entgegen.

Aus dem Vertragsinhalt des vorliegenden Kaufvertrages lassen sich keinerlei Anhaltspunkte dafür finden, dass durch dieses Rechtsgeschäft die verkaufende Liegenschaftseigentümerin der Ehefrau des Bw. hinsichtlich des Erwerbes eines ("Ihres) Hälftenanteiles an der Liegenschaft für den Fall der Nichterteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung das Recht eingeräumt hätte, den Ehemann als Käufer zu benennen. Vielmehr war Gegenstand des zwischen der Verkäuferin und den beiden Käufern abgeschlossenen Rechtsgeschäftes der Kauf dieser Liegenschaft. Diesbezüglich wurde in den Nebenabreden von den Vertragsparteien festgehalten, dass dieses Rechtsgeschäft aufschiebend bedingt geschlossen ist und für den Fall, dass für den Erwerb durch R.S. die dafür notwendige grundverkehrsbehördliche Genehmigung nicht erteilt werden sollte, ab Rechtskraft des Grundverkehrsbescheides ihr

Ehemann U.S "in den Kaufvertrag mit Frau R.S. eintritt". Da der Kaufvertrag hinsichtlich des Rechtserwerbes durch R.S. aufschiebend bedingt geschlossen und durch die Nichterteilung der Genehmigung ex tunc unwirksam wurde, kann dieser in den Nebenabreden für diesen Fall vorgesehene "Eintritt" in den Kaufvertrag nur dahingehend verstanden (ausgelegt) werden, dass dann U.S neben seiner bereits erworbenen Liegenschaftshälfte von der Verkäuferin auch die zweite erwirbt. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes hat nicht die Ehefrau des 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 einen unbedingten Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet hätte, wodurch die Ehegattin des Bw. in die Lage versetzt worden wäre, den ihr dann zukommenden Übereignungsanspruch rechtsgeschäftlich auf den Ehemann zu übertragen, kann entgegen der Meinung des Finanzamtes (siehe den Konnex der Begründungen der beiden Berufungsvorentscheidungen) aus dem in Frage stehenden Kaufvertrag keineswegs schlüssig hergeleitet werden. Der in der Berufungsvorentscheidung argumentierte Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG des Bw. mit seiner Ehefrau lässt sich somit aus dem Kaufvertrag nicht herleiten, vielmehr hat als Folge der Unwirksamkeit des Kaufvertrages bezogen auf den Erwerb einer Liegenschaftshälfte durch R.S. der Bw. entsprechend der in den Nebenabreden des Kaufvertrages für diesen Fall vorgesehenen Vereinbarungen durch den "Eintritt" auch den zweiten Hälftenanteil mit diesem Kaufvertrag von der Verkäuferin erworben. Daraus folgt für die Entscheidung des Streitfalles, dass der vom Finanzamt dem gegenständlichen Bescheid zugrunde gelegte Rechtsvorgang, nämlich ein Rechtsgeschäft im Sinne des Tatbestandes gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG abgeschlossen zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin, überhaupt nicht vorlag. Dies belastet den bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Der Berufung war daher wie im Spruch ausgeführt statzugeben und der Grunderwerbsteuerbescheid, mit dem für einen Rechtsvorgang "Kaufvertrag vom 19. Mai 2004 mit R.S." gemäß § 7 Z1 GrEStG eine 2%-ige Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden war, aufzuheben. Bloß zur Klarstellung bleibt festzuhalten, dass –wie in der Berufung selbst außer Streit gestellt wurde– der laut Vertragslage als Folge des "Vertragseintritts" erfolgte Kauf auch des zweiten Hälftenanteiles durch U.S von der Verkäuferin noch zu einer ihm gegenüber vorzunehmenden Grunderwerbsteuerfestsetzung in Höhe von 1.750 € (3,5 % von 50.000 €) führen wird. Da nämlich die Abänderungsbefugnis gemäß § 289 Abs. 2 BAO durch die "Sache" (=Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat) beschränkt ist, durfte die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht in der Berufungsentscheidung erstmals für diesen bislang noch nicht versteuerten Rechtsvorgang (Erwerb der zweiten Grundstückshälfte von der XY) Grunderwerbsteuer gegenüber dem Bw. vorschreiben.

Innsbruck, am 21. November 2005