



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 4

GZ. FSRV/0002-W/08

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 4 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstraßbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrätin Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Käthe Bauer und Reinhold Haring als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Mag. Dr. Wolfgang Nikolaus, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1130 Wien, St. Veit-Gasse 8, wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung der Beschuldigten vom 19. Dezember 2007 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. Mai 2007, SpS, nach der am 20. Jänner 2009 in Anwesenheit der Beschuldigten und ihres Verteidigers, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin M. durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird Folge gegeben, das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates aufgehoben und das Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 16. Mai 2007, SpS, wurde die Berufungswerberin (Bw.) der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, sie habe im Bereich des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien fahrlässig als

abgabepflichtige Verkäuferin durch Nichtanzeige der beiden nachfolgend angeführten Kaufverträgen, und zwar

1) Kaufvertrag vom 27.10.2000 bzw. 19.7.2001 zwischen R.N. und E.W. betreffend die Veräußerung bzw. den Erwerb einer Teilfläche (4.636 m²) der EZ X GB D. um einen Kaufpreis von S 4,341.638,00,

2) Kaufvertrag vom 27.10.2000 bzw. 19.7.2001 zwischen R.N. und E.W. betreffend die Veräußerung bzw. den Erwerb der EZ Y GB D. um einen Kaufpreis von S 683.852,00,

beim Finanzamt die Anzeigepflicht gemäß § 10 GrEStG verletzt und dadurch eine Abgabenverkürzung von gesamt € 12.782,57 (3,5% des Gesamtbetrages der Kaufpreise) bewirkt.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG wurde über die Bw. deswegen Geldstrafe von € 3.200 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 8 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG wurden die von der Bw. zu ersetzenden Kosten des Finanzstrafverfahrens mit € 320,00 bestimmt.

Zu Begründung wurde dazu seitens des Spruchsenates ausgeführt, R.N. sei bürgerliche Eigentümerin der Liegenschaften EZ X GB D. und EZ Y GB D. gewesen.

Am 27.10.2000 seien zwei notariell beglaubigter Kaufverträge aufgesetzt worden, in welchen die Bw. als Verkäuferin und E.W. als Käufer der Liegenschaften EZ Y und Teilflächen der Liegenschaft EZ X (in der Folge kurz: „Weingarten“ genannt) angeführt seien. Diese Kaufverträge hätten unter anderem, neben den Punkten „Kaufgegenstand“, „Kaufeignung und Kaufpreis“ weitere Vertragspunkte, wie Schilderung der „Ausgangslage“ und „Kosten“ (hinsichtlich Grunderwerbsteuer) enthalten. Die Kaufverträge wurden von der Bw. sofort unterschrieben worden. E.W. habe erst am 19.7.2001 seine Unterschrift unter den Kaufvertrag geleistet.

Gleichzeitig sei eine Zusatzvereinbarung zu den Kaufverträgen verfasst worden, welche von der Bw. sofort und von E.W. erst am 22.11.2000 unterschrieben worden sei. In dieser Zusatzvereinbarung sei festgehalten worden, dass E.W. mit den Kaufverträgen vom 27.10.2000 die sog. „Weingärten“ erworben habe und gleichzeitig auch, welchem Zweck diese Kaufverträge dienten und welches Endziel mit den Kaufverträgen verfolgt werde.

Mit Verpflichtungserklärung vom 30.7.2001 sei festgehalten worden, dass E.W. die sogenannten „Weingartenverträge“ zunächst außerbücherlich erwerbe. Gleichzeitig wäre abermals der Zweck der Übereignung festgehalten worden, unter Anderem, E.W. den

bücherlichen Erwerb des Weingartens EZ Y nach Durchführung der Teilung zu ermöglichen (Punkt 1.7. des Vertrages).

Am 11.2.2003 habe E.W. beim Finanzamt Wien 8/16/17 eine "Selbstanzeige wegen Nichtabgabe einer Abgabenerklärung" eingebracht. Die Selbstanzeige betreffe die Nichtanzeige der beiden obigen Erwerbsvorgänge.

Beweiswürdigend sei auszuführen, dass die Bw. am 29.4.2005 als Verdächtige wegen des Verdachtes der Grunderwerbsteuerverkürzung infolge Nichtanzeige der beiden Kaufverträge vernommen worden sei. Sie hätte damals bekannt gegeben, dass der Abschluss der beiden Kaufverträge außer Streit stehe und sie sich mit E.W. so verstanden hätte, dass die Anzeige der beiden Kaufverträge beim Finanzamt von E.W. vorgenommen werde und E.W. die Grunderwerbsteuer bezahlen würde und sie sich um die Sache nicht weiter gekümmert hätte, weil sie der Meinung gewesen wäre, E.W. hätte auch die Anzeigen der Erwerbsvorgänge beim Finanzamt vorgenommen.

Mit Schreiben vom 4.5.2005 rechtfertigte sich die Bw., sie hätte am 27.10.2000 E.W. den Verkauf von Teilen der Liegenschaften dadurch angeboten, dass sie entsprechende Kaufverträge in notariell beglaubigter Form unterfertigt und diese unmittelbar danach an E.W. übergeben hätte. Am 19.7.2001 hätte E.W. diese Kaufverträge seinerseits in notariell beglaubigter Form als Käufer unterfertigt, die Bw. davon jedoch nicht in Kenntnis gesetzt. Sie hätte von der Unterfertigung der Kaufverträge durch E.W. erst durch Zustellung eines eingeschriebenen Briefes des E.W. vom 17.4.2003 erfahren. Nach Ansicht der Bw. wären die Kaufverträge daher erst durch die Zustellung des Schreibens vom 17.4.2003 rechtswirksam zustande gekommen. Die Kaufverträge wären nach Ansicht der Bw. daher durch das Schreiben des E.W. an das Finanzamt ordnungsgemäß gemäß Grunderwerbsteuergesetz angezeigt worden und sie hätte daher die Anzeigepflicht nicht verletzt.

In ihrer Einvernahme als Beschuldigte am 15.11.2005 gab die Bw., mit der Verpflichtungserklärung vom 30.7.2001 konfrontiert, diesbezüglich zu ihrer Rechtfertigung an, sie habe die Verpflichtungserklärung nie gelesen, über Empfehlung ihres Gatten unterzeichnet und sei von ihrem Gatten weder über den diesem damals offensichtlich bekannten Abschluss der Kaufverträge noch über den Inhalt der Verpflichtungserklärung informiert worden. Der Bw. wäre überhaupt nicht bekannt gewesen, zu welchem Zweck die Verpflichtungserklärung unterzeichnet worden sei. Sie hätte ihrem Gatten blind vertraut und ohne irgendeine Prüfung (ohne Durchlesen) die Urkunde auf Empfehlung ihres Gatten unterzeichnet.

Diese Verantwortung habe die Beschuldigte im Wesentlichen bis zur mündlichen Verhandlung, sowie in dieser selbst, aufrechterhalten.

Am 19.7.2005 sei E.W. als Auskunftsperson vernommen worden und habe u.a. mitgeteilt, dass er informiert worden sei, dass die Kaufverträge am 27.10.2000 von der Bw. unterschrieben worden wären. Die Kaufverträge hätten sich vorerst beim Rechtsanwalt der Bw., Herrn Dr. F.G., befunden und wären nach einiger Zeit ausgehändigt worden. Am 19.7.2001 hätte E.W. die Kaufverträge vor dem Notar Dr. G.P. unterzeichnet. Er habe sich nie verpflichtet, hinsichtlich der Kaufverträge die Grunderwerbsteuer zu tragen. Er habe anlässlich der Selbstanzeige die Grunderwerbsteuer zwar abgeführt, jedoch die bezahlte Grunderwerbsteuer gemäß Punkt 6.1. der Kaufverträge bei der Bw. mittels eingeschriebenen Briefes geltend gemacht.

Am 1.12.2005 habe der als Auskunftsperson vernommene E.W. bekannt gegeben, dass die von ihm am 19.7.2001 unterzeichneten Kaufverträge nach der Unterzeichnung durch ihn dem Anwalt der Bw. (Kanzlei Dr. F.G.) übermittelt worden wären und die Kaufverträge spätestens bei Unterzeichnung der Verpflichtungserklärung vom 27. bzw. 30.7.2001 von der Kanzlei Dr. F.G. an ihn rückübermittelt worden wären. Nach der Unterzeichnung der Kaufverträge habe es immer wieder Besprechungen und Verhandlungen bzw. Telefonate (auch teilweise mit der Bw. persönlich) über die weitere Vorgangsweise gegeben, aus denen eindeutig erkennbar gewesen wäre, dass ihr bekannt gewesen sei, dass E.W. die Kaufverträge unterzeichnet habe.

