



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T.W., Adresse, vertreten durch RA.K, vom 19. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 19. Dezember 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 23./24. Mai 2006 erwarb das Ehepaar T.W. (österreichischer Staatsbürger) und G.C.H (mexikanische Staatsbürgerin) um den Kaufpreis von 233.010 € von der Verkäuferin W.GmbH je 111/11368 und 6/11368- Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ X samt damit verbundenem Wohnungseigentum an der Wohnung Top Nr. 7 und am Tiefgaragenabstellplatz Nr. 19.

Punkt IV dieses Vertrages enthielt auszugsweise folgende Bestimmung:

"Da G.C.H mexikanische Staatsbürgerin ist, ist für ihren Erwerb eine grundverkehrsbehördliche Bewilligung notwendig. Sollte diese in den ersten beiden Instanzen nicht erteilt werden, so erklären die Vertragsteile, dass T.W. Alleineigentümer aller vertragsgegenständlichen Miteigentumsanteile werden soll. T.W. verpflichtet sich hiermit, für den oben genannten Fall den Kaufvertrag zu den Bedingungen des gegenständlichen Vertrages mit der Fa. W abzuschließen, bei denen er das Alleineigentum an den Liegenschaftsanteilen übernimmt. Der anlässlich des gegenständlichen Vertrages überwiesene Kaufpreis verbleibt sohin jedenfalls bei der Verkäuferin, wird aber selbstverständlich in weiterer Folge als Kaufpreis für T.W. zur Erlangung des Alleineigentums an den kaufgegenständlichen Miteigentumsanteilen verbucht. "

Am 31. Mai 2006 wurde dieser Rechtsvorgang dem Finanzamt mit Abgabenerklärung Gre 1 angezeigt. Mit den beiden Bescheiden vom 14. Juni 2006 wurde für den Rechtsvorgang "Kaufvertrag vom 24. Mai 2006 mit W.GmbH" für deren jeweiligen Hälfteerwerb gegenüber T.W. und gegenüber G.C.H ausgehend von einer Gegenleistung von 117.553,50 € (halber Kaufpreis + Vertragserrichtungskosten von 1.048,50 €) gemäß § 7 Z. 3 GrEStG die Grunderwerbsteuer mit je 4.114,37 € festgesetzt. Diese beiden Grunderwerbsteuerbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2006 teilte der rechtliche Vertreter dem Finanzamt im Wesentlichen mit, dass mit Bescheid vom 24. Oktober 2006 dem angemeldeten Vertrag die grundverkehrsbehördliche Genehmigung versagt worden sei, womit T.W. dann unzulässigerweise nur den halben Mindestanteil an der Wohnung erworben hätte. Um dies richtig zu stellen, sei der beigelegte neue Kaufvertrag vom 28. November/ 4. Dezember 2006 abgeschlossen worden, womit T.W. von der Verkäuferin W.GmbH nunmehr 222/11368 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 7 und 12/11368-Miteigentumsanteile an der Liegenschaft verbunden mit Wohnungseigentum am Tiefgaragenabstellplatz Nr. 19 um den Kaufpreis von 233.010 € kaufe. T.W. und G.C.H seien damit einverstanden, dass die zur Erf. Nr. Y/2006 entrichtete Grunderwerbsteuer auf den nunmehrigen Kaufvertrag zwischen der W.GmbH und T.W. verrechnet werde, sodass bei exakt gleichem Kaufpreis und auch sonst exakt gleichen Bedingungen des Kaufvertrages die Grunderwerbsteuer für den neuen Kaufvertrag bereits bezahlt sei.

Das Finanzamt erließ daraufhin den Bescheid vom 19. Dezember 2006, womit für den im Betrifft mit "Kaufvertrag vom 24. Mai 2006 mit G.C.H" bezeichneten Rechtsvorgang gegenüber T.W. (Bw.) ausgehend von einer Gegenleistung von 117.554 € und unter Anwendung des Steuersatzes gemäß § 7 Z 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer mit 2.351,08 € (= 2% von der Bemessungsgrundlage) festgesetzt wurde. Begründet wurde diese Vorschreibung wie folgt: *"Da die zweite Liegenschaftshälfte treuhändig für die Ehegattin erworben wird ist Grunderwerbsteuer vorzuschreiben. Eine wirtschaftliche Rückgängigmachung des Kaufvertrages ist nicht erfolgt, da der Verkäufer nicht den vollen Besitz der Liegenschaft wiedererlangt."*

