

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache XY, Adresse, vertreten durch RA, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 30. November 2016, Steuernummer betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Am 16. Juni 2010 hat die Beschwerdeführerin (Bf) mit "*B, Adr., Fn*", auch kurz "*B*" genannt, einen Optionsvertrag zum Erwerb der Liegenschaft xy, bestehend aus dem Grundstück z Baufl. (Gebäude) Baufl. (befestigt) im Katasterausmaß von insgesamt 265m² abgeschlossen. Laut Punkt 3. des Optionsvertrages beabsichtigte "*B*" von XY die unter Punkt 1. und 2. angeführte Liegenschaft entsprechend dem angefügten Kaufvertrag, der einen integrierenden Bestandteil des Optionsvertrages bildet, vollkommen bestandfrei sowie frei von allen bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten und Rechten Dritter zu erwerben.

Am 28. Juni 2016 wurde vom Finanzamt folgende Niederschrift aufgenommen:

"Niederschrift

im FA GVG Wien um 09:00 Uhr mit Frau XY, geboren am xxxx, von Beruf p, betreffend Grunderwerbsteuer I.Z.m. den Verkäufen der Liegenschaft Adresse im Jahr 2010 als Abgabepflichtige in Gegenwart von Sb.

RA führt folgendes aus:

Frau XY wollte das Haus in der Adresse verkaufen. Dazu wurde die Firma beauftragt. Es kam im Februar 2010 zu einem Kaufanbot seitens der AG (Urkunde vom 22.2.2010 wurde vorgelegt). In weiterer Folge kam es am 15.3.2010 zu einem neuen Kaufanbot seitens der AG (Urkunde vom 15.3.2010 wurde vorgelegt).

Dieses Kaufanbot enthält zwei Varianten. Variante 1: Kauf zum Kaufpreis von € 735.000,00;

Variante 2: Erwerb eines Optionsrechtes zum Kaufpreis von € 750.000,00 und Optionsentgelt € 100.000,00 (mit der Verpflichtung der Rückzahlung des Optionsentgeltes)

Am 7.4.2010 wurde noch ein neues Kaufanbot seitens der AG gestellt (Urkunde vom 7.4.2010 wurde vorgelegt) - darin 2 Varianten: Variante 1: Kauf um einen Kaufpreis i.H.v. € 700.000,00;

Variante 2: Erwerb eines Optionsrechtes zu einem Kaufpreis von € 715.000,00 und Optionsrecht i.H.v. € 100.000,00.

Auf Wunsch der „AG“ (vertreten durch Herrn q) sollte in weiterer Folge die B die Liegenschaft erwerben. Seitens Frau XY gab es dazu keine Einwendungen (siehe E-Mail Verkehr vom 9.6.2010).

In weiterer Folge wurde am 16.6.2010 mit „B“ ein Optionsvertrag abgeschlossen. Der vereinbarte Kaufpreis betrug € 615.000,00, Als Optionsentgelt wurden € 100.000,00 vereinbart.

Mit Mailverkehr vom 18.10.2010 gibt Herr q bekannt, dass nicht „B“ das Optionsrecht ausüben wird sondern eine Gruppe natürlicher Personen.

Das geleistete Optionsentgelt von € 100.000,00 wurde an „B“ rücküberwiesen (siehe E-Mail vom 24.1.2010 von q und Überweisungsauftrag an das s vom 2.2.2010).

Seitens der „AG“ wurden 12 Käufer namhaft gemacht. Herr RA verfasste die 5 einzelnen Kaufverträge. Die Unterzeichnung erfolgte in den Räumlichkeiten der „AG“ in Z. Die Käufer erwerben 1000tel Anteile an der Liegenschaft. Warum die konkreten Käufer unterschiedliche oder einen bestimmten Anteil erworben haben ist nicht bekannt. Die Anteile wurden von der „AG“ bekanntgegeben.

Frau XY gibt an, dass die „AG“ das alte Haus abreißen wollte und neu gebaut werden sollte. Ob die Käufer selbst bauen wollten, hat mich nicht interessiert und weiß ich auch nicht.

Herr RA telefoniert mit seiner Kanzlei und veranlasst die Übermittlung des Schriftverkehrs mit der Firma betreffend die Vermittlung der Liegenschaft. Die Unterlagen sind per Mail eingelangt."

Mit dem streitgegenständlichen Bescheid vom 30. November 2016, zugestellt am 5. Dezember 2016, wurde gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf) für den Optionsvertrag vom 16. Juni 2010 mit "B, Adr., Fn, auch kurz "B" genannt, Grunderwerbsteuer in Höhe von 25.620,00 Euro festgesetzt. Als Gegenleistung wurde ein Kaufpreis von 732.000,00 Euro angenommen.

Im Betreff des Bescheides wird allerdings nicht "B", sondern die "O" genannt.

Zum Bescheid erging am 1. Dezember 2016 folgende gesonderte Begründung:

"Die Verkäuferin der Liegenschaft Adresse hat der Firma B Adr. eine Option zum Erwerb der Liegenschaft (Optionsvertrag vom 16.6.2010) eingeräumt.

Die Firma „B" hat die Option gezogen in der Form, dass die einzelnen Käufer namhaft gemacht wurden.

Ein Rechtsgeschäft das den Anspruch auf Übereignung begründet, unterliegt der Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG.

Durch die Ausübung der Option ist der Tatbestand verwirklicht.

Es handelt sich um ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft und es besteht ein Gesamtschuldverhältnis bezüglich der Grunderwerbsteuer d.h. sowohl die Verkäuferin als auch die Firma „B" sind Gesamtschuldner.

Gem. § 20 BAO liegt es im Ermessen der Behörde, wer als Gesamtschuldner (gem. § 6 BAO) herangezogen wird. Im Optionsvertrag wird nicht geregelt wer die Grunderwerbsteuer zu bezahlen hat.

Da der zweite Gesamtschuldner - die Firma „B" - mittlerweile im Firmenbuch gelöscht wurde, kann dieser nicht mehr herangezogen werden.

Aufgrund dessen wird die Verkäuferin Frau XY als Gesamtschuldnerin herangezogen, da der Tatbestand verwirklicht ist - von der Option wurde Gebrauch gemacht (durch Nennung der Käufer) und wurde diese nicht weitergegeben.

Die Steuer ist gem. § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen.

Lt. Vertrag wurde dafür eine Entgelt i.H.v. € 715.000,00 vereinbart. Der tatsächlich erzielte Kaufpreis für dieses Objekt beträgt € 732.000,00.

Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer:

Kaufpreis € 732.000,00

Berechnung :

Bemessungsgrundlage € 732.000,00 x 3,5% GrESt = € 25.620,00

Nachforderung € 25.620,00

Die Bemessungsverjährung ist noch nicht eingetreten, da bereits im Jahr 2015 umfangreiche Ermittlungen durch Grundbuchabfragen und Urkundenanforderungen beim Grundbuch vorgenommen wurden. Weiters wurden im Jahr 2016 Ermittlungen durch Ergänzungsersuchen und Vorladungen vorgenommen.

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..."

Am 3. Jänner 2017 wurde gegen den spruchgegenständlichen Bescheid Beschwerde eingebracht. die Bf bringt vor:

[.."Der Grunderwerbssteuerbescheid wird zur Gänze angefochten.

Als Beschwerdegründe werden geltend gemacht:

- 1.) Verletzung von Verfahrens Vorschriften*
- 2.) Aktenwidrigkeit bzw. Verletzung des Parteiengenhörs*
- 3.) Rechtswidrigkeit des Inhaltes*

Ad 1)

Das Finanzamt hat den angefochtenen Bescheid erlassen, ohne mir die Möglichkeit zu geben, den gesamten Sachverhalt erschöpfend darzulegen bzw. die Sach- und Rechtslage aufzuklären. Wäre mir diese Möglichkeit nicht genommen worden, so hätte das Finanzamt in Würdigung meines Vorbringens und der vorgelegten Beweismittel den Grunderwerbssteuerbescheid nicht erlassen.