Die Behauptung der Bw., sie habe vor dem Zugang des Schreibens vom 17.4.2003 des E.W. nicht gewusst, dass dieser die beiden Kaufverträge unterzeichnet habe, erscheine, insbesondere auf Grund der vorhandenen aktenkundigen Urkunden, die vom Abschluss der beiden Kaufverträge sprechen, nicht glaubwürdig. Insbesondere die Verpflichtungserklärung vom 30. Juli 2001 spreche gegen die Verantwortung der Bw., die selbst zugebe, sich mit dem Inhalt der Verpflichtungserklärung auseinander gesetzt zu haben (wenngleich auch nur deshalb, um sicher zu gehen, dass ihr Sohn keinen Nachteil erleide). Die Bw. sei sohin spätestens mit Unterzeichnung dieser Urkunde informiert gewesen, dass die Kaufverträge nunmehr unterzeichnet worden seien bzw. - wie in der Urkunde festgehalten - E.W. die Liegenschaften außerbücherlich erworben habe. Der Behauptung, die Bw. hätte diese Urkunde ohne sie durchzulesen unterzeichnet und wäre auch nicht über ihren Inhalt informiert gewesen, könne nicht gefolgt werden. So habe die Bw. auch bei ihrer ersten Einvernahme weder davon noch überhaupt etwas erwähnt, dass sie vom Abschluss der beiden Kaufverträge vorerst nichts gewusst habe. Im Gegenteil habe die Bw. anlässlich ihrer ersten Vernehmung bekannt gegeben, dass der Abschluss der beiden Kaufverträge vom 27.10.2000 bzw. 19.7.2001 außer Streit stehen würde und Angaben darüber getätigt, wie sie sich mit E.W. wegen der Anzeige der beiden Kaufverträge und der Bezahlung der Grunderwerbsteuer

verstanden hätte und dass kurze Zeit nach Vertragsabschluss die Vereinbarung über die Bezahlung der Grunderwerbsteuer abgeändert worden wäre.

Diese Verantwortung spreche gegen die Gutgläubigkeit der Bw. und es sei davon auszugehen, dass ihre in der Folge geänderte Verantwortung, nämlich dass die Kaufverträge als Sicherungsübereignung gedacht und unter aufschiebender Bedingung geschlossen worden wären, nur als Schutzbehauptung zu werten wären, mit dem Ziel, der Verfolgung durch die Finanzstrafbehörde zu entgehen.

Auch der Ehegatte der Bw., der offenbar (mit-)führend an der Abwicklung der Kaufverträge (insbesondere wegen der Geschäftsbeziehung zu E.W.) beteiligt gewesen wäre, habe einen unglaublichen Eindruck vermittelt und sei offenbar bemüht gewesen, seine Gattin zu entlasten bzw. die Geschäftsbeziehung zu E.W. in einem - für die Familie N. - günstigen Licht erscheinen zu lassen, weshalb seine Aussage die Beschuldigte nicht entlasten könne.

Wenn von der Bw. in der Folge behauptet worden wäre, die beiden Kaufverträge seien überhaupt nicht rechtswirksam zustande gekommen bzw. Scheingeschäfte gewesen, so sei zu entgegnen, dass, abgesehen davon, dass auch diese Behauptung ihren Angaben bei ihrer ersten Vernehmung (und auch ihren späteren Angaben) widersprechen würde, für das Nichtzustandekommen der beiden Kaufverträge keinerlei Anhaltspunkte bestehen würden und einer der Kaufverträge sogar verbüchert worden sei.

Der Behauptung der Bw., die beiden gegenständlichen Kaufverträge seien unter verschiedenen aufschiebenden Bedingungen abgeschlossen worden, könne auch nicht im Hinblick auf die Aussage des Zeugen E.W., der in der mündlichen Verhandlung behauptet habe, dass das Zustandekommen der Kaufverträge an Bedingungen geknüpft worden wäre und dass der Kaufpreis in Form von Darlehen bereits vor dem 27.10.2000 geflossen sei, sowie des Zeugen N.R., der wiederum behauptet habe, dass die in den Punkten 7.1 und 7.2 eines Kaufvertrages angeführten Bedingungen nicht erfüllt worden wären, gefolgt werden. Denn aus keinen der vorliegenden Urkunden (Kaufverträge, Zusatzvereinbarung, Verpflichtungserklärung) sei ersichtlich, dass die Kaufverträge unter aufschiebenden Bedingungen abgeschlossen worden sein sollen. Auch die in den Punkten 7.1 und 7.2 eines Kaufvertrages festgehaltenen Abmachungen stellten keine Bedingungen des Verpflichtungsgeschäftes dar, sondern normierten Leistungspflichten der Bw., die für die grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages von Bedeutung seien, aber für die Entstehung der Grunderwerbsteuerpflicht (nach dem Verpflichtungsgeschäft) keine Relevanz hätten. Auch der Zusatzvereinbarung zu den Weingartenkaufverträgen vom 27.10.2000 sei nicht zu entnehmen, dass die beiden Kaufverträge (oder auch nur ein Kaufvertrag) unter

Bedingungen abgeschlossen worden wären. Im Punkt 1.1. dieser Zusatzvereinbarung sei - wie bereits oben erwähnt - angeführt, dass E.W. mit Kaufverträgen vom 27.10.2000 die Liegenschaften erworben und in dieser Urkunde das Anbot gestellt habe, Teile der erworbenen Liegenschaften an die Bw. zurückzuverkaufen, wobei nur das Zustandekommen dieses Rückkaufes an verschiedene Bedingungen geknüpft worden sei. Auch die Vereinbarung eines bedingten Rückkaufsrechtes für die Bw. spreche nicht dafür, dass die beiden Kaufverträge bedingt abgeschlossen worden seien.

Doch selbst wenn man davon ausgehen würde, dass entgegen der schriftlichen Abmachungen die beiden Kaufverträge unter mündlich vereinbarten aufschiebenden Bedingungen abgeschlossen worden wären, so wären die eventuell mündlich vereinbarten Bedingungen spätestens mit der Unterzeichnung der Verpflichtungserklärung durch die Bw. am 27.7.2001 obsolet gewesen, weil die Bw. mit dieser Abmachung eindeutig anerkannt habe, dass Herr E.W. die gegenständlichen Liegenschaften mit Kaufverträgen vom 27.10.2000 bzw. 19.7.2001 außerbücherlich erworben habe, sodass spätestens zu diesem Zeitpunkt die Kaufverträge unbedingt abgeschlossen worden seien.

Zur Frage, ob gegenständlich die beiden Kaufverträge eine Sicherungsübereignung darstellen würden, sei auszuführen, dass sämtliche Zeugenaussagen zur Klärung dieser Frage wenig beitragen hätten können. Mag. P., Mag. R. und Dr. G., die an der Wahrheitsfindung bemüht gewesen seien, hätten auf Grund des lange zurückliegenden Zeitraumes bzw. der Tatsache, dass sie - wie z.B. Mag. P. - erst danach, nämlich nachdem die zivilrechtlichen Streitigkeiten zwischen der Bw. und E.W. begonnen hätten, in die Sache involviert worden seien, nichts darüber aussagen können. Dr. G. habe glaubwürdig geschildert, dass oftmals nur Vertragsentwürfe an Dr. N. weiter-geleitet worden seien, sodass er über die endgültige Fassung nichts aussagen habe können. Mag. P. habe betont, seine Schreiben im Auftrag von Dr. N. verfasst zu haben und seiner - für den erkennenden Senat nicht bindenden - Rechtsmeinung nach, den Verträgen wenig Sinn zu entnehmen sei. Ferner habe er betont, dass er lediglich Schlussfolgerungen ziehen habe können, und zwar auf Grund der Informationen, die er von der Familie N. erhalten habe. Der Zeuge E.W., der sich vor dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien noch kooperativ gezeigt habe, habe sich in der Verhandlung vor dem erkennenden Spruchsenat - wie vom Vertreter der Bw. in seinem Schriftsatz vom 9.5.2007 treffend festgestellt - „nebulos und ausschweifend“ präsentiert, sodass der Eindruck entstanden sei, als wollte er die Sache in einem für ihn günstigen Licht erscheinen lassen, weshalb auch seine diesbezüglichen Aussagen nicht zur Wahrheitsfindung beitragen hätten können. Es sei daher, bei der Feststellung des Sachverhaltes den angeführten Urkunden - die im Einklang mit der ersten, unbefangenen Verantwortung der

Beschuldigten stünden - entscheidende Bedeutung beizumessen gewesen, aus welchen nicht ableitbar sei, dass die Kaufverträge als „Sicherheitsübereignung“ gedacht gewesen wären, sondern lediglich als Sicherheit für die zur Verfügung gestellten Beträge (siehe Zusatzvereinbarung vom 27.10.2000).

Sohin ergebe sich in rechtlicher Würdigung, dass die beiden Kaufverträge ein Verpflichtungsgeschäft darstellen würden, welche unabhängig von der Tatsache, ob es nachträglich zu einer grundbücherlichen Eintragung komme oder nicht, rechtswirksam geworden seien und welche auch von einem etwaigen Motiv (Sicherung der Darlehensforderungen) unabhängig wären. Diese Kaufverträge seien unter der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG zu subsumieren und es liege daher gegenständlich - entgegen der Ansicht der Bw. (die sich auf Dorizal/Takacs berufe) - keine rechtsunwirksame Sicherungsübereignung vor.

Gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG seien solche Erwerbsvorgänge bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden sei (die Steuerschuld entsteht gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG mit Verwirklichung des Erwerbsvorganges), zweitfolgenden Monats beim Finanzamt mit Abgabenerklärung anzuzeigen.