Am 8. Jänner 2007 schlossen die W.GmbH als Verkäuferin und T.W. und G.C.H als Käufer eine "Vereinbarung", worin die Vertragsteile unter Darlegung des bisherigen Ablaufes (Kaufvertrag zum jeweils hälftigen Erwerb von Liegenschaftsanteilen verbunden mit Wohnungseigentum und Bescheid der Landesgrundverkehrskommission, mit dem diesem Erwerb der G.C.H die grundverkehrsbehördliche Genehmigung nicht erteilt worden war) *"nunmehr übereinkommen, den Kaufvertrag vom 23.05./24.05.2006 aufzuheben. Die Vertragsteile vereinbaren, dass aus*

dem oben genannten Kaufvertrag keine wechselseitigen Rechte und Pflichten resultieren sollen."

Gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 19. Dezember 2006 richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Vorbringen, T.W. hätte den ihm nach dem Kaufvertrag vom 23. Mai 2006 zukommenden Hälfteanteil (halben Mindestanteil) am Wohnungseigenumsobjekt nicht erwerben können, da sein Erwerb und jener seiner Ehegattin eine rechtliche und wirtschaftliche Einheit darstelle, da Zweck des Erwerbes die Schaffung einer gemeinsamen Ehwohnung gewesen sei. Dies sei dem Kaufvertrag klar zu entnehmen, demgemäß hätten nunmehr die Vertragsteile auch noch ausdrücklich mit gesonderter Erklärung den ersten Kaufvertrag aufgehoben. Bereits im Punkt IV des Kaufvertrages sei außerdem angeführt, dass für den Fall, dass G.C.H die grundverkehrsbehördliche Bewilligung nicht erlange, T.W. Alleineigentümer der Miteigentumsanteile werden solle und er habe sich damals bereits verpflichtet, für diesen Fall einen neuen Kaufvertrag mit der Fa. W abzuschließen, bei dem er das Alleineigentum übernehme. Spätestens mit der Aufhebungsvereinbarung sei dies auch schriftlich nochmals dokumentiert, sodass eine weitere Vorschreibung von Grunderwerbsteuer wie mit dem bekämpften Bescheid vorgenommen, nicht zulässig sei. Es habe auch T.W. mit G.C.H keinen Kaufvertrag diesbezüglich abgeschlossen, sondern bestehe ein Kaufvertrag ausschließlich mit der Fa. W.GmbH. Überdies sei es auch nicht richtig, dass der Bw. die zweite Liegenschaftshälfte treuhändig für die Ehegattin erwerben würde, sondern es werde diese nunmehr einzig und allein von T.W. erworben, da aus rechtlichen Gründen eine andere Form des Erwerbes nicht möglich sei. Es handle sich um die gemeinsame Ehwohnung, deren Zurverfügungstellung durch einen Gatten kein Treuhandverhältnis begründe, sondern auf einer eherechtlichen Verpflichtung beruhe. Sollte eine Verrechnung der bereits von T.W. und G.C.H insgesamt entrichteten Grunderwerbsteuer mit der für den neuen Kaufvertrag vom 28. November/4. Dezember 2006 anfallenden Grunderwerbsteuer trotz des diesbezüglich bereits gestellten Antrages nicht möglich sein, so werde für diesen Fall ausdrücklich der Antrag gestellt auf Rücküberweisung der zu Erfassungsnummer Y/2006 entrichteten Grunderwerbsteuer. Weiters werde der Antrag gestellt, den Grunderwerbsteuerbescheid vom 19.12.2006 ersatzlos aufzuheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung war wie folgt begründet:

"Aus dem Inhalt des Kaufvertrages vom 24.05.2006 und der Begründung zur gegenständlichen Berufung ist eindeutig ersichtlich, dass Wille des Berufungswerbers war, die Liegenschaft Wohnung Top 7 und die Tiefgarage Top TG 19 entweder zusammen mit seiner Gattin grundbücherlich oder sonst als Alleineigentümer zu erwerben.

