

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch PSW Partnerschaft für Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, 8010 Graz, C. v. Hötzendorfstraße 37a, vom 5. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 13. November 2003, StNr.XY, betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird *aufgehoben*.

Entscheidungsgründe

Am 20. Februar 2002 ist beim Finanzamt die Ablichtung eines mit 12. Juni 1998 datierten Optionsvertrages eingelangt. Dieser wurde zwischen dem Bw. als Optionsnehmer (bzw. Käufer) einerseits und verschiedenen Liegenschaftseigentümern als Optionsgebern (bzw. Verkäufern) andererseits abgeschlossen. Der Optionsvertrag enthält - auszugsweise - folgende Bestimmungen:

"2. Die Verkäufer räumen hiermit dem Käufer hinsichtlich der unter Punkt 1. dieses Vertrages genannten Fläche das Recht ein, diese Grundstücke (Anm.: insgesamt 16 Grundstücke, sämtliche KG S), oder Grundstücksteile davon, zu den nachstehenden Bedingungen zu erwerben.

3. Die Einräumung dieser Option erfolgt zum Zweck der Verfahrensdurchführung und Erlangung der behördlichen Bewilligungen für den gewerbsmäßigen Schotterabbau auf den gegenständlichen Grundstücken zugunsten des Käufers.

4. In dem im Anhang beigefügten Lageplan sind die voraussichtlichen Schotterabbaugebiete dargestellt:

Fläche A: Abaugebiet, welches als erstes in Angriff genommen wird.

Fläche B: Zweites Abbaugebiet.

Fläche C: Ausschlussfläche Erdgasleitung.

Fläche D: Ausschlussfläche Stromleitung.

(.....)

Die Vertragsparteien vereinbaren einen Kaufpreis pro Quadratmeter Grundstücksfläche

<i>für die Fläche A</i>	<i>von S 270,-</i>
<i>für die Fläche B</i>	<i>von S 270,-</i>
<i>für die Fläche C</i>	<i>von S 100,-</i>
<i>für die Fläche D</i>	<i>von S 135,-</i>

Für die Einräumung dieser Option wird zwischen den Vertragsparteien kein gesondertes Entgelt vereinbart.

(.....)

8. Dieses Optionsrecht wird verbindlich auf die Dauer bis einschließlich 31. Dezember 1999 vereinbart, jedoch verlängern bis zu diesem Stichtag noch abzuschließende bzw. in diesem Zusammenhang und für die Erreichung des Optionszweckes noch anhängige behördliche Verfahrensschritte den vorgenannten Zeitraum bis zur endgültigen, jeweiligen Bescheidausfertigung, und zwar bis einschließlich des 90. Tages nach deren Rechtskrafterlangung.

Dieses Optionsrecht kann durch den Käufer auch an Dritte mit vollen Rechten übertragen werden."

Im Akt befindet sich überdies jeweils die erste Seite zweier weiterer – vom Bw. mit anderen Grundstückseigentümern abgeschlossener – Optionsverträge. Diese betreffen wiederum jeweils Grundstücke der KG S.

Die von den angeführten Optionsverträgen umfassten – landwirtschaftlich genutzten – Grundstücke wurden in der Folge mit Kaufverträgen vom 18. September 1999 bzw. vom 26. Februar 2000 von der K-GmbH zu den im oa. Optionsvertrag vom 12. Juni 1998 vereinbarten Kaufpreisen erworben. Die GmbH wurde bei Abschluss dieser Verträge durch den Bw. als deren Alleingeschäftsführer vertreten. Für die einzelnen Erwerbe wurde jeweils ausgehend von den jeweiligen Kaufpreisen bescheidmäßig die Grunderwerbsteuer zur Vorschreibung gebracht.

Die K-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20. August 1999 gegründet. Einer der beiden Gesellschafter dieser GmbH ist der Bw.

Die von der GmbH erworbenen Grundstücke wurden grundbücherlich in den neu eröffneten Einlagezahlen 511 und 515, jeweils KG S, zusammengefasst. Das örtlich zuständige

Finanzamt R hat mit Bescheiden vom 5. Jänner 2001 im Zuge einer Nachfeststellung gemäß § 22 Abs. 1 BewG die Einheitswerte dieser Liegenschaften – laut Bescheidbetreff handelt es sich um Betriebsgrundstücke iSd. §§ 59 und 60 BewG - zum 1. Jänner 2000 mit ATS 6,115.000,- bzw. mit ATS 8,989.000,- festgestellt.

Mit berufungsgegenständlichem Bescheid hat das Finanzamt dem Bw. auf Basis einer Bemessungsgrundlage in Höhe der Summe sämtlicher Kaufpreise (laut Kaufverträgen vom 18. September 1999 bzw. vom 26. Februar 2000, mit welchen die K-GmbH die Grundstücke erworben hat) Grunderwerbsteuer iHv. insgesamt € 131.049,98 vorgeschrieben. Der Bescheid hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

"Betrifft: Optionsvertrag vom 12. Juni 1998 mit LR ua.

Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit

(.....)

Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG 1987: Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)

Begründung: Gemäß §§ 1 und 8 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld bereits mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts."

In der dagegen erhobenen Berufung vom 5. Dezember 2003 wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die Einräumung einer Option alleine mangels Leistungsverpflichtung des Optionsgebers noch kein Verpflichtungsgeschäft darstelle. Der Bw. habe das ihm eingeräumte Optionsrecht nie geltend gemacht, weshalb dafür Grunderwerbsteuer nicht festzusetzen sei. Daher werde die Neufestsetzung der Grunderwerbsteuer mit Null beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Oktober 2004 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge und setzte nunmehr ausgehend von den mit oa. Bescheiden des Finanzamtes R vom 5. Jänner 2001 festgestellten Einheitswerten die Grunderwerbsteuer mit € 38.417,77 fest. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG ua. auch ein Rechtsgeschäft der Grunderwerbsteuer unterliege, welches den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet. Im vorliegenden Fall habe der Bw. das ihm mit Optionsvertrag vom 12. Juni 1998 eingeräumte Optionsrecht an einen Dritten übertragen und sei dieses vom neu Berechtigten, der K-GmbH, fristgerecht ausgeübt worden, was aus den abgeschlossenen Kaufverträgen mit den jeweiligen Grundstückseigentümern bzw. Optionsgebern ersichtlich sei. Für beide Rechtsgeschäfte – Abtretung der Rechte aus dem Kaufanbot und Abnahme der Offerte durch Abschluss des Kaufvertrages – entstehe die Steuerschuld mit dem Erwerb der Grundstücke. Mangels Gegenleistung bilde der Einheitswert den Besteuerungsmaßstab bei den Vorgängen nach § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG.

Dem wurde im Vorlageantrag wie folgt entgegen gehalten:

Der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung als Bemessungsgrundlage herangezogene Einheitswert sei weder zum Zeitpunkt des Abschlusses der Optionsverträge noch während der gesamten Dauer der Optionsfrist bis 31. Dezember 1999 gültig gewesen (eine Verlängerung der Optionsfrist komme nicht in Betracht, da die erforderlichen Genehmigungen bereits im Frühjahr 1999 vorgelegen seien). Dieser Einheitswert sei ab 1. Jänner 2000 und somit erst nach Ablauf der Optionsfrist gültig geworden. Weiters seien nicht zwei große (Betriebs)Liegenschaften, sondern mehrere kleine landwirtschaftliche Grundstücke erworben worden, die erst nach dem Erwerb zu Betriebsliegenschaften geworden seien. Für eine Stichtagsbewertung gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG bestünde keine Möglichkeit, da sich erst durch den Erwerbsvorgang die Voraussetzungen für eine Art- bzw. Wertfortschreibung ergeben hätten. Ein Heranziehen der Einheitswerte, die für die Liegenschaften als Betriebsgrundstück der K-GmbH ermittelt wurden, sei daher für den gegenständlichen Erwerbsvorgang nicht zulässig. Vielmehr seien jene Einheitswerte anzusetzen, die zum Zeitpunkt des Abschlusses der Optionsverträge maßgeblich gewesen sind. Ausgehend vom Hektarsatz, welcher sich aus dem gegenüber Herrn LR (einem der Veräußerer) festgesetzten Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1998 ergebe, errechne sich für die Fläche der gegenständlichen Liegenschaften mit einem Gesamtausmaß von 18,9719 ha ein Einheitswert von S 251.359,- und folglich eine Grunderwerbsteuer iHv. S 8.797,- (€639,34).

Mit Eingabe vom 5. April 2005 zog der Bw. seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz – außer in den hier nicht relevanten Fällen des Abs. 1 der genannten Bestimmung – immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

"Sache" im Sinne der zitierten Gesetzesstelle ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat. Sache ist die Erfassung eines bestimmten Abgabenschuldverhältnisses mit seinen wesentlichen Sachverhaltselementen. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid (im Ergebnis erstmals) erlassen. Der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es beispielsweise auch verwehrt, in Abänderung des Spruches des erstinstanzlichen Bescheides erstmals ein anderes individuelles Verhalten des Abgabepflichtigen anzunehmen und es einem anderen Tatbestand zu

unterstellen (vgl. zB VwGH vom 14. Juni 1991, 88/17/0016; vom 24. September 2002, 2000/16/0114; uva.). Mit einer Berufungserledigung kann nur eine Entscheidung getroffen werden, die dem Gegenstand nach von der Abgabenbehörde erster Instanz bereits mit dem angefochtenen Bescheid erfasst und behandelt worden war (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2712).

Das Gebot, "immer in der Sache selbst zu entscheiden", setzt somit "Identität" der Sache voraus, nämlich dass die zu erledigende Sache, also die Angelegenheit, die Gegenstand des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz war, mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung der Rechtsmittelbehörde einbezogen wird (s. *Stoll*, aaO, 2800).

Durch den unter "Betrifft" angeführten Rechtsvorgang wird im Bescheid jener Erwerbsvorgang konkret bestimmt, auf den sich die Steuervorschreibung bezieht und bildet dieser den Inhalt des Bescheidspruches (so etwa UFS Graz vom 26. April 2004, RV/0897-G/02).

