



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat (Graz) 7

GZ. RV/0413-G/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P, vertreten durch Held Berdnik Astner & Partner RA GesmbH, 8016 Graz, Schloßgasse 1, vom 7. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. März 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 7. Oktober 2003 schlossen Frau R. und Herr P., der Berufungswerber, im Folgenden kurz Bw. genannt, einen Schenkungsvertrag auf den Todesfall und eine Optionsvereinbarung ab.

Im ersten Vertrag schenkte und übergab Frau R. die ihr gehörige Baurechtseinlage EZ XY auf den Todesfall an den Bw. und räumte ihm ein Belastungs- und Veräußerungsverbot und ein Vorkaufsrecht ein.

In der Optionsvereinbarung räumte sie dem Bw. „auf immerwährende Zeiten und über jederzeitigen Wunsch die Option ein“ einen Kaufvertrag über den ideellen Hälfteanteil des Gutsbestandes der obgenannten Baurechtseinlage abzuschließen. Als Kaufpreis wurde im Punkt 3 ein Betrag von 1,00 € vereinbart und festgestellt, dass die Verkäuferin mit Vertragsunterfertigung bestätigt, den Kaufpreis erhalten zu haben.

Am 18. Februar 2005 schlossen die beiden Vertragsparteien einen Nachtrag zum Notariatsakt vom 7. Oktober 2003. Darin kamen sie überein, einerseits den Schenkungsvertrag auf den Todesfall in einen Kaufvertrag auf den Todesfall abzuändern und andererseits die Optionsvereinbarung zu modifizieren.

Im Kaufvertrag auf den Todesfall wurde der Kaufpreis für die gesamte Baurechtseinlage mit 306.000,00 € bestimmt, wovon ein Betrag von 222.000,00 € auf das Baurecht und das Gebäude und 84.000,00 € auf das Inventar entfallen sollte.

Die Optionsvereinbarung aus dem Jahre 2003 wurde nun ausschließlich im Punkt 3 dahingehend geändert, als nun ein Kaufpreis für die Hälfte der Baurechtseinlage von 306.000,00 € festgesetzt wurde. Die übrigen Bestimmungen der Vereinbarung blieben unverändert bestehen.

Das Finanzamt schrieb für den im Nachtrag beurkundeten Rechtsvorgang mit Bescheid vom 7. März 2006 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 222.000,00 € Grunderwerbsteuer in Höhe von 7.770,00 € vor.

Gegen diese Vorschreibung wurde rechtzeitig Berufung erhoben und das Vorliegen einer Steuerpflicht grundsätzlich bestritten. Die Vertragsbestimmungen wurden näher erläutert und unter anderem ausgeführt, dass in der Optionsvereinbarung kein Recht enthalten sei, durch einseitige Erklärung den Kaufvertrag abzuschließen, sondern sei bei Ausnutzung der Option der Abschluss eines gesonderten Kaufvertrages vorgesehen gewesen. Die Formulierung, dass die Verkäuferin bestätigt, den Kaufpreis erhalten zu haben, sei dahingehend zu verstehen, dass sich die Verkäuferin absichern wollte, dass sie im Falle des Abschlusses des Kaufvertrages und der hinkünftigen Errichtung einer Urkunde den Kaufpreis vor der eigentlichen Vertragsunterfertigung bekommen sollte.

Die Verkäuferin habe den Kaufpreis niemals erhalten, eine Optionserklärung sei nicht abgegeben worden, der Abschluss eines Kaufvertrages sei nicht verlangt worden und sei die Optionsvereinbarung noch kein entsprechendes materiellrechtliches Verpflichtungsgeschäft, das eine Steuerpflicht begründe. Im Übrigen sei beabsichtigt, alle Verträge aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2008 wies das Finanzamt das Begehren ab und bezog sich darauf, dass die Steuerschuld bereits mit Vertragsabschluss entstanden sei und Bedingungen im Grunderwerbsteuerrecht nur dann von Bedeutung seien, wenn sie sich auf das Verpflichtungsgeschäft beziehen.