Ad 2)

Der Grunderwerbssteuerbescheid ist insofern aktenwidrig, als es unter „Betrifft“ heißt: „Optionsvertrag vom xx vom xxx mit P“.

Die Urkunde, welche als „Optionsvertrag“ bezeichnet und vorgelegt wurde, datiert tatsächlich vom xx, wurde allerdings zwischen XY und B geschlossen und nicht der P. Es liegt daher eine offensichtliche Aktenwidrigkeit vor.

In der Bescheidbegründung wird ausdrücklich daraufhingewiesen, dass nur gegen den Spruch des bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung die Beschwerde erhoben werden kann.

Ad 3)

Vorerst ist zu prüfen, welche Rechtsfolgen der „Optionsvertrag“ vom xx entfaltet.

In Frage kommen folgende Rechtsinstitute:

1.) Vorvertrag

Hierbei handelt es sich um die Verabredung, künftig einen Vertrag mit bestimmtem Inhalt abzuschließen (§ 936 ABGB), Leistungsgegenstand des Vorvertrages ist also der Abschluss des Hauptvertrages.

2.) Unter einer Option wird ein Vertrag verstanden, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Die Option gewährt also ein Gestaltungsrecht.

Anders als der Vorvertrag gibt sie nicht bloß ein Recht auf Abschluss des Hauptvertrages.

Ihre Ausübung begründet schon unmittelbar die vertraglichen Pflichten (Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechtes, Allgemeiner Teil, Schuldrecht I, S. 80).

3.) Die Punktation (§ 885 ABGB) ist ein von den Parteien unterfertigter „Aufsatz über die Hauptpunkte“, der Entwurf, das Konzept eines in allen wesentlichen Stücken fertigen Vertrages, dem nur die letzte inhaltliche und formelle Ausfertigung und Reinschrift folgt und folgen soll (Gschnitzer, Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechtes, S. III).

Auf den gegenständlichen Fall angewendet bedeutet dies:

Gemäß Pkt. 5 des gegenständlichen Optionsvertrages sollte das Optionsrecht erlöschen, wenn „B eine Ankaufserklärung (wie etwa mit dem Wortlaut „B erklärt die Option betreffend die Liegenschaft xy auszuüben und den angeschlossenen Kaufvertrag zu unterfertigen“) nicht fristgerecht gegenüber Herrn RA, als Vertreter der XY abgibt.

Da diese in schriftlicher Form abgeschlossene Option, welche am xx von der BF unterfertigt wurde und nicht ebenfalls in schriftlicher Form von B angenommen wurde, kam kein gültiger Kaufvertrag zustande.

Da also ausdrücklich Schriftlichkeit vereinbart wurde, hätte die Optionsberechtigte die Erklärung in schriftlicher Form abgeben müssen, was tatsächlich nicht geschehen ist (RS 0017259, 1 Ob 772/79).

Tatsache ist also, dass die Optionsberechtigte B, weder schriftlich noch in einer sonstigen Form einen Dritten (Pkt. 4 des Optionsvertrages) genannt hat, welcher zu den Bedingungen des Vertrages (Pkt. 6 und 7; Kaufpreis EUR 715.000,00) die angebotene Liegenschaft gekauft hat.

Ergebnis: Da die Offerte (des Optionsvertrages) der Frau XY nicht von B fristgerecht und in schriftlicher Form zu denselben Bedingungen des Vertrages angenommen wurde, ist daher kein gültiger Vertrag zustande gekommen, bzw. ist der Optionsvertrag vom xx nichtig.

Die unten angeführten Käufer wurden auch nicht von B namhaft gemacht, sondern von der AG. Zum Beweis dafür werden die beigelegten Urkunden vorgelegt. Aktenkundig ist, dass die Liegenschaft an folgende Käufer verkauft wurde:

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8

- 9
- 10
- 11
- 12

Zwischen der BF und der AG bestand bzw. besteht kein Vertragsverhältnis, sondern wurden die entsprechenden Käufer von AG lediglich namhaft gemacht.

Die AG hat daher lediglich die Stellung eines Maklers und löst die Benennung der Dritten (Käufer) keine Grunderwerbssteuerpflicht für den Liegenschaftserwerb aus.

Die Anwendung des § 1 Abs. 4 GrEStG setzt auch voraus, dass die einzelnen Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartner stattfinden (Hinweis E 27.4.199, 98/16/0304-0307) (RS 2001/16/0477).

Die 12 obgenannten Käufer hatten allesamt keine Kenntnis von der gegenständlichen Option und waren daher auch gar nicht in der Lage, entsprechende Annahmeerklärungen abzugeben.

Zum Beweis dieses Vorbringens werden sämtliche Käufer als Zeugen namhaft gemacht (die Adressen sämtlicher Zeugen sind aktenkundig).

Selbst wenn - was ausdrücklich bestritten wurde - die Option angenommen wurde, ist dadurch für das Finanzamt nichts gewonnen:

Die Einräumung einer Option auf die Erwerbung eines Grundstückes ist grundsätzlich noch kein Tatbestand, der die Grunderwerbssteuerpflicht auslöst. Der Tatbestand des § 1 Abs 1, Z 1 GrEStG wird mit der Ausübung der Option auf die Erwerbung der Grundstücke erfüllt (Verwaltungsgerichtshof 2012/16/0138; siehe auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern II, dritter Punktteil, GrEStG 1987, RZ 112 und 161 zu § 1 GrEStG). Diese Rechtsmeinung vertritt auch in ständiger Judikatur der Verwaltungsgerichtshof, Zitat aus der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.07.2004, GZ 2004/16/0053:

„Dem Erstbeschwerdeführer wurde auf Grund des nicht datierten Kauf- und Dienstleistungsvertrages (Beglaubigung der Echtheit der Unterschriften am 15. Oktober 1997; die mündliche Vereinbarung über diesen Vertragsinhalt erfolgte bereits am 16. September 1997) die Grunderwerbssteuer für den Erwerb des Grundstückes GSt-Nr. XXX/XX, Grundbuch T, zur Hälfte und 3/32 Anteile des Grundstückes GSt-Nr. XXX/XX, Grundbuch T vorgeschrieben. Diese Grundstücksteile sind auch Kaufgegenstand in der Punktation. Über die der Grunderwerbsteuer unterworfenen Grundstücksteile wurden zwei (inhaltlich abweichende) Vertragsurkunden, nämlich eine Punktation und ein Kauf- und Dienstleistungsvertrag errichtet; es handelte sich dabei aber insoweit um einen einzigen Erwerbsvorgang. Die Grunderwerbsteuerschuld ist für die verfahrensgegenständlichen Grundstücksteile entgegen der Ansicht der belangten Behörde für den Erstbeschwerdeführer nur einmal entstanden.“

Der Verwaltungsgerichtshof bezieht sich hierbei auf Rummel, wo es heißt: „Die Wirksamkeit der Punktion endet mit der Errichtung der formellen Urkunde, danach gilt nur diese“ (Rummel in Rummel, Kommentar zum ABGB, Erster Band3, Rz 1 zu § 885).

Gleiches gilt auch für den Vorvertrag und die Option.

Ich stelle daher den

ANTRAG,

meiner Beschwerde vollinhaltlich Folge zu leisten und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben...“].

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. Jänner 2017 hat das Finanzamt die Beschwerde mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

[“...Begründung:

Das Parteiengehör wurde gewahrt. Die Beschwerdeführerin hatte im Zuge der Vorladung vom 6.6.2010 die Möglichkeit, den Sachverhalt darzustellen und Beweise vorzulegen. Der Sachverhalt wurde aufgrund der Aussagen der Verkäuferin - Niederschrift vom 28.6.2016 - und der damit im Zusammenhang vorgelegten Unterlagen ermittelt.