Für den gegenständlichen Fall bedeute dies, dass die Erwerbsvorgänge, die spätestens mit dem 19.7.2001 zustande gekommen seien, nicht innerhalb der gesetzlichen Frist beim Finanzamt angezeigt worden wären. Dadurch sei eine Grunderwerbsteuerverkürzung in Höhe von gesamt € 12.782,57 (€ 11.043,15 und € 1.739,42) bewirkt worden.

Gemäß § 10 Abs. 2 iVm. § 9 GrEStG seien alle am Erwerbsvorgang beteiligten Personen zur Anzeige beim Finanzamt verpflichtet.

Die Bw. habe sich mit den beiden Kaufverträgen zur Tragung der Grunderwerbsteuer verpflichtet. Es sei ihr daher, abgesehen von der gesetzlichen Anzeigepflicht, die auch sie als Verkäuferin treffe, als Sorgfaltspflichtverletzung vorzuwerfen, dass sie sich, wie sie selbst anlässlich ihrer ersten Vernehmung behauptet habe, um die Anzeige der beiden Kaufverträge nicht weiter gekümmert hätte.

Doch selbst für den Fall, dass die Beschuldigte die Verpflichtungserklärung vom 30.7.2001 nicht gelesen habe (dieser Behauptung könne sich der Senat aus den obigen Erwägungen nicht anschließen) sei der Bw. vorzuwerfen, dass sie fahrlässig den Punkt 1.1 dieser Erklärung nicht gelesen und daher nicht gewusst habe, dass E.W. die gegenständlichen Liegenschaften bereits erworben habe und sie, als Verkäuferin derselben, zumindest eine Anzeigepflicht treffe. Es könne daher aus diesem Grund in rechtlicher Hinsicht dahingestellt bleiben, ob die

Bw. die Verpflichtungserklärung gelesen, oder - wie sie behauptet - im Vertrauen auf ihren Gatten, lediglich unterschrieben habe.

Nach Prüfung der objektiven und subjektiven Tatseite habe die Bw. daher nach Ansicht der Finanzstrafbehörde erster Instanz das Delikt der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG begangen.

Der strafbestimmende Wertbetrag betrage € 12.782,57 (verkürzte Grunderwerbsteuer).

Im Finanzstrafregister würden für die Bw. keine Vorstrafen aufscheinen.

Bei der Strafbemessung wäre erschwerend kein Umstand, mildernd die Unbescholtenheit gewesen.

In Anbetracht der vorliegenden Strafzumessungsgründe scheine die ausgesprochene Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe schuldangemessen und tätergerecht.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung der Bw., mit welcher diese beantragt, das gegen sie eingeleitete Finanzstrafverfahren einzustellen, weil sie die ihr vorgehaltene Verfehlung schon nach der objektiven Tatseite nicht begangen habe.

Zur Begründung wird insbesondere ausgeführt, das angefochtene Erkenntnis stelle den entscheidungsrelevanten Sachverhalt infolge unrichtiger Beweiswürdigung unzutreffend bzw. unvollständig fest.

Aus den vorliegenden Urkunden und den Aussagen der Zeugen hätte der Spruchsenat bei richtiger Beweiswürdigung ableiten müssen, dass die verfahrensgegenständlichen Kaufverträge unter niemals eingetretenen aufschiebenden Bedingungen abgeschlossen worden seien und hinsichtlich von 78,5% der von ihnen erfassten Fläche den Charakter einer Sicherungsübereignung gehabt hätten.

Diesbezüglich werde insbesondere auf die Replik vom 7.5.2007 auf die Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 17. April 2007 verwiesen, deren Ausführungen der Spruchsenat im angefochtenen Erkenntnis vollkommen unberücksichtigt gelassen habe. Nähere diesbezügliche Darlegungen blieben einer Ergänzung dieser Berufungsschrift vorbehalten, die nach erfolgter Akteneinsicht in den erstinstanzlichen Verfahrensakt vorgelegt werden würde.

Die Replik vom 7.5.2007 weist folgenden Inhalt aus:

1. Zum aufschiebend bedingten Abschluss der verfahrensgegenständlichen Kaufverträge

Bereits in der mündlichen Verhandlung vom 28. Februar 2007 wurde vom Verteidiger vorgebracht, dass die verfahrensgegenständlichen Kaufverträge insbesondere unter drei aufschiebenden Bedingungen abgeschlossen worden sind, nämlich

- dem Verzicht des DDr. E.L. auf sein Vorkaufsrecht,
- der grundbücherlichen Durchführung der Teilung der Liegenschaft EZ X und
- der Lastenfreistellung des vertragsgegenständlichen Weingartens.

Die beiden erstgenannten Bedingungen ergeben sich insbesondere aus den Punkten 7.1. und 7.2. des „Weingartenkaufvertrages II“ betreffend einen Teil der Liegenschaft EZ X, die drittgenannte Bedingung ist ausdrücklich in Punkt 2.4. der Selbstanzeige des E.W. vom Februar 2003 angeführt.

Auch der - vom Amtsbeauftragten in seiner Stellungnahme als glaubwürdig bezeichnete - Zeuge E.W. hat in der mündlichen Verhandlung vom 28. Februar 2007 bestätigt, dass "das Zustandekommen der gegenständlichen Kaufverträge ... an Bedingungen geknüpft" war (vgl. Seite 4 unten des Protokolls) und dass die beiden erstgenannten Bedingungen nicht erfüllt wurden (vgl. Seite 6 oben des Protokolls); dass auch die drittgenannte Bedingung der Lastenfreistellung nicht erfüllt worden ist, ist aus dem offenen Grundbuch evident, wobei - wie auch der Zeuge E.W. ausdrücklich zugestehen musste (vgl. Seite 5 des Protokolls) - nach den ursprünglich getroffenen Vereinbarungen die Annahme des Kaufanbotes der Beschuldigten durch ihn erst nach Erfüllung dieser drittgenannten Bedingung überhaupt hätte erfolgen dürfen, sodass er diese Vereinbarung durch seine Annahmeerklärung im Juli 2001 missachtet hat.

Der Amtsbeauftragte versucht in seiner Stellungnahme nunmehr, diese aufschiebenden Bedingungen in „Leistungspflichten der Frau R.N., die für die grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages von Bedeutung sind, aber für die Entstehung der Grunderwerbsteuerpflicht keine Relevanz haben“, umzudeuten. Dem sind nicht nur die übereinstimmenden Aussagen aller Betroffenen - auch des evidenterweise der Beschuldigten nicht gewogenen Zeugen E.W. - entgegenzuhalten, sondern auch das im Akt befindliche Schreiben des Rechtsanwaltes Mag. P. an den Zeugen E.W. vom 16. Dezember 2002, wo ausdrücklich (vgl. Seite 3 oben) davon die Rede ist, dass „die Verträge... von Anfang an stets unter der impliziten Bedingung [standen], dass diese Umschuldung [soll heißen: die Lastenfreistellung des Weingartens] gelingen würde.“

Vor diesem Hintergrund muss die eben zusammengefasste Argumentation des Amtsbeauftragten, wonach es sich nicht um aufschiebende Bedingungen, sondern lediglich um Leistungspflichten der Beschuldigten zwecks Ermöglichung der grundbücherlichen Durchführung der Kaufverträge gehandelt habe, vollkommen unverständlich erscheinen. Die grundbücherliche Durchführung eines Eigentümerwechsels hat nämlich mit der Lastenfreistellung einer Liegenschaft nicht das Geringste zu tun und kann völlig unabhängig von derselben erfolgen. Der Verzicht auf ein grundbücherlich einverleibtes Vorkaufsrecht ist nicht nur Voraussetzung für die grundbücherliche Durchführung des Eigentumsrechtsüberganges, sondern auch für das zivilrechtliche Wirksamwerden der entsprechenden - nicht mit dem Vorkaufsberechtigten abgeschlossenen - Vereinbarung, sohin aufschiebende Bedingung für das Verpflichtungsgeschäft. Was die grundbücherliche Durchführung der Teilung angeht, so ist diese zwar - worin dem Amtsbeauftragten zu folgen ist - keine notwendige Voraussetzung für das zivilrechtlich gültige Zustandekommen eines Verpflichtungsgeschäfts; sie kann allerdings zur ausdrücklichen Bedingung des Wirksamwerdens desselben gemacht werden, was vorliegendenfalls eben - wie von allen Beteiligten einhellig gesagt wird - der Fall war und auch die einzig sinnvolle Lösung darstellte, weil der Abschluss eines Kaufvertrages über einen Liegenschaftsteil, der grundbücherlich

mangels Teilung nicht durchführbar ist, klarerweise sinnlos wäre und den Interessen des Käufers klar zuwiderlaufen müsste.

Wenn sich der Amtsbeauftragte zur Stützung seiner Ansicht weiters auf die Zusatzvereinbarung vom 27. Oktober/22. November 2000 (Aktenseite 225 ff) beruft, so vermag die unbedingte Formulierung von deren Punkt 1.1. nichts an der Tatsache des bedingten Abschlusses der Kaufverträge zu ändern, weil die Bedingungen eben - wie dargetan - mündlich vereinbart bzw. in der Kaufvertragsurkunde betreffend einen Teil der Liegenschaft EZ X („Weingartenkaufvertrag II“) selbst festgehalten worden sind. Im Übrigen ist evident, dass die Formulierungen dieser Zusatzvereinbarung unpräzise sind, ist doch dort von „Kaufverträgen vom 27.10.2000“ und dem dadurch erfolgten Liegenschaftserwerb durch E.W. die Rede, wohingegen aus sämtlichen Urkunden völlig klar ist und von allen Beteiligten einhellig ausgesagt wird, dass zum damaligen Zeitpunkt nur ein einseitiges Anbot der Beschuldigten vorlag.