Der Bw. stellte den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen und führte nochmals zusammenfassend aus, dass ein Kaufvertrag auf den Todesfall erst mit

Eintritt der aufschiebenden Bedingung des Todes wirksam werde und eine Optionseinräumung noch keine Steuerpflicht auslöse, weshalb kein grunderwerbsteuerlich relevanter Tatbestand vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Kaufvertrag auf den Todesfall oder die Optionsvereinbarung vom 18. Feber 2005 einen steuerpflichtigen Tatbestand verwirklicht, für den die Steuerschuld bereits entstanden ist.

Soweit sich der Rechtsvorgang auf ein inländisches Grundstück bezieht, unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) der Grunderwerbsteuer.

Die Steuerschuld entsteht nach § 8 Abs. 1 GrEStG, 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 die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung (§ 8 Abs. 2 GrEStG).

Die Option ist ein Vertrag, durch den eine Partei das Recht erhält, ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Sie gewährt ein Gestaltungsrecht. Dem Vertragspartner wird das Recht eingeräumt, innerhalb einer bestimmten Frist durch die Abgabe einer einseitigen Erklärung den anderen Vertragspartner zu binden. Erst durch die Annahme der zunächst einseitig verbindlichen Optionserklärung wird der Kaufvertrag wirksam. Bis zu diesem Zeitpunkt, nämlich bis zur Abgabe der Gestaltungserklärung, tritt noch keine Steuerpflicht ein. (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 1 Rz 160 f.; VwGH 22.11.1984, 83/16/0162; 21.2.1985, 84/16/0019).

Von der Option zu unterscheiden ist der Vorvertrag. Vorverträge sind gemäß § 936 ABGB verbindliche Vereinbarungen, in Zukunft einen Vertrag mit bestimmtem Inhalt abzuschließen. Zentrales Begriffsmerkmal des Vorvertrages ist der korrespondierende Wille der Parteien, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren, ein Hinausschieben der endgültigen Verpflichtung, da die Zeit noch nicht reif ist (Fellner, w.o., § 1 Rz 150). Ein Vorvertrag, der also nur eine Verabredung darstellt, künftig erst einen Vertrag schließen zu wollen, lässt keine Abgabepflicht nach dem Grunderwerbsteuergesetz entstehen (VwGH 12.4.1984, 83/16/0083; 20.9.1984, 83/16/0117).

Der Bw. meint in seiner Berufung, dass die Optionsvereinbarung wohl eher als Vorvertrag anzusehen sei, bekräftigt im Vorlageantrag aber das Vorliegen einer Option. Festzustellen ist, dass dem Bw. nach dem Wortlaut der Optionsvereinbarung das Anbot eingeräumt wurde, jederzeit den Abschluss eines bereits detailliert ausverhandelten Kaufvertrages hinsichtlich einer ideellen Hälfte des Baurechtes verlangen zu können.

Vor dem Hintergrund der zunächst abgeschlossenen Verträge (Schenkungsvertrag und Kaufvertrag auf den Todesfall), die die Übergabe der gesamten Liegenschaft prinzipiell erst mit dem Tode der Übergeberin eintreten lassen, wurde so mit der Optionsvereinbarung die Möglichkeit geschaffen, noch zu Lebzeiten die teilweise Übertragung des Baurechtes zu erreichen, sollte dies der Bw. wünschen.

Nach dem Wortlaut des Vertrages im Punkt II ist zu schließen, dass eigentlich eine Offerte (Koziol – Welser, Grundriss des Bürgerlichen Rechts, Band I, 11. Aufl., S. 109f) vorliegt, die vom Bw. bisher nicht angenommen worden ist und die auch nach der erfolgten Abänderung am 18. Februar 2005 weiterhin aufrecht besteht. Eine Steuerpflicht kann für diesen einseitigen Vorschlag, einen Vertrag bestimmten Inhaltes abzuschließen, nicht bestehen, weil – mangels Annahme - noch kein steuerpflichtiger Tatbestand im Sinne des § 1 GrEStG verwirklicht worden ist. Die Frage, ob die Vereinbarung eher als Option oder als Vorvertrag zu qualifizieren ist, kann dahingestellt bleiben, weil die steuerlichen Rechtsfolgen – wie oben ausgeführt - die gleichen bleiben.