Der Optionsvertrag wurde mit der B (Fn) abgeschlossen. Am 11.2.2011 wurde beim Firmenbuch der Antrag auf Änderung des Firmenwortlautes eingebracht und am 17.2.2011 eingetragen. Die Firma wurde umbenannt in P. Der Firmenwortlaut im Zeitpunkt der Liquidation lautete P. Es handelt sich um die gleiche Gesellschaft jedoch unter geändertem Firmenwortlaut.

Am 16.6.2010 wurde ein Optionsvertrag zwischen Frau XY und B abgeschlossen.

Lt. Pkt. 8 (Seite 3) des Vertrages wurde für die Ausübung der Option eine Frist bis 15.12.2010 gesetzt.

Lt. Pkt 9 (Seite 3) des Vertrages steht es der Optionsnehmerin frei, das Ausübungsrecht einem Dritte unter Überbindung sämtlicher Rechte und Pflichten aus dem Optionsvertrag entgeltlich oder unentgeltlich zu übertragen und bei Zahlung eines Kaufpreises von € 715.000,00 zuzüglich 5% p.a. Zinsen von € 615.000,00 durch diesen Dritten die Rückzahlung des Optionsentgeltes von € 100.000,00 zu verlangen.

Das Optionsrecht wurde durch Herrn q als Geschäftsführer der Firma B mittels Mail am 18.10.2010 in der Form angenommen, dass er eine Gruppe von natürlichen Personen namhaft machen wird.

Die Annahme der Option erfolgte daher fristgerecht. Durch die Annahme der Option ist der Tatbestand verwirklicht.

Dabei ist die Einräumung einer Option auf die Erwerbung eines Grundstückes grundsätzlich noch kein Tatbestand, der die Grunderwerbsteuerpflicht auslöst. Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird mit der Ausübung der Option auf die Erwerbung eines Grundstückes erfüllt.

Die Beschwerde war daher abzuweisen...."]

Fristgerecht wurde Vorlageantrag eingebracht.

Das Finanzamt legte gegenständlichen Fall am 30. März 2017 mit folgender Sachverhaltsdarstellung vor:

["Sachverhalt:

Frau XY, die Verkäuferin der Liegenschaft Adresse, hat der Firma B Adr. eine Option zum Erwerb der Liegenschaft (Optionsvertrag vom xx) eingeräumt.

Diesem Optionsvertrag gehen mehrere Kaufangebote seitens der AG voraus. Mit e-mail von Hr. RA (Vertreter von Fr. XY) an Hr. q vom 9.6.2010 wird bekanntgegeben, dass es keinerlei Einwendung dagegen gäbe, dass die B die Liegenschaft erwerbe. Es solle daher am 17.6.2010 ein Optionsvertrag unterzeichnet werden.

Laut Punkt 4. des Optionsvertrages räumt Fr. XY der B oder einem von dieser namhaft gemachten inländischen Dritten das allgemeine Recht ein, die gegenständliche Liegenschaft zu erwerben. Gem. Punkt 6. des Optionsvertrages wurde ein Kaufpreis von € 615.000,-- samt 5 % Zinsen p.A. bis zur tatsächlichen Ausübung der Option vereinbart. Lt. Pkt. 7. des Optionsvertrages ist ein sofortiges Optionsentgelt von € 100.000,-- auf das Konto der Verkäuferin zu erlegen, sodass bei Ausübung des Optionsrechts nur noch € 615.000,-- als Kaufpreis zu bezahlen sind. Das Optionsentgelt von € 100.000,-- verfällt gem. Punkt 8 des Vertrages, wenn das Optionsrecht nicht bis längstens 15.12.2010 ausgeübt wird. Der Optionsnehmer kann gem. Pkt. 9 das Ausübungsrecht an einen Dritten übertragen. Sollte der Kaufpreis von € 715.000,-- durch den Dritten geleistet werden, so hat B den Anspruch auf Rückzahlung des geleisteten Optionsentgeltes von € 100.000,--.

Die Firma „B“ hat die Option in der Form gezogen, dass die einzelnen Käufer namhaft gemacht wurden (siehe Mail vom 18.10.2010 gesendet von Herrn q an Herrn RA). Hr. q war zu diesem Zeitpunkt einer der Geschäftsführer der B. Hr. q war vom 21.5.2007 bis 18.10.2007 bei der AG als Prokurist im Firmenbuch eingetragen.

Mit e-mail von Hr. q an Hr. RA (Vertreter von Fr. XY) vom 18.10.2010 wird bekanntgegeben, dass das Optionsrecht zum Erwerb der Liegenschaft nicht von der Optionsnehmerin, der B, sondern von einer Gruppe natürlicher Personen ausgeübt werden wird. Die genaue Anzahl der Personen und deren Daten würden noch bekanntgegeben werden. Es bestehe der Wunsch, dass jeder der ca. 10 Personen einen eigenen Kaufvertrag über die jeweils übernommenen Anteil abschließt. Weiters wird darin der Wunsch zur Besprechung der Rückzahlung des Optionsentgeltes von € 100.000,-- geäußert. Mit e-mail vom 24.1.2011 werden seitens Hr. q an RA die Bankdaten zur Rücküberweisung des Optionsentgeltes an die B bekanntgegeben.

Im Rahmen der Niederschrift mit Fr. XY wurde eine undatierte handschriftliche Aufstellung der Käufer der Liegenschaft vorgelegt. Laut den Aussagen von Fr. XY wurden die Kaufverträge durch Hr. RA verfasst und erfolgte die Unterzeichnung in den Räumlichkeiten

der AG in Z. Mit Schreiben vom 29.12.2010 wurde seitens der AG an Hr. RA diverse Dokumente betreffend 12 Käufer der Liegenschaften übermittelt. Mit Schreiben vom 2.2.2011 erteilt Hr. RA dem s den Auftrag € 100.000,-- vom Konto der Fr. XY auf das Konto der B zu überweisen.

Im Optionsvertrag wird nicht geregelt wer die Grunderwerbsteuer zu bezahlen hat. Die Firma „B“ wurde mittlerweile im Firmenbuch gelöscht (Antrag auf Löschung eingelangt am 30.09.2014 – eingetragen am 10.10.2014). Aus den mit den Käufern abgeschlossenen Kaufverträgen ergab sich ein Gesamtkaufpreis von € 732.000,--. Mit Bescheid vom 30.11.2016 wurde ausgehend von dem von den Käufern geleisteten Kaufpreis von € 732.000,-- die Grunderwerbsteuer für die Ausübung der Option an Fr. XY vorgeschrieben. Die Vorschreibung erfolgte an Fr. XY, da der zweite Gesamtschuldner der Grunderwerbsteuer, die B, mittlerweile im Firmenbuch gelöscht war.

Dagegen wurde am 2.1.2017 Beschwerde erhoben. Das Optionsrecht sei nicht in der vereinbarten Form ausgenutzt worden und sei daher kein gültiger Kaufvertrag zustande gekommen. Die späteren Käufer seien nicht von der B, sondern von der AG namhaft gemacht worden.

Zwischen Frau XY und der AG bestand und bestehe kein Vertragsverhältnis. Die AG habe nur die Käufer namhaft gemacht. Die AG könne als agierender Makler durch Benennung der Käufer keinen grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerb auslösen.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.1.2017 abgewiesen. Dagegen wurde am 24.2.2017 ein Vorlageantrag eingebracht."

Beweismittel: Kaufangebote, Optionsvertrag, diverse e-mails, Beschwerde, Vorlageantrag Bemessungsakt Steuernummer...."]

Über Ersuchen der rechtsfreundlichen Vertretung der Bf fand am 21. August 2017 vor dem BFG ein Erörterungstermin statt, welcher folgendes Ergebnis gebracht hat (Niederschrift vom 21.8.2017):

Nach Verlesung des Sachverhaltes laut Vorlagebericht des Finanzamtes vom 30. März 2017 legt der Parteienvertreter (PV) dem Finanzamt und dem BFG diverse Urkunden (G-P) und den Kaufvertrag vom 16.6. 2010 vor.