Unerfindlich bleibt schließlich, wieso - wie vom Amtsbeauftragten behauptet - durch die Unterfertigung der Verpflichtungserklärung im Juli 2001 (Aktenseite 267 ff) das durch die Annahmeerklärung des E.W. vom 19. Juli 2001 - wie dargetan - unter aufschiebenden Bedingungen zustande gekommene Rechtsgeschäft in ein unbedingtes „verwandelt“ worden sein soll, ist doch auch dort in Punkt 1.1. nur von einem außerbücherlichen Erwerb des Weingartens durch E.W. die Rede, nicht aber davon, ob dieser unter aufschiebenden Bedingungen oder unbedingt zustande gekommen ist. Aus dem Fehlen einer diesbezüglichen Aussage in der Verpflichtungserklärung den „Wegfall“ der vereinbarten aufschiebenden Bedingungen ableiten zu wollen, widerspricht allen Regeln der juristischen Interpretationstechnik.

2: Zum Charakter der gegenständlichen Kaufverträge als „Sicherungsübereignung“

Aus den übereinstimmenden Aussagen aller Beteiligten und auch aus Punkt 1.2. der Verpflichtungserklärung vom Juli 2001 ergibt sich klar, dass die „Weingartenkaufverträge“ hinsichtlich von 78,5% der von ihnen umfassten Fläche (5.339 m² Gesamtfläche abzüglich 1.200 m² „echter“ Erwerb durch E.W.). den Charakter einer Sicherungsübereignung haben sollten.

Aus allen drei vom Amtsbeauftragten zitierten Kommentaren (DORAZIL/TAKACS, FELLNER, ARNOLD/ARNOLD) lässt sich aber eindeutig ableiten, dass hinsichtlich unbeweglichen Vermögens „die Sicherungsübereignung im österreichischen Recht keinen Titel zum Erwerb des Eigentums“ darstellt, also ein diesbezüglich abgeschlossener Kaufvertrag -wie dies die „Weingartenkaufverträge“ eben hinsichtlich von 78,5% der von ihnen umfassten Fläche sind - keinen (einklagbaren) Übereignungsanspruch begründet und sohin ein rechtsunwirksamer Titel ist, der solcherart keine Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG auszulösen vermag.

Daher führen auch DORAZIL/TAKACS konsequenterweise aus, dass die Grunderwerbsteuerpflicht für den Fall, dass der Titel eine „Sicherungsübereignung“ zum Gegenstand hat und solcherart -- wie dargetan - per se rechtsunwirksam - soll heißen: keinen einklagbaren Erfüllungsanspruch begründend - ist, erst durch den Modus der Eigentumsrechtseinverleibung im Grundbuch für den Sicherungseigentümer ausgelöst wird und daher unter § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG zu subsumieren ist.

Wie dem offenen Grundbuch entnommen werden kann, ist es hinsichtlich der Liegenschaft EZ X niemals zu einer Eigentumsrechtseinverleibung für E.W. gekommen, hinsichtlich der Liegenschaft EYZ erfolgte diese (klarerweise) erst nach bereits erfolgter Bezahlung der Grunderwerbsteuer durch E.W. im Jahr 2003 aufgrund erstatteter Selbstanzeige.

Völlig unverständlich muss es bei dieser aus der Kommentarliteratur zweifelsfrei ableitbaren Rechtslage bleiben, wieso der Amtsbeauftragte auf Seite 4 unten seiner Stellungnahme die Behauptung aufstellt, dass die Wirkungen einer Sicherungsübereignung „im Bereich der un-

beweglichen Sachen durch die Übertragung einer Liegenschaft mit einem gültigen Titel und der gleichzeitigen Abmachung der Rückübertragungsverpflichtung ... erzielt werden" könnten: Es ist nämlich - wie dargetan - gerade so, dass der Titel hinsichtlich einer Sicherungsübereignung rechtsunwirksam ist und erst durch die Grundbucheintragung (Modus) ein rechtswirksamer und damit auch (nach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG) grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang stattfindet. Wenn der Amtsbeauftragte also von einem „gültigen Titel" hinsichtlich einer Sicherungsübereignung spricht, so übersieht er, dass es einen solchen gerade nicht geben kann; aufgrund dieses Versehens gelangt der Amtsbeauftragte auch zum Schluss, wonach die Argumentation von DORAZIL/TAKACS „unverständlich" wäre. Tatsächlich ist sie natürlich in jeder Hinsicht konsistent und verständlich, weil eben das Verpflichtungsgeschäft per se hinsichtlich einer Sicherungsübereignung rechtsunwirksam ist und keinen einklagbaren Überweisungsanspruch auslöst.

Weil es mithin keine „rechtsgeschäftlichen Abmachungen, die ausschließlich die Wirkung einer Sicherungsübereignung.... erzielen sollen" in rechtswirksamer Weise gibt, können auch die Überlegungen des Amtsbeauftragten, ob die gegenständlichen Kaufverträge solche Abmachungen darstellen würden, auf sich beruhen.

3 Zur Glaubwürdigkeit der Rechtfertigung der Beschuldigten

Der Amtsbeauftragte vermeint, einen Widerspruch zwischen der ersten Vernehmung der nunmehr Beschuldigten als Verdächtige am 29. April 2005 und deren späterer Rechtfertigung dahingehend erblicken zu können, dass die Beschuldigte am 29. April 2005 einerseits den Abschluss der gegenständlichen Kaufverträge außer Streit gestellt hat und andererseits detaillierte Angaben über die getroffenen Vereinbarungen hinsichtlich der Erstattung der Grunderwerbsteueranzeige und der Zahlung der Grunderwerbsteuer gemacht hat.

Ein derartiger Widerspruch zwischen dieser ersten Aussage der Beschuldigten und ihrer späteren Rechtfertigung besteht freilich entgegen den Behauptungen des Amtsbeauftragten nicht:

Wie die Beschuldigte zuletzt in der mündlichen Verhandlung vom 28. Februar 2007 ausgesagt hat (vgl. Seite 3 Mitte des Protokolls), hat sie erstmals 2003 (durch die Zustellung eines Briefes des E.W. mit der Aufforderung, die Grunderwerbsteuerzahlung zu leisten) Kenntnis von der (wenn auch unter niemals erfüllten aufschiebenden Bedingungen stehenden) Annahme ihres Verkaufsangebotes durch E.W. und damit das (bedingte) Zustandekommen der gegenständlichen Kaufverträge (wenngleich - wie dargetan - aufgrund der Unwirksamkeit dieses Titels hinsichtlich des als Sicherungsübereignung zu qualifizierenden Teils in rechtswirksamer Weise nur hinsichtlich der verbleibenden 21,5% der Liegenschaftsfläche) erfahren. Diese Aussage der Beschuldigten wird klar von den Aussagen ihres Ehegatten Dkfm. Dr. N.N. als Zeugen gestützt.

Der Amtsbeauftragte konnte sich mit seiner Behauptung, dass diese Rechtfertigungen nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspreche und die Beschuldigte bereits viel früher von der Anbotsannahme durch E.W. erfahren habe, nur auf dessen gegenteilige Aussagen im Untersuchungsverfahren stützen. Diese müssen freilich in Ansehung der zeugenschaftlichen Vernehmung des E.W. in der mündlichen Verhandlung vom 28. Februar 2007 als jedenfalls unglaubwürdig beurteilt werden: Trotz mehrmaliger dezidierte Nachfrage konnte nämlich der Zeuge E.W. keinerlei konkrete äußere Umstände, also konkrete Wahrnehmungen seinerseits, nennen, aus denen er ableitete, dass die Beschuldigte bereits vor dem Jahr 2003, namentlich im Jahr 2001, von seiner Annahmeerklärung Kenntnis erlangt haben musste (vgl. Seite 5 unten des Protokolls). Vielmehr gab der Zeuge E.W. höchst nebulos und ausschweifend an, diesen Eindruck aufgrund der Gespräche, die er mit der Beschuldigten geführt habe, gehabt zu haben; freilich konnte er nicht einmal ausdrücklich bestätigen, über seine außerbücherliche Eigentümerstellung überhaupt mit Frau N. gesprochen zu haben, sondern musste eingestehen, dass sich der Inhalt seiner Gespräche mit der Beschuldigten darauf beschränkt hat, „dass das Ganze endlich abgeschlossen werden muss."

Vor dem Hintergrund also, dass die Beschuldigte im Jahr 2003 (nicht aber schon vorher) von der Annahmeerklärung des E.W. erfahren hat, konnte sie natürlich bei ihrer ersten Vernehmung, die erst zwei Jahre später stattfand, diesen Umstand außer Streit stellen. Wieso darin ein Widerspruch zur späteren Rechtfertigung der Beschuldigten bestehen soll, bleibt unerfindlich.