Da die Berufungsvorentscheidung wie eine Berufungsentscheidung wirkt, hat sie als Rechtsmittelentscheidung der ersten Instanz ebenfalls jene Grenzen zu beachten, die einer Sachentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Wege stehen (*Stoll*, aaO, 2712).

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid hat nun das Finanzamt – dem objektiven Inhalt des Bescheidspruches zufolge – die mit oa. Vertrag vom 12. Juni 1998 erfolgte Einräumung des (oben näher dargestellten) Optionsrechtes an den Bw. der Grunderwerbsteuer unterworfen. Die angefochtene Erledigung nimmt in ihrem Betreff ausdrücklich (und ausschließlich) auf den vom Bw. mit LR ua. Liegenschaftseigentümern geschlossenen Optionsvertrag Bezug und führt begründend aus, die Steuerschuld entstehe auf Grund der §§ 1 und 8 GrEStG bereits mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes. "Sache" des hier gegenständlichen erstinstanzlichen Bescheides war somit – seinem Wortlaut zufolge - der Optionsvertrag vom 12. Juni 1998 (bzw. dessen Besteuerung).

Im Hinblick darauf wurde auch die Berufung zunächst – ausschließlich - damit begründet, dass die bloße Einräumung eines Optionsrechtes noch kein Verpflichtungsgeschäft und somit keinen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang darstelle.

Der Berufungsvorentscheidung lag jedoch ein völlig anderer Sachverhalt zugrunde, nämlich die Übertragung des Optionsrechtes vom Bw. auf die K-GmbH, also einen anderen Vertragspartner des Bw. als jene(r), die (der) im angefochtenen Bescheid angeführt wurde(n). Diese Übertragung wurde als Rechtsvorgang iSd. § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterzogen.

Während also Gegenstand des bekämpften Bescheides der aus dem Optionsvertrag vom 12. Juni 1998 resultierende Rechtsvorgang (die Einräumung eines Optionsrechtes an den Bw.) war, wurde mit der Berufungsvorentscheidung expressis verbis die Weitergabe dieses Optionsrechtes vom Bw. an eine GmbH, welche die Option letztlich auch ausgeübt hat, steuerlich erfasst. Damit hat das Finanzamt als erstinstanzliche Rechtsmittelbehörde aber – in

Anbetacht obiger Rechtsausführungen unzulässigerweise - erstmals ein anderes individuelles Verhalten des Bw. und somit eine andere Angelegenheit als jene, die Sache des angefochtenen Bescheides war, der Grunderwerbsteuerpflicht unterworfen. Dem angefochtenen Bescheid kann nämlich nicht der geringste Anhaltspunkt dafür entnommen werden, dass damit etwa die vom Bw. vorgenommene Übertragung seiner Option an die K-GmbH steuerlich erfasst worden sein sollte. Der Gegenstand der Berufungsvorentscheidung ist somit nicht – wie vom Gesetz gefordert - mit jenem des angefochtenen Bescheides ident.

Die Berufungsvorentscheidung scheidet nun zwar mit Ergehen dieser abschließenden Berufungsentscheidung ohnehin aus dem Rechtsbestand aus. Auf Grund der dargestellten Rechtslage ist aber der UFS in seiner Entscheidung inhaltlich auf die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung des bereits mehrfach angeführten Optionsvertrages beschränkt. Damit ist im gegenständlichen Verfahren aber auch nicht auf die sich erst als Folge der Berufungsvorentscheidung ergebende Frage nach der zutreffenden Bemessungsgrundlage für den dem Grunde nach unbestrittenen Rechtsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG einzugehen.

In materiellrechtlicher Hinsicht ist nun der im Berufungsschriftsatz vom 5. Dezember 2003 geäußerten Rechtsauffassung uneingeschränkt zuzustimmen:

Die bloße Einräumung einer Option stellt keinen Tatbestand der Grunderwerbsteuerpflicht dar. Durch den Optionsvertrag räumt ein Vertragsteil dem anderen (dem Optanten) ein Gestaltungsrecht ein. Bis zum Zeitpunkt der Abgabe der Gestaltungserklärung besteht aber für den Optionsgeber noch keine Leistungsverpflichtung (s. *Fellner*, GrEStG-Kommentar, § 1 Rz 161, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Im Entscheidungsfall hat der Bw. überdies die ihm mit dem hier zur Beurteilung stehenden Vertrag vom 12. Juni 1998 eingeräumte Option unstrittig nicht geltend gemacht. Ein Übereignungsanspruch des Bw. wurde somit nicht begründet, ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Vorgang wurde somit weder durch den angeführten Optionsvertrag noch durch eine allfällige nachfolgende Ausübung der Option durch den Bw. verwirklicht.

Da sohin der vom Finanzamt mit angefochtenem Bescheid herangezogene Vorgang, in concreto die Einräumung einer Option an den Bw., keinen gesetzlichen Tatbestand der Grunderwerbsteuerpflicht erfüllt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. April 2005