Der PV führt aus, am 16.6.2010 habe die Bf. eine Option mit angeschlossenem Kaufvertrag eingeräumt. Dieser Vertrag habe das Recht beinhaltet, die Option an **einen** namhaft gemachten Dritten zu übertragen und zwar genau so wie in Punkt V. genannt. Die Option wurde weder von B noch von einem Dritten ausgeübt. Sie hätte nur genau so angenommen werden können, wie sie angeboten werde (Hinweis Judikatur).

Das Finanzamt (FA) verweist auf eine E-Mail von Herrn q, Geschäftsführer B, vom 18.10.2010.

Der PV entgegnet, zu diesem Zeitpunkt habe es zwei Geschäftsführer gegeben, Herr q sei nicht einzelvertretungsbefugt und auch nicht Prokurist der AG gewesen. Beweis: Firmenbuchauszug vom 18.10. 2010 und 16.6. 2010 wonach Herr q als Prokurist der AG

bereits gelöscht gewesen sei und daher weder B noch einen Dritten habe verpflichten können.

Vorgelegt werden Rechtssätze welche jedoch die Rückgängigmachung von Verträgen zum Inhalt haben. Der PV führt aus, im vorliegenden Fall sei aber überhaupt gar kein Vertrag zustande gekommen, womit kein steuerpflichtiger Vorgang gegeben sei. Entscheidend sei, ob der Käufer seine Ansprüche im Rechtswege durchsetzen könne. Die später im Grundbuch eingetragenen Käufer hätten nie auf Basis der Option ihre Ansprüche durchsetzen können. Er (PV) habe Herrn q auf sein E-Mail mitgeteilt, dass seine Rechtsansicht unrichtig sei und keine Annahme der Option erfolgt sei. Herr q habe daraufhin mitgeteilt, das sei unwichtig, da ohnehin Kaufverträge errichtet werden würden.

Laut FA sei unbestritten, dass der Optionsvertrag zwischen Frau XY und B abgeschlossen worden sei. Die späteren Kaufverträge seien auch zwischen Frau XY und den Interessenten abgeschlossen worden.

Der PV entgegnet, der Optionsvertrag sei zwischen Frau XY und B abgeschlossen worden. Der Kaufvertrag bilde einen integrierenden Bestandteil und datiere ebenfalls vom 16.6.2010. Den Kaufvertrag und den Optionsvertrag habe Firma B errichtet und Frau XY unterschreiben lassen.

Die Option sei jedoch von B nicht ausgeübt worden. AG sei dann an den rechtsfreundlichen Vertreter herangetreten und habe Käufer namhaft gemacht. Er habe in der Folge die Kaufverträge errichtet und auch die neuerliche Bemessung durchgeführt und abgeführt.

Das Optionsentgelt sei von Frau XY im Rahmen der Privatautonomie an B zurückbezahlt worden.

Laut FA wird richtiggestellt, dass ein Kontakt zu AG bereits vor Errichtung der Option bestanden habe. Ein Vertreter des FA verweist auf Punkt III. des Kaufvertrages, wonach die Käuferin die Option ausgeübt habe, weshalb der Abschluss des Kaufvertrages erfolgt sei.

Der PV gibt auf Rückfrage bekannt, bei AG sei zwischen zwei Tatbeständen zu unterscheiden:

1. Vor Abschluss des Optionsvertrages habe die Fa. AG mit Schreiben vom 22.2.2010 ein Angebot an den Immobilienmakler k auf Erwerb der Liegenschaft zu einem Preis von 735.000,-- gelegt. Zu diesem Kauf sei es aber niemals gekommen.

Erst in der Folge und zwar am 16.6.2010, kam es zur gegenständlichen Option von Frau XY an B. Aus Punkt III des Optionsvertrages ergebe sich eindeutig, dass B beabsichtigt habe, den angeführten Kaufvertrag zu unterfertigen, Voraussetzung sei allerdings die Annahme der Option durch B gewesen. Deswegen konnte dann im Kaufvertrag am selben Tag in Punkt III. die Formulierung aufscheinen, „*die Vertragsteile haben am xx einen Optionsvertrag abgeschlossen*“. Dieser Kaufvertrag werde nur dann abgeschlossen,

wenn die Option gezogen werde. Die Unterschrift im Kaufvertrag hätte neuerlich erfolgen müssen, da die Unterschriften auch notariell beglaubigt sein müssten.

Die zwölf Käufer seien von AG mit Schreiben vom 29.12.2010 bekanntgegeben worden Beweis: Beilage B

Ein Vertreter des FA führt aus, dass die Namen der Käufer genau am Ablaufdatum des Optionsrechtes (15.12.2010) genannt worden seien. Daher stelle sich die Rückzahlung des Optionsentgeltes als Ausübung der Option dar. Der PV entgegnet, die Käufer seien am 29.12.2010 genannt worden.

Eine Vertreterin des FA ergänzt, dass das Optionsentgelt zugunsten der Verkäuferin ver falle, wenn das Optionsrecht zum Erwerb der Liegenschaft nicht längstens bis 15.12.2010 ausgeübt werde (Punkt 8 des Optionsvertrages).

Der PV führt aus, die Namen seien von Frau K, Projektleitung AG, am 28.12.2010 angekündigt und am 29.12.2010 bekanntgegeben worden.

Ein Vertreter des FA verweist auf das Schreiben der AG vom 29.12.2010, wonach Dokumente im Original zur weiteren Bearbeitung nachgereicht werden. Demnach müssten die Namen schon vorher bekannt gewesen sein. Verweist auf Beilage B (Daten der Mails vor dem 29.12.2010).

Der PV führt aus, dass ihm möglicherweise schon vorher Namen bekanntgegeben worden wären. Dies sei ihm nicht mehr in Erinnerung. Es habe auf die Beurteilung des gg. Sachverhaltes rechtlich keinen Einfluss, weil es nur auf die Annahme der Option ankomme.

Am 24.8.2017 erging an die Bf zu Händen des PV ein Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung. Mit Schreiben vom 28.09.2017 hat dieser folgende Stellungnahme abgegeben:

["Die Stellungnahme bezieht sich in drei wesentlichen Punkten auf den Vorhalt und ist die BF der begründeten Auffassung, dass das Bundesfinanzgericht in diesen drei Punkten die Sach- und Rechtslage unrichtig beurteilt:

1.) Das BFG geht offenbar davon aus, dass der an den Optionsvertrag „im folgenden kurz Option genannt“ angeschlossene Kaufvertrag rechtsgültig abgeschlossen wurde und daher als Verpflichtungsgeschäft grunderwerbsteuerliche Wirkungen auslöst. Dies ist aus nachfolgenden Gründen nicht richtig:

Wie sich aus der Option vom 16.06.2010 ergibt, räumt die BF „B“ das Recht ein, die im Vertrag genannte Liegenschaft zu erwerben oder einen inländischen Dritten zu den gleichen Bedingungen namhaft zu machen. In Punkt 5 ist genau geregelt, wie diesbezüglich vorzugehen ist. B hätte eine Ankaufserklärung mit dem Wortlaut „B erklärt, die Option betreffend die Liegenschaft Adresse auszuüben und den angeschlossenen Kaufvertrag zu unterfertigen.“

Rechtlich folgt daher, dass die Annahme der Option Bedingung für den erst in der Folge abzuschließenden Kaufvertrag ist. Der Kaufvertrag, der dieser Option angeschlossen ist, ist also aufschiebend bedingt durch die Annahme der Option. Aus diesem Grund ist der Kaufvertrag auch nicht datiert und enthält auch keine Unterschriften sondern nur Paraphen.

Obwohl rechtlich völlig klar, ist das BFG offenbar anderer Rechtsansicht und hat sich die BF in ihrer Not an jenen Mann gewandt, auf den sich das BFG laufend beruft, nämlich F und Verfasser des Kommentars zum Grunderwerbsteuergesetz 1987.