Ebenso konnte die Beschuldigte anlässlich ihrer ersten Vernehmung am 29. April 2005 Angaben über die von ihr mit E.W. getroffenen Vereinbarungen hinsichtlich der Grunderwerbsteueranzeige und -entrichtung machen: Diese Vereinbarungen bezogen sich klarerweise auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld, wobei die Beschuldigte mit keinem Wort gesagt hat, dass sie vor dem Schreiben des E.W. im Jahr 2003 irgendeinen Hinweis auf das allenfalls (soll heißen: nach Auffassung des Amtsbeauftragten) bereits erfolgte Entstehen der Grunderwerbsteuerschuld gehabt hatte. Die Aussage der Beschuldigten vorn 29. April 2005 ist also selbstverständlich so gemeint gewesen, dass sie die mit E.W. getroffenen Vereinbarungen wiedergab, die im Zeitpunkt des tatsächlichen Entstehens der Grunderwerbsteuerschuld zu beachten wären: Die Beschuldigte hat aber - entgegen der offenbaren Auffassung des Amtsbeauftragten - keinerlei Aussagen dahingehend getroffen, wann ihr überhaupt bekannt geworden ist, dass die Grunderwerbsteuerschuld entstanden ist bzw. entstanden sein könnte.

Vor diesem Hintergrund der von der Beschuldigten beschriebenen Vereinbarung hinsichtlich der Verpflichtung zur Grunderwerbsteueranzeige bzw. -tragung ist es auch verständlich und in keinsten Weise widersprüchlich, wenn die Beschuldigte am 29. April 2005 angegeben hat, sich „aufgrund der geänderten Vereinbarung um die Sache nicht weiter gekümmert“ zu haben. Wenn die Beschuldigte bei ihrer Vernehmung vom 29. April 2005 diese Vereinbarung in zeitlicher Hinsicht als „bei Vertragsabschluss“ bzw. „kurze Zeit später“ erfolgt angegeben hat, so war damit natürlich der Zeitpunkt der Anbotsabgabe durch die Beschuldigte im Oktober 2000 gemeint, was die Beschuldigte unpräzise formuliert hat; eine derartige unpräzise Formulierung ist aber freilich bei einem Nichtjuristen nur allzu leicht nachvollziehbar.

Da sohin entgegen der Auffassung des Amtsbeauftragten die inkriminierte fahrlässige Abgabenverkürzung von der Beschuldigten weder nach der objektiven Tatseite (aufschiebend bedingter Vertragsabschluss, „Sicherungsübereignung“) noch nach der subjektiven Tatseite (keine Kenntnis vom Vertragsabschluss vor der Selbstanzeige des E.W. im Jahr 2003) verwirklicht worden ist, wird der Antrag auf Verfahrenseinstellung aufrecht erhalten.

Mit Schriftsatz vom 12. Jänner 2009 ergänzte der Verteidiger der Bw. die Berufung dahingehend, dass die verfahrensgegenständlichen „Weingartenkaufverträge“, und zwar die Verpflichtungsgeschäfte vom 27.10.2000/19.7.2001, jeweils unter der ihre Rechtswirksamkeit aufschiebenden Bedingung der Herstellung der Geldlastenfreiheit der vertragsgegenständlichen Liegenschaften abgeschlossen worden seien, wobei diese aufschiebende Bedingung zwischen E.W. und der Bw. mündlich vereinbart worden wäre, und brachte dazu ausführliche Kritik an der Beweiswürdigung des Spruchsenates vor. Weiters brachte die Bw. ausführliche Argumente dahingehend vor, dass die „Weingartenkaufverträge“ hinsichtlich einer Teilfläche von 4.139 m² der gesamten Fläche von 5.339 m² den Charakter einer Sicherungsübereignung hätten, wobei die näheren Argumente, mangels Entscheidungsrelevanz für den erkennenden Berufungssenat, nicht wieder gegeben werden.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

§ 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Mit der gegenständlichen Berufung wendet sich die Bw. zunächst gegen das Vorliegen der objektiven Tatseite und bringt vor, dass die verfahrensgegenständlichen Kaufverträge unter nicht eingetretenen drei aufschiebenden Bedingungen (-Verzicht des DDr. E.L. auf sein Vorkaufsrecht, -grundbücherliche Durchführung der Teilung der Liegenschaft EZ X und -Lastenfreistellung des vertragsgegenständlichen Weingartens) abgeschlossen worden seien und hinsichtlich von 78,5% der von ihnen erfassten Fläche den Charakter einer Sicherungsübereignung gehabt hätten.

Es war daher zunächst zu untersuchen, ob die Grunderwerbsteuerschuld bereits vor der Abgabe der Grunderwerbsteuererklärung durch den Käufer E.W., also vor dem 6. Februar 2003 entstanden ist und ob daher die Bw. als Verkäuferin durch die Nichtanzeige der Kaufverträge vom 27.10.2000 bzw. 19.7.2001 zwischen R.N. und E.W. betreffend die Veräußerung bzw. den Erwerb einer Teilfläche (4.636 m²) der EZ X GB D. um einen Kaufpreis von S 4,341.638,00 sowie betreffend die Veräußerung bzw. den Erwerb der EZ Y GB D. um einen Kaufpreis von S 683.852,00 beim Finanzamt objektiv die Anzeigepflicht gemäß § 10 GrEStG verletzt und dadurch eine Abgabenverkürzung von gesamt € 12.782,57 (3,5% des Gesamtbetrages der Kaufpreise) bewirkt hat.

Dazu ist der Unabhängige Finanzsenat, entsprechend dem Berufungsvorbringen der Bw., zur Überzeugung gelangt, dass schon allein der von der Bw. zu erwirkende Verzicht auf das auf der Liegenschaft EZ X GB D. zugunsten des DDr. E.L. einverleibte Vorkaufsrecht eine aufschiebende Bedingung im Sinne des § 8 Abs. 1 GrEStG dargestellt hat, die für beide „Weingartenkaufverträge“ das Entstehen der Grunderwerbsteuerschuld jedenfalls bis über den Tag der Abgabe der Grunderwerbsteuererklärung durch den Käufer E.W. hinausgeschoben hat und daher eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeigepflicht gemäß § 10 GrEStG durch die Bw. nicht vorliegt.

Die für diese rechtliche Beurteilung wesentlichen Passagen des Kaufvertrages vom 19. Juli 2001 (Weingartenkaufvertrag II betreffend Grundstück EZ X GB D.) lauten wie folgt:

1. Ausgangslage: Frau N. ist alleinige Eigentümerin der aneinandergrenzenden Liegenschaften EZ X und YDiesen beiden Liegenschaften liegt eine als Weingarten....gewidmete Fläche im Gesamtausmaß von 5.339 m²....inne.

1.2. Der Käufer beabsichtigt, den Weingarten zu erwerben.

1.3. Grundbücherlich ist der Weingarten bisweilen nicht in einer Einlagezahl zusammengefasst, sondern erstreckt sich....auf einen Teil der EZ X und auf die gesamte EZ Y.

Die Differenz ob der EZ X ist als Bauland gewidmet, auf welcher ein Einfamilienhaus errichtet ist....Aus diesem Grund wurde ein Teilungsplan erstellt...

1.5. Der Kauf des Weingartens erfolgt durch zwei selbständige Kaufverträge, von welchen der gegenständliche die im Gutsbestandsblatt der EZ X inliegende Weingartenfläche, der zweite die EZY zum Kaufgegenstand hat. Die Vertragsparteien sind sich einig, dass diese beiden Kaufverträge eine Einheit bilden sollen.

2. Kaufgegenstand ist das in EZ X liegende provisorische Grundstück XX....mit einer Gesamtfläche von 4.636 m². Grundbuchstand (Kopie des Grundbuchsatzes, aus dem hervorgeht, dass ein Vorkaufsrecht eingetragen ist.)

3. Kaufeinigung und Kaufpreis: erfolgte unbedingt.

4. Kaufpreisberichtigung: Der Kaufpreis wurde bereits vor Vertragsunterzeichnung in Teilbeträgen erlegt...

5. Rechtsübergang: Als Stichtag für den Übergang des Besitzes gilt der Tag der Unterzeichnung dieses Vertrages.

7. Durchführung der Teilung: Die Verkäuferin verpflichtet sich umgehendst zur Durchführung der grundbücherlichen Teilung und zur Abgabe sämtlicher nötiger Erklärungen. Die Verkäuferin hat darüber hinaus dafür zu sorgen, dass DDr. E.L. auf sein einverleibtes Vorkaufsrecht, insoweit sich dieses auf das kaufgegenständliche Trennstück erstreckt, verzichtet.

Aufsandungserklärung: Die Verkäuferin erteilt die ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund dieser Urkunde und des rechtskräftigen Teilungsplanes die lastenfreie Abschreibung....zur Gänze bewilligt werde.

Die für die Beurteilung des gegenständlichen Falles wesentlichen Passagen aus der Zusatzvereinbarung vom 22. November 2000 lauten:

1.2. Zweck dieser Kaufverträge war einerseits der Verkäuferin eine Umschuldung zu ermöglichen, andererseits jedoch dem Käufer für die zur Verfügung gestellten Beträge eine Sicherheit zu geben.

1.3. Endziel ist, dass dem Käufer 1.200m² letztendlich im Eigentum verbleiben. Für die Restfläche soll der Verkäuferin die Möglichkeit geboten werden, diese nach Kaufanbot unter nachfolgenden Bedingungen zurück zu erwerben.