Anders verhält es sich bei dem am 18. Februar 2005 abgeschlossenen Kaufvertrag auf den Todesfall. Hier wurde der Erwerbsvorgang durch Abschluss des Kaufvertrages verwirklicht und es geht nun um die Frage, ob die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig und damit die Steuerschuld nach § 8 Abs. 2 GrEStG hinausgeschoben ist oder ob die Steuerpflicht nach § 8 Abs. 1 GrEStG mit Abschluss des Vertrages eingetreten ist.

Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes erfolgt nach Punkt 4 des Vertrages mit dem Todestag der Verkäuferin. Ab diesen Tag erfolgt auch die Abrechnung der öffentlichen Abgaben und Betriebskosten zu Lasten des Bw.

Bezüglich der Entrichtung des Gesamtkaufpreises wird im Vertrag kein Leistungszeitpunkt vereinbart. Ist die Fälligkeit von den Vertragsparteien nicht bestimmt worden, so richtet sie sich nach Natur und Zweck der Leistung (Koziol - Welser, Bürgerliches Recht, 12. Auflage, S. 34).

Zweck des Vertrages ist es, den Übergang des Vermögens erst zum Zeitpunkt des Ablebens der Verkäuferin erfolgen zu lassen, sodass das zivilrechtliche Eigentum bis dahin bei der

Verkäuferin verbleibt. Daraus ist zu schließen, dass auch die Gegenleistung erst zu diesem Zeitpunkt zu erbringen ist und wird dies auch durch die Ausführungen des Bw. zum Vertragswillen bestätigt.

Die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges ist nach dem Inhalt des Vertrages allerdings mit dem Ableben der Verkäuferin aufschiebend betagt, weil der Vertrag erst dann Rechtsfolgen auslöst. Nach § 8 Bewertungsgesetz (BewG) ist beim Erwerb eines Wirtschaftsgutes, bei dem nur der Zeitpunkt ungewiss ist (der Eintritt ist dem Grunde nach gewiss, nur das genaue Datum ist ungewiss), diese ungewisse Befristung einem aufschiebend bedingten Erwerb gleichzuhalten und wird der Vertrag abgabenrechtlich so behandelt, als ob er unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen wäre (VwGH 27.5.1970, 663/69).

Im gegenständlichen Fall hat bis zum Eintritt der Bedingung (des Ablebens der Verkäuferin) weder die Verkäuferin noch der Erwerber eine Leistung zu erbringen.

Dem Finanzamt ist zuzustimmen, dass die Grunderwerbsteuer grundsätzlich an den Rechtsvorgang, an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft anknüpft und Bedingungen, die sich auf die Bezahlung der Kaufpreisforderung beziehen, das Verfügungsgeschäft betreffen und daher unbeachtlich zu bleiben haben (VwGH 5.9.1985, 84/16/0117; 17.10.1985, 84/16/0006, 0007).

Die gegenständliche Bedingung (Ableben der Verkäuferin) bezieht sich jedoch nicht auf das Verfügungsgeschäft, sondern schlägt auch auf das Verpflichtungsgeschäft durch.

Dies ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.1.1989, 88/16/0092, die das Erkenntnis vom 20.4.1977, 779/76 bestätigt, wonach bei einem als entgeltlich gewerteten Übergabsvertrages auf den Todesfall das Vorliegen der aufschiebenden Bedingung und damit ein Hinausschieben der Entstehung der Steuerschuld sogar dann bejaht wurde, wenn die ausbedungenen Gegenleistungen bereits ab Vertragsabschluss erbracht wurden.

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Steuerschuld noch nicht entstanden und war über die Berufung wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 8. März 2010