Dieser führt in seiner Stellungnahme vom 22.09.2017 wie folgt aus:

„Unter einer Option wird nach herrschender Auffassung ein Vertrag verstanden, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltliche voraus bestimmtes Schuldrecht in Geltung zu setzen (vgl zB Koziol- Welser/Kletecka, Bürgerliches Recht I 457 mwH). Laut der Niederschrift vom 21.8.2017 über die vorgenommene Erörterung wurde der in Rede stehende Optionsvertrag zwischen Frau XY und B - später p - abgeschlossen, die Option aber von der Berechtigten B nicht ausgeübt. Damit ist aber klargestellt, dass von dem der „B “ eingeräumten Gestaltungsrecht kein Gebrauch gemacht worden ist und es damit zu keinem Erwerbsvorgang iS des § 1 GrEStG gekommen ist.“

F fügt dann noch hinzu: „Der gesamte Vorgang macht nur dann Sinn, wenn der in den Akten enthaltene „Kaufvertrag“ zwischen XY und B in Wahrheit gar nicht abgeschlossen wurde.“

Beweis: E-Mail vom 22.9.2017

2.) Wie bereits mehrfach ausgeführt kann die Option nur spiegelbildlich angenommen werden. Entweder von B oder von einem inländischen Dritten, welcher die Option ebenfalls zu den gleichen Bedingungen annehmen muss. Dies ist aktenklmdig nicht geschehen. Die Annahme kann nur durch zwei vertretungsbefugte Personen von B, das waren zum Zeitpunkt der Unterfertigung am 16.06.2010 q zusammen mit o, erfolgen.

Mit E-Mail vom 18.10.2010 wurde lediglich mitgeteilt, dass das Optionsrecht von „einer Gruppe natürlicher Personen ausgeübt werden wird“ wobei die genaue Anzahl zum damaligen Zeitpunkt noch gar nicht festgestanden hat.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass dieses Schriftstück die Nennung eines Dritten bedeutet - was tatsächlich nicht der Fall ist, so wurde in der Folge von keinem inländischen Dritten diese Option spiegelgleich angenommen. In der Folge wurden nämlich von einer dritten Person, welche überhaupt nicht Gegenstand der bisherigen Vereinbarungen war, nämlich der AG, insgesamt 12 Käufer namhaft gemacht, sodass sich drei wesentliche Diskrepanzen zwischen der Option und den dann abgeschlossenen Kaufverträgen ergeben, nämlich

1.) erfolgte nicht der Kauf der gesamten Liegenschaft sondern lediglich diverser Anteile

2.) es trat nicht ein inländischer Käufer auf, sondern zwölf verschiedene Käufer

3.) es gibt auch eine Diskrepanz bei den Kaufpreisen.

3.) Aktenwidrigkeit:

Der Vorhalt verwechselt offenbar die Beschwerdeführerin - Frau XY - mit den Käufern der Liegenschaft.

Wenn es beispielsweise auf Seite 17 unten heißt: „Die Beschwerdeführerin gab mit Schreiben vom 31.01.2005 eine schriftliche Erklärung ab, in welcher sie „fristgerecht die verbindliche Ausübung der eingeräumten Kaufoption“ vornehme“ hieße das im Ergebnis, dass Frau XY ihre eigene Option angenommen hätte.

Auf Seite 17 oben heißt es: „Die Beschwerdeführerin hatte Anspruch auf Ausstellung einer einverleibbaren Urkunde erlangt, welche sie im Klageweg hätte durchsetzen können“ Offenbar vermeint der Vorhalt, dass die Käufer der Liegenschaft einen Anspruch auf Ausstellung einer einverleibbaren Urkunde erlangt hätten, was aber tatsächlich nicht der Fall ist. Keinesfalls hätten die 12 Käufer, die letztlich nur ein Miteigentum erworben haben, ohne die dann abgeschlossenen Kaufverträge aufgrund der Option ihre Miteigentumsanteile zu dann geänderten Kaufpreisen erwerben können.

Im übrigen kann ein Schreiben vom 31.01.2005 keinesfalls geeignet sein, irgendwelche Folgen in diesem Verfahren auszulösen, da ja die Option aktenkundig erst vom 16.06.2010 stammt.

Die BF wiederholt daher ihren

ANTRAG,

den angefochtenen Bescheid ersatzlos zu beheben.“]

2. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes A, das Erörterungsgespräch vom 21. August 2017 sowie die anlässlich dessen vorgelegten Unterlagen. Weiters Grundbuchs- und Firmenbuchabfragen und die Vorlage diverser Kaufverträge der Investoren durch das Finanzamt A, die Vorhaltsbeantwortung vom 28.09.2017.

3. Rechtslage und Erwägungen

Vorweg sei zur Aktenwidrigkeit, Punkt 3.) der Vorhaltsbeantwortung vom 28.09.2017 Stellung genommen:

Das h.o. Gericht hat in seinem Vorhalt keineswegs die Beschwerdeführerin mit den Käufern der Liegenschaft verwechselt, vielmehr handelt es sich bei den beanstandeten Textstellen - wie am kursiven Text erkennbar - um Zitate von VwGH-Judikatur und dem, dem verglichenen Erkenntnis zu Grunde liegenden Sachverhalt.

Sowohl die Textpassage "*auf Seite 17 unten*" als auch "*auf Seite 17 oben*" ist dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Dezember 2012, ZI. 2010/16/0072, entnommen. Einmal im Kurzzitat aus Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz

1987, 15.Ifrg., § 1, Rz 158ff, 6. Anbot, Option und andere Gestaltungsrechte und im zweiten Fall dem darunter zitierten Langtext, *"Der Erkenntnistext zu diesem Parellelfall hiezu:..."*

Es handelt sich also um verglichene Judikaturzitate und nicht um Zitate des streitgegenständlichen Sachverhaltes!

Aktenkundig ist, dass Frau XY und B, am 16.06 2010 einen Optionsvertrag über die streitgegenständliche Liegenschaft abgeschlossen haben. Für "B" haben zwei Personen gezeichnet, was der gemeinsamen Vertretungsbefugnis im Außenverhältnis entspricht.

Diesem Optionsvertrag gingen - wie bereits ausgeführt - mehrere Kaufangebote seitens der AG voraus.

Mit der genannten E-Mail von Hr. RA (PV) an Hr. q (zeitw. Prokurist der AG als auch Geschäftsführer der B bzw. in der Folge *Liquidator der O*) vom 9.6.2010 hat dieser bekanntgegeben, dass es keinerlei Einwendung dagegen gäbe, dass die B die Liegenschaft erwerbe.

Um die Angelegenheit rasch zu finalisieren, schlug der PV als Termin für die Unterfertigung den 17.6.2010 in seiner Kanzlei vor. Mit E-Mail vom 11.6.2010 teilt der PV an -x-', Cc: 'x-x', betreffend Kaufvertrag Adresse mit, dass laut Optionsvertrag Punkt 5. das Optionsentgelt in der Höhe von € 100.000,00 **vor** Unterzeichnung des Optionsvertrages auf das Konto der Verkäuferin bei...überwiesen werden müsse und werde im Hinblick auf den Termin am 16.6.2010,...bei welchem der Optionsvertrag unterfertigt werde, höflich um Überweisung ersucht. Insofern relativiert sich die Aussage des PV im Erörterungsgespräch, die "B habe den Kaufvertrag und den Optionsvertrag errichtet und Frau XY unterschreiben lassen", zumal deren Rechtsvertreter jedenfalls in den Vertragsabschluss eingebunden war.

Am gleichen Tag wurde zwischen der Bf und "B" ein Kaufvertrag abgeschlossen. Der Kaufvertrages lautet auszugsweise:

[...III) "Die Vertragsteile haben am 16.06.2010 einen Optionsvertrag (im Folgenden kurz "Optionsvertrag") abgeschlossen, wonach die Käuferin berechtigt ist, die kaufgegenständliche Liegenschaft zu den Bedingungen dieses Kaufvertrages zu erwerben. Die Käuferin hat diese Option ausgeübt, weshalb nunmehr der Abschluss dieses Kaufvertrages erfolgt.