1.4. Der Weingarten dient dem Käufer letztendlich zur Sicherstellung aller bereits angefallenen und eventuell noch anfallenden Forderungen gegenüber der Verkäuferin.

Kaufanbot des Käufers an die Verkäuferin unter Bedingungen.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Ist gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG 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.

Wenn ein dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegender Rechtsvorgang von einer (aufschiebenden) Bedingung oder Genehmigung abhängig ist, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG erst mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung (ständige Rechtsprechung, VwGH 29.7.2004, 2003/16/0104). Weil es für das Entstehen der Steuerschuld nicht auf die Beurkundung, sondern nur auf den Abschluss des Rechtsgeschäftes

ankommt, ist eine auch von den Parteien selbst gesetzte, sogenannte gewillkürte aufschiebende Bedingung des Rechtsgeschäftes ebenso zu beachten, wie die Abhängigkeit desselben von der Genehmigung einer Behörde oder eines Dritten (ständige Rspr., VwGH 2.7.1998, 97/16/0269, Fellner, Kommentar zum GrEStG zu § 8 Ergänzung Q, August 2008, TZ 25).

Da in den Kommentaren Fellner und Dorazil-Takacs zur Frage, ob ein vereinbartes Vorkaufsrecht eine die Grunderwerbsteuerschuld hinausschiebende Bedingung gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG ist, kein Verweis auf Judikatur oder Literatur enthalten ist, wurde der deutsche Kommentar zur Grunderwerbsteuer Boruttau-Egly-Sigloch herangezogen, welcher folgende Aussagen trifft:

Die Bedingung iSd § 14 Nr. 1 ist die aufschiebende Bedingung....Die Parteien können frei vereinbaren, von welchem zukünftigen ungewissen Ereignis die Wirksamkeit ihres Rechtsgeschäftes abhängen soll; dies muss aber ausdrücklich geschehen (Boruttau-Egly-Sigloch, Grunderwerbsteuer12, zu § 14, Rn 45). Bei der aufschiebenden Bedingung kann die Wirksamkeit des ganzen Geschäfts oder die Wirksamkeit einzelner Abreden des im Übrigen unbedingten Geschäfts von dem Eintritt der Bedingung abhängig gemacht sein. Wird die Wirksamkeit des ganzen Erwerbsvorganges selbst vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig gemacht, so entsteht die GrESt nach § 14 Nr. 1 erst mit Eintritt der Bedingung. Wird dagegen nur die Wirksamkeit einzelner Abreden vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig gemacht, das Erwerbsgeschäft selbst aber unbedingt abgeschlossen, wird also insbesondere eine aufschiebend bedingte Gegenleistung vereinbart, so entsteht die GrESt ebenfalls sofort, da § 14 Nr. 1 nur den aufschiebend bedingten Erwerbsvorgang selbst betrifft (dann vorläufige Festsetzung, Boruttau-Egly-Sigloch, Grunderwerbsteuer12, zu § 14, Rn 46).

Der Kommentar Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Bd II, zu § 8 Rz 14, gibt folgende VwGH - Rechtsprechung wieder: Ob eine Suspensivbedingung vorliegt, ist eine Frage der Auslegung, die auch zu einem vom Wortlaut abweichenden Ergebnis kommen kann (VwGH 16.11.1989, 89/16/0165). Die Vereinbarung eines Rücktrittsrechtes ist nicht als aufschiebende Bedingung anzusehen, vielmehr gilt die Geltendmachung des Rücktrittsrechtes als Eintritt einer auflösenden Bedingung, deren Vereinbarung an der Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nichts ändern kann (VwGH 9.12.1971, 112/71; 19.12.1985, 83/16/0185; 19.12.1985, 85/16/0006; 10.7.1968, 346/68).

Auch nach diesen Kommentarmeinungen steht nichts entgegen, im Vorkaufsrecht eine Bedingung iSd § 8 Abs. 2 GrEStG zu sehen. Da § 17 GrEStG das Rücktrittsrecht und das

Wiederkaufsrecht, die ebenso Nebenabreden zu einem Kaufvertrag sind, wie das Vorkaufsrecht, ausdrücklich nennt, könnte die Kommentierung zu dieser Gesetzesstelle aufschlussreich sein:

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

Die Ziffer 1 findet auch bei rechtlicher Aufrechterhaltung des ursprünglichen Rechtsgeschäfts dann Anwendung, wenn derjenige formell das Grundstück wieder erwirbt, der dieses seinerzeit verkauft hat (etwa durch Wiederkauf oder auf Grund eines vereinbarten Vorkaufsrechts). Der Vorbehalt des Wiederkaufs ist seiner rechtlichen Natur nach ein bedingter Kauf, der mit dem Eintritt der Bedingung – der Geltendmachung des Wiederkaufsrechtes – den unbedingten Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes entstehen lässt (Dorazil-Takacs, Grunderwerbsteuergesetz (2004) zu § 17, 3.20).

Nach dem Kommentar Dorazil-Takacs, allerdings zu § 17 GrEStG ist der Vorbehalt des Wiederkaufs ein bedingter Kauf. Daraus kann geschlossen werden, dass –stellt man – wie es die Kommentarstelle tut – das Vorkaufsrecht mit dem Wiederkaufsrecht gleich, aus einem vereinbarten Vorkaufsrecht ebenfalls ein bedingter Kauf resultiert.

Laut Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Bd. I, 329ff ist das Wiederkaufsrecht (§§ 1068-1070 ABGB) das dem Verkäufer eingeräumte Recht, die verkaufte Sache zu einem bestimmten Preis wieder zurückzukaufen. Das Wiederkaufsrecht wird vom Berechtigten durch die Erklärung ausgeübt, die Sache wieder kaufen zu wollen. Das Wiederkaufsrecht ist daher ein Gestaltungsrecht: Durch einseitige Erklärung wird ein Rechtsverhältnis, hier ein Kaufvertrag geschaffen. Beim Rückverkaufsrecht wird dem Käufer das Recht eingeräumt, vom Verkäufer den Rückkauf der Sache zu einem bestimmten Preis zu verlangen (§ 1071). Wird ein Vorkaufsrecht (§§ 1072-1079) vereinbart, so hat der Käufer, wenn er die Sache weiterverkaufen will, dem Verkäufer die Einlösung anzubieten. Hat der Vorkaufsverpflichtete, der mit einem Dritten einen Kaufvertrag abgeschlossen hat, dem Vorkaufsberechtigten die Einlösung angeboten, so kann dieser bei beweglichen Sachen binnen 24 Stunden, bei Liegenschaften binnen 30 Tagen die Sache einlösen. Er übt ein Gestaltungsrecht aus, indem er erklärt, die Sache zu denselben Bedingungen wie der Dritte kaufen zu wollen. Übt der Berechtigte sein Vorkaufsrecht aus, so entsteht zwischen ihm und dem Verpflichteten ein Kaufvertrag, der inhaltlich mit jenem übereinstimmt, den der Verpflichtete mit dem Dritten geschlossen hat. Da der Verkäufer somit aus zwei wirksamen Kaufverträgen verpflichtet wäre, von denen er nur einen erfüllen kann, würde er jedenfalls einem der Käufer

schadenersatzpflichtig. Es ist daher für ihn ratsam, den Vertrag mit dem Dritten unter der Bedingung abzuschließen, dass der Vorkaufsberechtigte sein Gestaltungsrecht nicht ausübt (Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Bd. I, 331, FN 56: Nach Mayer-Maly, Bedingte und anfechtbare Vorkaufsfälle, Wagner – FS (1987) 287, genügt der bloße Hinweis auf die Existenz eines Vorkaufsrechts). Ohne eine solche Vereinbarung gilt § 430: Eigentümer wird der Käufer, dem die Sache zuerst übergeben wurde; der andere ist auf Schadenersatzansprüche beschränkt. Die Stellung des Vorkaufsberechtigten kann jedoch dadurch verstärkt werden, dass seinem Recht absolute Wirkung eingeräumt wird: Ebenso wie das Wiederkaufsrecht kann es, soweit es unbewegliche Sachen betrifft, durch Eintragung ins Grundbuch verdinglicht werden (§ 1073). Bei Ausübung des Vorkaufsrechts kann dann die Sache auch vom Dritten herausverlangt werden, dem der Verpflichtete die Liegenschaft schon verkauft und übereignet hat (§ 1079).

Wie aus dem Grundriss des bürgerlichen Rechts von Koziol-Welser zu ersehen ist, sind das Wiederkaufsrecht und das Vorkaufsrecht Gestaltungsrechte, das heißt aufschiebende Bedingungen zugunsten des Berechtigten. Der Kaufvertrag mit dem Dritten wird erst dann fix, wenn das Wiederkaufs- bzw. Vorkaufsrecht nicht ausgeübt wird, das mag insbesondere dann so sein, wenn das Wiederkaufs- bzw. Vorkaufsrecht verbüchert ist. Die Vereinbarung eines Rücktrittsrechtes und das Rückverkaufsrecht scheinen demnach auflösende Bedingungen zu sein und keine Gestaltungsrechte zu vermitteln. Der Kaufvertrag mit dem Dritten kommt sofort zustande, wird aber aufgelöst, wenn das Rücktrittsrecht bzw. Rückverkaufsrecht ausgeübt wird. Die Fußnote mit dem Verweis auf Mayer-Maly zeigt, dass es mehrere Meinungen dazu gibt, ob ein Vorkaufsrecht im Kaufvertrag ausdrücklich als Bedingung formuliert werden muss oder eben nicht.

Wer gemäß § 1072 ABGB eine Sache mit der Bedingung verkauft, dass der Käufer, wenn er eine solche wieder verkaufen will, ihm die Einlösung anbieten soll, der hat das Vorkaufsrecht.

Das Vorkaufsrecht begründet somit allgemein die Befugnis zum bevorzugten Erwerb der Sache für den Fall, dass der Verpflichtete sie verkaufen will. Für den Verpflichteten entsteht aber nur in Bezug auf die Person des Käufers eine Bindung, in der Verkaufsentscheidung selbst ist er frei. Der Verpflichtete ist auch nicht gehalten, mit dem Vorbehaltsobjekt in einer bestimmten Weise zu verfahren, insbesondere trifft ihn keine Pflicht zur Werterhaltung. Auch kann er über dieses in anderer Weise, als mittels Kaufvertrag, verfügen, sofern das Vorkaufsrecht nicht auf „andere Veräußerungsarten“ (§ 1078) ausgedehnt ist (Binder in Schwimann, ABGB IV, § 1072 Rz 2). Das Vorkaufsrecht ist das Recht, ein Vertragsverhältnis durch einseitige Erklärung ohne Mitwirkung der Gegenseite zustande zu bringen....In

Österreich überwiegt jedoch die Einstufung des Vorkaufsrechtes als eine besondere Art von Option oder – allgemeiner formuliert – als Gestaltungsrecht (Binder in Schwimann, ABGB IV, § 1072 Rz 4). Wurde das Vorkaufsrecht an einem einzelnen Grundstück einer mehrere Parzellen umfassenden Liegenschaft eingeräumt, hat der Berechtigte nur Anspruch auf Anbietung des mit dem Vorkaufrecht belasteten Grundstücks, muss aber auch nur dieses abnehmen. Bei Weiterverkauf der gesamten Liegenschaft liegt eine „andere Veräußerungsart“ nach § 1078 ABGB vor, die das – zugunsten einer Parzelle bestehende - Vorkaufsrecht grundsätzlich aufrecht lässt. Haben sich die tatsächlichen Verhältnisse, die die Abtrennung nachteilig erscheinen lassen, nachträglich geändert, ist die Vorkaufsvereinbarung gemäß § 914 ABGB nach dem hypothetischen Parteiwillen zu interpretieren. Natürlich kann der Verpflichtete das Vorkaufsobjekt auch gemeinsam mit anderen Sachen dem Berechtigten zu einem Gesamtpauschalpreis anbieten. Das erfordert naturgemäß genaue Informationen. Doch kann sich auch hier der Berechtigte mit dem Erwerb des vorkaufsbelasteten Objekts begnügen, sofern der vorkaufsbelastete Teil und der unbelastete Teil nicht in einem untrennbaren Zusammenhang stehen (Binder in Schwimann, ABGB IV, § 1072 Rz 30).

Die Vorkaufseinräumung verpflichtet den Eigentümer des belasteten Objekts, dieses dem Berechtigten zum Kauf zu den mit dem Kaufinteressenten ausgehandelten Bedingungen anzubieten (Binder in Schwimann, ABGB IV, § 1072 Rz 31). Der Vorkaufsfall tritt daher ein, wenn der Vorkaufsverpflichtete und der Dritte eine Punktation oder einen – durch die Vorkaufsrealisierung bedingten – Kaufvertrag errichtet haben. Die Bedingung kann als Suspensiv – oder Resolutivbedingung ausgeformt werden, weil in beiden Fällen vermieden wird, dass der Vorkaufsverpflichtete in eine Pflichtenkollision gerät (Binder in Schwimann, ABGB IV, § 1072 Rz 32). Die Einlösungsofferte kann dem Berechtigten auch erst nach Abschluss des Kaufvertrages mit dem Dritten zugehen. Bei dessen Kenntnis vom Vorkaufsrecht gilt die Bedingung der Nichteinlösung durch den Vorkaufsberechtigten als stillschweigend mitvereinbart (Binder in Schwimann, ABGB IV, § 1072 Rz 36).

Aus dem Kommentar Schwimann ergibt sich eindeutig, dass der Verkauf einer mit einem Vorkaufsrecht belasteten Liegenschaft den Kaufvertrag, und zwar das Verpflichtungsgeschäft, zu einem bedingten macht. Wenn in Österreich das Vorkaufsrecht als Option betrachtet wird (Binder in Schwimann, ABGB IV, § 1072 Rz 4), bedeutet das nichts anderes, als dass das Verpflichtungsgeschäft und nicht das Erfüllungsgeschäft bedingt ist. Dies deshalb, da in der Literatur überwiegend vertreten wird, dass eine Option nichts anderes als eine Bedingung ist, und bei einem Kaufvertrag unter Option grunderwerbsteuerlich sozusagen „nichts passiert“, solange die Option nicht ausgeübt wird. Allerdings ist im Kommentar der Hinweis enthalten, dass das Vorkaufsrecht als Bedingung im Kaufvertrag formuliert werden sollte. Daher auch die

vom Amtsbeauftragten geäußerte Meinung, dass die Kaufverträge „unbedingt“ textiert sind. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates spricht aber im vorliegenden Fall die Kopie des Grundbuchsauszuges, aus welchem das Vorkaufsrecht hervorgeht, für die ausdrückliche Formulierung als Bedingung. Denn welchen anderen Sinn hätte es gehabt, den Grundbuchsauszug in den Kaufvertrag hineinzukopieren. Das Vorkaufsrecht ist allerdings nur dann eine „echte“ Bedingung, wenn die Liegenschaft mittels Kaufvertrag an einen Dritten weiterveräußert wird. Wird die vorkaufsrechtsbelastete Liegenschaft nicht mit Kaufvertrag, sondern durch einen anderen Erwerbsvorgang, wie zum Beispiel Tausch oder Schenkung weiterveräußert, muss das Vorkaufsrecht nicht eingelöst werden. Das heißt, bei einer „anderen Veräußerungsart“ ist das Vorkaufsrecht keine Bedingung.

§ 1078 ABGB lautet: Das Vorkaufsrecht lässt sich auf andere Veräußerungsarten ohne eine besondere Verabredung nicht ausdehnen.

Im vorliegenden Fall wurden zwar zwei Kaufverträge abgeschlossen, doch sollten mit der Übereignung der Liegenschaften Darlehensforderungen abgegolten werden. Es stellt sich daher die Frage ist, ob hier nicht eine „andere Veräußerungsart“ iSd § 1078 ABGB vorliegt, bei welcher das Vorkaufsrecht nicht zum Tragen kommt. Von den mit zwei Kaufverträgen erworbenen beiden Grundstücken war nur eines mit dem Vorkaufsrecht belastet. Das Vorkaufsrecht wurde im Kaufvertrag nicht ausdrücklich als Bedingung formuliert. Der Kaufpreis wurde bereits vor Vertragsunterzeichnung in Teilbeträgen erlegt. Unter Punkt 7, der als „Durchführung der Teilung“ bezeichnet wurde, verpflichtet sich die Verkäuferin, dafür zu sorgen, dass DDr. E.L. auf sein einverleibtes Vorkaufsrecht, insoweit es sich auf das kaufgegenständliche Trennstück erstreckt, verzichtet. Nach den Vertragswerken und den Unterlagen des Ermittlungsverfahrens ist als Motiv für die Kaufverträge die Sicherung der Darlehensforderungen des Erwerbers erkennbar. Der Amtsbeauftragte hat deswegen auch zur Frage der Sicherungsübereignung Stellung genommen. Im erstinstanzlichen Bescheid wurde ausgeführt, dass die Kaufverträge laut Zusatzvereinbarung vom 27.10.2000, Punkt 1.2.) als Sicherheit für die zur Verfügung gestellten Beträge gedacht waren. Damit könnte man der Ansicht sein, dass nicht Kaufverträge vorliegen, sondern „andere Veräußerungsarten“ iS des § 1078 ABGB, auf die sich das Vorkaufsrecht nicht ausdehnen lässt. Das könnte auch der Grund gewesen sein, warum der betreffende Kaufvertrag das Vorkaufsrecht zwar offen legt, aber - unüblich für die §§ 1072 bis 1079 ABGB - sich die Verkäuferin lediglich verpflichtet, dafür zu sorgen, dass der Vorkaufsberechtigte auf sein Vorkaufsrecht verzichtet. Das Vorkaufsrecht wird weder ausdrücklich zur Bedingung erhoben, noch wird ein Hinweis gemacht, dass das Vorkaufsrecht dem DDr. E.L. zur Einlösung angeboten wurde. Nach den Unterlagen des Ermittlungsverfahrens gab es zivilrechtliche Streitigkeiten zwischen der

Veräußerer- und der Erwerberseite, doch war nicht das Vorkaufsrecht das Thema. Dieses „unter den Tisch Fallen lassen“ des Vorkaufsrechtes spricht ebenfalls dafür, dass nicht ein Kaufvertrag, sondern eine „andere Veräußerungsart“ von beiden Parteien gewollt war, da sich sonst die Verkäuferin der Gefahr ausgesetzt hätte, dem DDr. E.L. für allen Schaden zu haften, bzw. da es sich um ein dingliches Vorkaufsrecht handelt, die veräußerte Liegenschaft dem Erwerber abgefordert hätte werden können (§ 1079 ABGB).