Frau XY....verkauft und übergibt an B,...und diese kauft und übernimmt von der Verkäuferin das in Punkt I) näher bezeichnete Kaufobjekt um den einvernehmlich vereinbarten Gesamtkaufpreis von € 615.000,00...zuzüglich 5% Zinsen p.A. aus € 615.000,00 ...vom Tag der Unterfertigung des Optionsvertrages bis zum tatsächlichen Ausübungszeitpunkt...

Das aufgrund des Optionsvertrages zu leistende Optionsentgelt in der Höhe von € 100.000,00...ist nicht auf den Kaufpreis anzurechnen, sodass € 615.000,00 (zuzüglich Zinsen) zu bezahlen sind.

IV) 1) Die Käuferin verpflichtet sich, den Barkaufpreis von € 615.000,00 ...so rechtzeitig auf das Treuhandkonto des Treuhänders RA, Rechtsanwalt, ...lautend auf "Kaufvertrag XY- B" zu überweisen, dass die Gutschriftanzeige spätestens am Tag der Unterfertigung dieses Kaufvertrages vorliegt. Der Erlag des Kaufpreises auf das Konto des Treuhänders erfolgt für die Käuferin mit schuldbefreiender Wirkung....]

Laut Punkt IV) 3) verpflichtet sich die Käuferin zur Tragung von Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr, sowie Überweisung auf das allgemeine Treuhandkonto.

Laut Punkt VI) bestellen die Vertragsteile einseitig unwiderruflich Herrn RA zum Treuhänder und erteilen diese den einseitig unwiderruflichen Auftrag, nach Einverleibung des Eigentumsrechtes der Käuferin, den Kaufpreis samt abgereiften Zinsen an die Verkäuferin zu überweisen. Die Vertragsparteien beauftragen und bevollmächtigen den Treuhänder unwiderruflich, eine Anzeige über Finanzonline vorzunehmen. Laut Punkt VII) verzichten diese ausdrücklich, diesen einseitig unwiderruflichen Auftrag an den Treuhänder aufzukündigen.

Mit E-Mail vom 18.Oktober 2010 teilt [--] (Anm.: ---) Herrn RA folgendes mit:

"Sehr geehrter Herr RA,

ich möchte ihnen mitteilen, dass das Optionsrecht zum Erwerb der Liegenschaft Adresse nicht von der Optionsnehmerin, der B, sondern von einer Gruppe natürlicher Personen ausgeübt werden wird. Die genau Anzahl der Personen sowie deren Daten werden wir Ihnen noch bekannt geben.

Unser Wunsch wäre, dass jeder der ca. 10 Personen einen eigenen Kaufvertrag über die jeweils übernommenen Anteile mit der Verkäuferin abschließt. Die Rechtsgültigkeit jedes einzelnen Vertrags steht unter der aufschiebenden Bedingung, dass bis Jahresende tatsächlich die 100% der Liegenschaftsanteile verkauft werden.

Ein weiterer Wunsch wäre, dass der Kaufpreis nicht bereits bei Kaufvertragsunterfertigung am Treuhandkonto erlegt werden muss, sondern erste bis Ende des Jahres zu fließen hat.

Die Hintergründe dieses Änderungswunsches sind rein praktischer und administrativer Natur.

Ich ersuche Sie um Durchsicht des beiliegendes Entwurfs und anschließend um Rücksprache. Ich würde mit Ihnen auch gerne die genauen Abwicklungsschritte zur Rückzahlung der bereits an die Verkäuferin ausbezahlten EUR 100.000 an die B besprechen."

Am 29. Dezember 2010 reicht "AG" unter dem Betreff "Großes Bauherrnmodell - Adresse, Original Unterlagen" an Herrn RA für sämtliche zwölf Käufer

Originalunterlagen - Reisepasskopien und Staatsbürgerschaftsnachweise, sowie Original-Vertretungsvollmachten - nach.

Die drei vorgelegten Kaufverträge mit 12, 8 und 1 wurden alle am 21. Dezember 2010 unterfertigt.

Eine händische Aufstellung aller Käufer hat Fr. XY anlässlich der Vorsprache im Finanzamt bereits am 28.6.2010 vorgelegt.

Am 24. Jänner 2011 erging sodann ein E-Mail von q [----] an RA:

"Sehr geehrter Herr RA,

*ich ersuche Sie um Überweisung der EUR 100.000 an die "B" auf das Konto bei der Bank
vielen Dank*

q"

In Entsprechung dessen hat Herr RA mit Schreiben vom 2. Februar 2011 das s angewiesen, die Überweisung vom Konto der Frau XY auf das Konto ltd. "B" vorzunehmen.

Daraus ergibt sich folgendes Bild:

B hat mit Frau XY am 16.6.2010 sowohl den Optionsvertrag als auch den, einen integrierenden Bestandteil bildenden Kaufvertrag unterfertigt. Aus Punkt III. des Kaufvertrages geht eindeutig hervor, dass die Käuferin die Option ausgeübt hat. Damit hatte die Optionsnehmerin die gesamte Liegenschaft sozusagen "an der Hand" und verwertbar.

Wie aus dem E-Mail-Verkehr mit Herrn q, welcher sowohl für "B" als auch für "AG" tätig und mit der Sache offensichtlich von Anfang an vertraut war, hervorgeht, sollte das Optionsrecht nicht von "B" selbst, sondern von einer Anzahl natürlicher Personen ausgeübt werden.

Laut Punkt 9. des Optionsvertrages war die Optionsnehmerin befugt, das Ausübungsrecht einem Dritten unter Überbindung sämtlicher Rechte und Pflichten aus dem Optionsvertrag entgeltlich oder unentgeltlich zu übertragen bzw. eine juristische oder natürliche Person namhaft zu machen, die die Liegenschaft erwirbt und hat dies auch getan.

Laut Punkt 8. der Optionsvereinbarung verfällt das Optionsentgelt in Höhe von € 100.000,00 wenn das Optionsrecht zum Erwerb der Liegenschaft nicht längstens bis 15.12.2010 ausgeübt wird. Wie aus der Niederschrift zur Besprechung im Finanzamt im Beisein des Herrn RA hervorgeht, waren die Käufer am 28.6.2010 bereits bekannt. Die Verträge wurden am 21.12.2010 unterfertigt, was durchaus den Schluss zulässt, dass die Option bis 15.12.2010 ausgeübt worden ist. Dies wird durch die Tatsache untermauert, dass Herr RA im Auftrag von Fr. XY das Optionsentgelt an die "B" rücküberwiesen hat (vgl. Optionsvertrag Pkt. 10., Schreiben an s vom 2. Feb. 2011). Davon, dass dies freiwillig und ohne jede Verpflichtung geschah, sozusagen "im Rahmen der Privatautonomie" (s. Niederschrift), kann nicht ausgegangen werden.

Durch die gewählte Konstruktion hatte die Optionsnehmerin die gesamte Liegenschaft an der Hand und wurde die Verwertbarkeit vorweg sichergestellt. Die Option wurde dann durch die künftigen Käufer verwirklicht.

Dass eine Verwertbarkeit der Liegenschaft im Ganzen sichergestellt werden sollte geht auch bereits aus der o.a. E-Mail vom 18.10.2010 hervor, wonach die Rechtsgültigkeit jedes einzelnen Vertrages unter der aufschiebenden Bedingung des Verkaufes von 100% der Liegenschaftsanteile bis Ende des Jahres stehen sollte.

Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, 15.lfrg., schreibt dazu in § 1, Rz 158ff, 6. Anbot, Option und andere Gestaltungsrechte:

"Die Option ist vom Vorvertrag dadurch zu unterscheiden, dass bei der Option einem Vertragspartner das Recht eingeräumt wird, innerhalb einer bestimmten Frist durch die Abgabe einer einseitigen Erklärung den anderen Vertragspartner zu binden.

Die Option ist ein Vertrag, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen (vgl OGH vom 29. August 1994, 1 Ob 585/94, SZ 67/137, und vom 12. Sept. 2001, 4 Ob 159/Olp, JB1 2002, 243; VwGH vom 9. Jänner 1994, 93/16/0159).

Die Option gewährt also ein Gestaltungsrecht (OGH vom 16. Sept. 1976, 7 Ob 648, 649/76, JB1 1978, 254, und vom 12. September 2001, 4 Ob 159/01 p). Unter einer Option ist somit ein vertraglich eingeräumtes Gestaltungsrecht zu verstehen, das einer Partei, dem Optionsberechtigten, das Recht einräumt, durch einseitige Erklärung ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen (vgl VwGH vom 24. Juni 2010, 2010/16/0053, und vom 13. Dezember 2012, 2010/16/0072).

Erst durch die Annahme der zunächst einseitig verbindlichen Optionserklärung wird der Kaufvertrag wirksam (OGH vom 16. September 1976, 7 Ob 648, 649/76, JB1 1978, 254).

Der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG wird mit der Ausübung der Option auf die Erwerbung eines Grundstücks erfüllt (vgl VwGH vom 13. Dezember 2012, 2010/16/0072, und vom 26. Juni 2014, 2012/16/0138).

Die Einräumung einer Option auf die Erwerbung eines Grundstücks ist grundsätzlich noch kein Tatbestand, der die Grunderwerbsteuerpflicht auslöst (VwGH 13. Dezember 2012, 2010/16/0072, und vom 26. Juni 2014, 2012/16/0138).

Der Optant kann also durch eine einseitige Gestaltungserklärung den anderen Teil verbinden, eine im Optionsvertrag bereits vorgesehene Leistung zu erbringen. Bis zu diesem Zeitpunkt, nämlich bis zur Abgabe der Gestaltungserklärung besteht für denjenigen, der die Option eingeräumt hat, eine Leistungsverpflichtung noch nicht (VwGH vom 15. Jänner 1958, Slg 1758/F, vom 19. September 1968, Slg 3783/F, vom 22. November 1984, 83/16/0162, und vom 21. Februar 1985, 84/16/0019).

Die Stellung des Optionsberechtigten entspricht hinsichtlich des Hauptvertrages der eines Offertempfängers; auch der letztere hat nämlich ein rechtsbegründendes Gestaltungsrecht, weil es von seinem einseitigen Willensentschluss abhängt, ob der Vertrag zustande kommt oder nicht (vgl OGH vom 14. Dezember 1979, 1 Ob 772/79, vom 25. März 2003, 1 Ob 67/03i, vom 3. Oktober 2013, 5 Ob 119/13f; VwGH vom 26. Juni 2014, 2012/16/0138).

Wird für die Einräumung der Option ein besonderes Entgelt (für die durch deren Einräumung beim Verpflichteten eintretende Behinderung) vereinbart, so gehört dieses nicht zur Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG.

Gab die Beschwerdeführerin eine schriftliche Erklärung ab, in welcher sie „fristgerecht die verbindliche Ausübung der eingeräumten Kaufoption“ vornehme, und führte sie in dem Schreiben aus, die rechtstechnische Abwicklung werde voraussichtlich über eine von ihr benannte Projektgesellschaft erfolgen, so erfolgte unter der ausdrücklichen Bezeichnung „Optionsausübung“ nach dem klaren Wortlaut des Schreibens eine (fristgerechte) Ausübung der Option unter Festhalten an dem vorbehaltenen Recht, eine dritte Person als Käufer zu benennen. Ein vereinbarter Unterfertigungstermin ließ keine Zweifel an einer tatsächlichen Ausübung der Kaufoption offen. Mit dieser Ausübung der Kaufoption hatte die Beschwerdeführerin zunächst alleine den Übereignungsanspruch erlangt. Die Beschwerdeführerin hatte Anspruch auf Ausstellung einer einverleibbaren Urkunde erlangt, welche sie im Klageweg hätte durchsetzen können. Entscheidend war, dass die Beschwerdeführerin einen mit der Ausübung der Option bereits entstandenen Übereignungsanspruch an den Dritten, an die später gegründete Projektgesellschaft, übertragen und nicht Rechte aus einem noch nicht angenommenen Kaufangebot abgetreten hat (VwGH 13. Dezember 2012, 2010/16/0072)."

Der Erkenntnistext des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Dezember 2012, Zl. 2010/16/0072 **zu diesem Parallelfall** lautet:

"...Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG) unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Nach ständiger hg. Rechtsprechung ist der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG bereits dann erfüllt, wenn der Erwerber auf Basis eines Verpflichtungsgeschäftes (Titelgeschäftes) einen durchsetzbaren Übereignungsanspruch erhält; auf die grundbücherliche Durchführung des Eigentumserwerbes kommt es hingegen nicht an (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. September 2009, 2007/16/0172, sowie die zahlreiche bei Fellner, Gebühren- und Verkehrssteuern II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, unter Rz 108 bis 110 zu § 1 GrEStG referierte hg. Rechtsprechung).

Im Beschwerdefall wurde von der Beschwerdeführerin und der Liegenschaftseigentümerin ein Optionsvertrag geschlossen, mit dem Recht u.a. auf Benennung eines Dritten als Käufer durch die Beschwerdeführerin.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass unter einer Option ein vertraglich eingeräumtes Gestaltungsrecht zu verstehen ist, das einer Partei, dem Optionsberechtigten, das Recht einräumt, durch einseitige Erklärung ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2010, 2010/16/0053, mwN).

Dabei ist die Einräumung einer Option auf die Erwerbung eines Grundstückes grundsätzlich noch kein Tatbestand, der die Grunderwerbsteuerpflicht auslöst. Der

Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG wird mit der Ausübung der Option auf die Erwerbung eines Grundstücks erfüllt (vgl. Fellner, aaO, Rz 112 und 161 zu § 1 GrEStG).

Die Beschwerdeführerin gab mit Schreiben vom 31. Jänner 2005 eine schriftliche Erklärung ab, in welcher sie "fristgerecht die verbindliche Ausübung der eingeräumten Kaufoption" vornehme. Sie führt in dem Schreiben aus, die rechtstechnische Abwicklung werde voraussichtlich über eine von ihr benannte Projektgesellschaft erfolgen.

In der Beschwerde wird dazu vorgetragen, damit sei ausgesprochen, dass nicht die Beschwerdeführerin, sondern ein Dritter die Liegenschaft erwerben werde und der Wille der Beschwerdeführerin nicht auf den Erwerb der Liegenschaft gerichtet gewesen sei. Dadurch sei einerseits der Liegenschaftsverkäuferin kein Recht auf Abschluss eines Kaufvertrages mit der Beschwerdeführerin erwachsen und anderseits der Beschwerdeführerin kein Übereignungsanspruch. Diese "Optionsausübung" sei deshalb vielmehr als "Verwendungszusage" gemäß § 880a ABGB anzusehen.

Die Beschwerdeführerin erkennt allerdings, dass im Beschwerdefall unter der ausdrücklichen Bezeichnung "Optionsausübung" nach dem klaren Wortlaut des Schreibens vom 31. Jänner 2005 eine (fristgerechte) Ausübung der Option unter Festhalten an dem von ihr vorbehaltenen Recht erfolgte, eine dritte Person als Käufer zu benennen. Ein vereinbarter Unterfertigungstermin für den Kaufvertrag lässt ebenfalls keine Zweifel an einer tatsächlichen Ausübung der Kaufoption offen.