Liest man den Kommentar Schwimann weiter, findet sich folgende Textstelle: Ebenso entsteht für den Vorkaufsberechtigten ein Einlösungsrecht, wenn der Verpflichtete mit seinem Gläubiger vereinbart, die fällige Geldschuld durch die mit dem Vorkaufsrecht belastete Sache zu tilgen, weil die Abrede der Leistung an Erfüllung statt (§§ 1413ff) nichts anderes als eine Novation in einen Kaufvertrag darstellt, wenn die Gegenleistung überwiegend in Geld bestand (Vgl. SZ 28/54, Binder in Schwimann, ABGB³ IV, § 1078 Rz 6). Folgt man dieser Kommentarmeinung, liegt im vorliegenden Fall eine Leistung an Erfüllung statt vor, wonach die Geldschuld durch die mit dem Vorkaufsrecht belastete Liegenschaft getilgt werden sollte. Dies stellt demnach eine Novation in einen Kaufvertrag dar, weswegen das Vorkaufsrecht wiederum seine volle Wirkung erlangt und den Kaufvertrag zu einem bedingten macht.

Das Vorkaufsrecht wurde an einem von zwei zusammengehörigen Grundstücken eingeräumt, weswegen auch das bei Weiterverkauf der gesamten Liegenschaft für eine „andere Veräußerungsart“ nach § 1078 sprechen könnte. Doch auch hier wäre zu untersuchen, ob sich die tatsächlichen Verhältnisse, die die Abtrennung nachteilig erscheinen lassen, nachträglich geändert haben und dass die Vorkaufsvereinbarung gemäß § 914 ABGB nach dem hypothetischen Parteiwillen zu interpretieren ist. Nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates spricht der Punkt 1. des Kaufvertrages EZ 427 (Weingartenkaufvertrag II) dafür, die Vorkaufsvereinbarung auf beide Kaufverträge auszudehnen, da mit dem Teilungsplan und den darauf aufbauenden Kaufverträgen der gesamten Weingarten wieder zu einem Komplex wird. Darüber hinaus ist das Vorkaufsrecht auf der größeren erworbenen Liegenschaft eingetragen.

Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass ein (verbüchertes) Vorkaufsrecht grundsätzlich eine aufschiebende Bedingung zu einem Kaufvertrag ist und auch bei Novation in einen Kaufvertrag gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Grunderwerbsteuerschuld hinausschiebt. Das Vorkaufsrecht kann, aber muss im Kaufvertrag nicht als Bedingung textiert werden. Liegt eine „andere Veräußerungsart“ wie zum Beispiel Schenkung oder Tausch vor, ist das Vorkaufsrecht nur dann eine Bedingung, wenn dies ausdrücklich vereinbart wurde. Das Vorkaufsrecht ist jedenfalls bei einer „anderen Veräußerungsart“ nicht automatisch eine Bedingung.

Die Grunderwerbsteuerschuld entsteht zu dem Zeitpunkt, in dem der Vorkaufsberechtigte auf sein Vorkaufsrecht verzichtet oder es nicht ausübt (§ 1075 ABGB: übt der Vorkaufsberechtigte innerhalb von 30 Tagen nach Anbietung das Vorkaufsrecht nicht aus, ist es nach Ablauf dieser Frist erloschen).

Die Tatsachen, dass einerseits die beiden Liegenschaften für Darlehensforderungen des Käufers gegen die Verkäuferin hingegeben wurden und andererseits nur eine der beiden Liegenschaften mit dem Vorkaufsrecht belastet ist, sprechen auf den ersten Blick dafür, dass hier nicht ein Liegenschaftserwerb durch Kaufvertrag stattfand, sondern durch eine „andere Veräußerungsart“, auf die das Vorkaufsrecht gemäß § 1078 ABGB nicht automatisch ausgedehnt wird.

Beurteilt man die beiden Liegenschaftserwerbe als Leistung als Erfüllung statt, bei welcher die Gegenleistung überwiegend in Geld besteht, so ist laut Schwimann - Kommentar zum ABGB von einer Novation in einen Kaufvertrag auszugehen. Das bedeutet, dass infolge Novation wiederum Liegenschafts Kaufverträge vorliegen, die durch das Vorkaufsrecht bedingt sind.

Das Vorkaufsrecht wurde an einem von zwei zusammengehörigen Grundstücken eingeräumt, doch spricht der Punkt 1. des Kaufvertrages EZ X dafür, die Vorkaufsvereinbarung auf beide Kaufverträge auszudehnen, da mit dem Teilungsplan und den darauf aufbauenden Kaufverträgen der gesamten Weingarten wieder zu einem Komplex wird und die Vertragsteile beide Kaufverträge als Einheit ansehen. Darüber hinaus ist das Vorkaufsrecht auf der größeren erworbenen Liegenschaft eingetragen.

Aus diesen Gründen stellt nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates das Vorkaufsrecht eine Bedingung dar, die für beide „Kaufverträge“ das Entstehen der Grunderwerbsteuerschuld hinausgeschoben hat.

Auch der Oberste Gerichtshof hat in der Entscheidung vom 15.06.1983 zur Geschäftszahl 1Ob653/83; 7Ob522/88 ausgesprochen, dass ein Vertragsabschluss in Kenntnis des Vorkaufsrechtes als unter der Bedingung abgeschlossen anzusehen ist, dass der Vorkaufsberechtigte von seinem Vorkaufsrecht nicht Gebrauch macht; übt der Vorkaufsberechtigte sein Vorkaufesrecht aus, so wird der mit dem Dritten abgeschlossene Kaufvertrag hinfällig.

Aus einem im Strafakt befindlichen Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. F.G. an den Käufer E.W. vom 28. April 2003 (Blatt 255 des Strafaktes) geht eindeutig hervor, dass die Bw. bis zu diesem Zeitpunkt ihrer Verpflichtung gemäß Punkt 7.2. des Weingartenkaufvertrages EZ X , GB D., wonach sie für den Verzicht des Herrn DDr. E.L. auf das zu seinen Gunsten einverleibte

Vorkaufsrecht zu sorgen gehabt hätte, nicht nachgekommen ist. Auch in einem im Strafact befindlichen Grundbuchsauszug vom 17.5.2005 (Bl. 259) scheint das aufrechte Vorkaufsrecht noch auf.

Da entsprechend den obigen Ausführungen die Grunderwerbsteuerschuld in dem Zeitpunkt entsteht, in dem der Vorkaufsberechtigte auf sein Vorkaufsrecht verzichtet oder es nicht ausübt, war bis zum Zeitpunkt der Anzeige des Erwerbsvorganges durch den Käufer E.W. am 6. Februar 2003 die Grunderwerbsteuerschuld noch nicht entstanden, weswegen eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeigepflicht gemäß § 10 GrEStG durch die Bw. schon objektiv nicht gegeben ist und daher schon aus diesem Grund mit Verfahrenseinstellung vorzugehen war.

Ein Eingehen auf das darüber hinausgehende Parteienvorbringen war daher obsolet.

Selbst wenn man jedoch von der Verwirklichung der objektiven Tatseite ausgehen würden, hätte der Unabhängige Finanzsenat Zweifel an einer fahrlässigen Handlungsweise der Bw.

Bedenkt man, dass im gegenständlichen Fall eine rechtlich schwierig zu beurteilendes Vertragswerk mit nicht eindeutigen Formulierungen und ergänzt durch laufend geänderte Zusatzvereinbarungen und Verpflichtungserklärungen vorliegt, welches selbst für Fachleute die Beurteilung des Zeitpunktes der Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld zu einem äußerst schwierigen Unterfangen macht und sich die Bw. bei der Verfassung und Abwicklung der gegenständlichen Verträge berufsmäßiger Parteienvertreter bedient hat und insbesondere die Erledigung aller ihrer diesbezüglichen Verpflichtungen ihrem Gatten (von Beruf Steuerberater und Wirtschaftsprüfer) übertragen hat, so konnte sie auf die Richtigkeit der von den Erfüllungsgehilfen gesetzten Schritte vertrauen und es könnte ihr, nach den vorliegenden Verfahrensergebnisse, keine fahrlässige Handlungsweise angelastet werden. Auch darin nicht, dass sie die Verpflichtungserklärung vom 30.7.2001 auf Anraten ihres Gatten und Steuerberaters ungelesen unterschrieben hat. Den selbst bei Durchlesen dieser Verpflichtungserklärung wäre für die in steuerlichen Belangen ungeschulte und unerfahrene Bw. das eventuelle Entstehen einer Grunderwerbsteuerschuld nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates nicht erkennbar gewesen.

Die Bw. hat daher nach Ansicht des erkennenden Berufungssenates das ihr Zumutbare getan, nämlich berufsmäßige Parteienvertreter (insbesondere ihren Gatten) mit der Abwicklung ihrer gegenständlichen Kaufverträge zu betrauen.

Wien, am 13. Jänner 2009