Nach dem Inhalt des Schreibens vom 31. Jänner 2005 stand keinesfalls fest, wer allenfalls anstatt der Beschwerdeführerin als Käufer auftreten werde. Die Beschwerdeführerin hat lediglich ausgeführt, die rechtstechnische Abwicklung erfolge voraussichtlich über eine von ihr zu gründende Projektgesellschaft.

Ob bereits eine Vereinbarung betreffend den Verkauf eines bestimmten Grundstücks zu einem bestimmten Preis zur grundbücherlichen Eintragung des Eigentumsrechtes ausreicht, ist für die Grunderwerbsteuerpflicht ohne Belang; entscheidend ist allein, ob der Käufer diesen Anspruch im Rechtswege durchsetzen kann. Eine derartige Vereinbarung, die ein Einverständnis über Größe, Lage und Preis des Grundstückes enthält, begründet jedenfalls einen Übereignungsanspruch (vgl. die bei Fellner, aaO, Rz 110 zu § 1 referierte hg. Rsp).

Mit dem Schreiben vom 31. Jänner 2005 war eine Willensübereinstimmung über die gesetzlichen Haupterfordernisse eines Kaufvertrages gegeben. Mit dieser Ausübung der Kaufoption hat die Beschwerdeführerin zunächst alleine den Übereignungsanspruch erlangt. Die Beschwerdeführerin hatte Anspruch auf Ausstellung einer einverleibbaren Urkunde erlangt, welchen sie im Klagewege hätte durchsetzen können. Die Entscheidung, ob es zu einer vorbehaltenen Empfängerbenennung komme, wurde aufgeschoben, weswegen mit dem Schreiben vom 31. Jänner 2005 letztendlich lediglich die Übertragung eines Übereignungsanspruches zwischen der Beschwerdeführerin und der tatsächlichen Käuferin entstand.

Unzweifelhaft ist, dass der Abschluss des Kaufvertrages über die Liegenschaft dann nicht zwischen der Beschwerdeführerin und der Liegenschaftseigentümerin, sondern zwischen Letzterer und einer von der Beschwerdeführerin namhaft gemachten Projektgesellschaft erfolgte. Das Recht auf Namhaftmachung eines Dritten war bereits im Optionsvertrag ausbedungen worden. Entscheidend ist, dass die Beschwerdeführerin einen mit der Ausübung der Option bereits entstandenen Übereignungsanspruch an den Dritten, an die später gegründete Projektgesellschaft, übertragen und nicht Rechte aus einem noch nicht angenommenen Kaufangebot abgetreten hat.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen..."

Auch in vorliegendem Fall hat die Optionsnehmerin in Punkt III. des Kaufvertrages ausgeführt, dass sie *"diese Option ausgeübt"* habe. Der Kaufvertrag ist auf jeder Seite und am Ende von allen Vertragsparteien unterfertigt worden. Ob die Unterschriften beglaubigt sind ist insofern unmaßgeblich, als die Optionsnehmerin jedenfalls den Anspruch auf Ausstellung einer einverleibbaren Urkunde erlangt hat. Die Benennung eines Dritten ist in Punkt 9. der Optionsvereinbarung eindeutig geregelt. Die Kaufverträge kamen letztendlich zwischen der Liegenschaftseigentümerin und dem Dritten/den Käufern zustande.

Die vorgelegte Stellungnahme wird nicht in Zweifel gezogen, jedoch kann der Sachverhalt auch nur an Hand der vorgelegten Unterlagen beurteilt werden.

Der PV greift in seiner Stellungnahme vom 28. September 2017 zum Vorhalt des BFG vom 24. August 2017, Textpassagen aus der Stellungnahme des Herrn F vom 22. September 2017 heraus. Letztere lautet vollständig:

"Trotz genauer Durchsicht der von Ihnen übermittelten Dokumente ist mir der Sachverhalt nicht völlig klar.

Unter einer Option wird nach herrschender Auffassung ein Vertrag verstanden, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltliche voraus bestimmtes Schuldrecht in Geltung zu setzen (vgl zB Koziol-Welser/Kletecka, Bürgerliches Recht I 457 mwH). Laut der Niederschrift vom 21.8.2017 über die vorgenommene Erörterung wurde der in Rede stehende Optionsvertrag zwischen Frau XY und B - später p - abgeschlossen, die Option aber von der Berechtigten B nicht ausgeübt. Damit ist aber klargestellt, dass von dem der „B“ eingeräumten Gestaltungsrecht kein Gebrauch gemacht worden ist und es damit zu keinem Erwerbsvorgang iS des § 1 GrEStG gekommen ist.

Der gesamte Vorgang macht nur dann Sinn, wenn der in den Akten enthaltene „Kaufvertrag“ zwischen XY und B in Wahrheit gar nicht abgeschlossen wurde. Welches Verhältnis zu der Firma AG bestand, erschließt sich mir leider nicht. Für die Beurteilung wäre interessant, mit wem die letztendlichen Käufer die Kaufverträge abgeschlossen haben. Vermutlich war AG nur als Vermittler aufgetreten. Ansonsten hätte ja von den Bestimmungen des § 17 Gebrauch gemacht werden können."

Daraus ergibt sich, dass wesentliche Unterlagen zur abschließenden Beurteilung gefehlt haben.

Dass, laut der Niederschrift vom 21.8.2017 über die vorgenommene Erörterung, der in Rede stehende Optionsvertrag zwischen Frau XY und B - später p - abgeschlossen, die Option aber von der Berechtigten B nicht ausgeübt worden ist, war die Behauptung des Parteienvertreters im Verfahren (siehe den Zusatz "RA" = Rechtsanwalt in der Niederschrift) und keine außer Streit gestellte Tatsache.

Aus der Niederschrift geht auch hervor, dass die letztendlichen Käufer die Kaufverträge mit Fr. XY abgeschlossen haben.

Dass allenfalls von den Bestimmungen des § 17 GrEStG Gebrauch gemacht hätte werden *können* heißt nicht, dass dies auch geschehen wäre.

Aus der vorgelegte Stellungnahme ist somit nichts für die Bf zu gewinnen.

In Bezug auf die Bescheidbezeichnung wird auf die Beschwerdeentscheidung vom 23.1.2017 verwiesen.

Hinsichtlich des Beweisantrages zur Einvernahme der Käufer im Hinblick darauf, dass sie von der Option nichts gewusst hätten ist zu sagen, dass kein Grund besteht dies in Zweifel zu ziehen.

Mündliche Verhandlungen haben nach § 274 Abs 1 stattzufinden, wenn es in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird bzw wenn es der Berichterstatter (bzw der Einzelrichter) für erforderlich hält.

Wird die *mündliche Verhandlung* trotz eines rechtzeitigen Antrages unterlassen, so verletzt dies Verfahrensvorschriften. Auch in diesem Fall führt die Verletzung von Verfahrensvorschriften jedoch nur dann zur Aufhebung durch den VwGH, wenn die Verletzung als „wesentlich“ zu beurteilen ist (zB VwGH 28.11.2001, 97/13/0138; 27.1.2009, 2008/13/0199; 29.7.2010, 2006/15/0215; 20.12.2012, 2009/15/0033 in Ritz⁵, zu § 274).

In gegenständlichem Fall wurde der Bf wiederholt die Möglichkeit des Parteiengehörs unter Vorlage von Beweisen und Stellung von Beweisanträgen eingeräumt (FAGVG, Niederschrift vom 28.6.2010; Erörterungstermin Niederschrift vom 22.8.2010, Vorhalt vom 24.8.2010).

Die Abhaltung einer mündlichen Einzelverhandlung zeitnah zum letzten Erörterungstermin und nach der hie zu vorgelegten Stellungnahme hätte keine Änderung der rechtlichen Beurteilung herbeiführen können.

Die Beschwerde war nach dem oben Gesagten als unbegründet abzuweisen.

4. Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

nicht einheitlich beantwortet wird (vgl. zB. *VwGH 13. Dezember 2012, 2010/16/0072*, vom *24. September 2009, 2007/16/0172*).

Wien, am 13. Oktober 2017