An einer Aufhebung des Erwerbsvorganges bei Nichtgenehmigung des Rechtsgeschäftes beim Hälfteerwerb durch die Ehegattin des Berufungswerbers war nie gedacht und eine gänzliche vorbehaltlose Rückgabe der Einheit an die Veräußerin wurde schon durch die Textierung des Kaufvertrages mit einem Eventualerwerb der zweiten Hälfte durch den Berufungswerber ausgeschlossen.

Die Bestimmung des § 17 GrEStG sieht die Rückerstattung der Grunderwerbsteuer aber nur dann vor, wenn ein Erwerbsvorgang rückgängig gemacht wird und der Verkäufer die volle wirtschaftliche Verfügungsmacht am Vertragsgegenstand in Folge Rückabwicklung des Rechtsgeschäftes wiedererlangt. Im Berufungsfall ist der Wille zu gemeinsamen Erwerb der Ehewohnung nie aufgegeben worden und musste nur auf Grund der grundverkehrsrechtlichen Bestimmungen in Tirol der grundbücherliche Erwerb durch den Berufungswerber allein erfolgen. Wirtschaftlich gesehen – was auch dem Begründungstext der Berufung entnommen werden kann ("gemeinsamer Ehewohnsitz-gleichwertige Beiträge zur Haushaltsführung- Gleichbehandlung der Ehepartner"- alles Hinweise, dass sich der Berufungswerber nicht als wirtschaftlicher Alleineigentümer der Wohnung, sondern als gemeinsamer Mitbesitzer mit seiner Ehegattin betrachtet) sind beide Ehegatten Eigentümer der Liegenschaft.

Grunderwerbsteuerlich wird somit Tatbestand eines Treuhandverhältnisses (= wirtschaftliche Übertragung einer Liegenschaft nach § 1 GrEStG) begründet, was nicht zu einer Rückerstattung der Steuer führt, sondern eine weitere grunderwerbsteuerbare Übertragung der Liegenschaftshälfte von Frau G.C.H an ihren Ehegatten- den Berufungswerber- darstellt.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass auch bei einer Scheidung Grunderwerbsteuer für den Erwerb der zweiten Liegenschaftshälfte – trotz gesetzlichen Anspruches- vorgeschrieben wird. Gleiches gilt für den Erwerb von Todes wegen nach den Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes in seiner jüngsten Auflage. "

Der Berufungswerber stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung führte er darin im Wesentlichen noch aus, G.C.H könne ihrem Ehemann kein Eigentum verschaffen und übertragen, da sie in Österreich keine Liegenschaft erwerben könne. Eine Auslegung dahingehend, den Erwerbsvorgang zu verbieten, ihn aber trotzdem zu besteuern, wäre wohl unsachlich bzw. gleichheitswidrig und damit verfassungswidrig. Was den vom Finanzamt argumentierten treuhändigen Erwerb anlangt, führte er Folgendes aus. Sollte ein Ehegatte von vornherein eine Wohnung alleine während der Ehe erwerben und würden die Ehegatten gemeinsam einziehen, werde diese zur Ehewohnung. Nach Meinung des Finanzamtes würde aber trotzdem auch in diesem Fall der die Wohnung erwerbende Ehegatte nicht wirtschaftlicher Alleineigentümer der Wohnung, sondern zur Hälfte Treuhänder seiner Gattin. Dies würde immer dazu führen, dass ein Ehegatte, der die Wohnung nur auf seinen Namen erwerbe eine höhere Grunderwerbsteuer bezahlen müsse als ein Ehepaar, welches gemeinsam erwerbe. Dieses Ergebnis wäre ebenso unrichtig und unsachlich und entspreche auch nicht der Spruchpraxis des Finanzamtes. Bei richtiger Auslegung der Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes könne es nur so sein, dass für den Erwerb der Wohnung einmal Grunderwerbsteuer bezahlt werde. Sollten die Ehegatten erwerben, bezahle jeder die Hälfte davon. Sollte nur ein Ehegatte erwerben, zahle er die gesamte Grunderwerbsteuer. Dass aber durch einen Erwerb eines einzelnen Ehegatten dieser als Treuhänder des anderen gesehen werde und damit die eineinhalbfache Grunderwerbsteuer anfalle, entspreche nicht dem Gesetz. Es werde daher nochmals der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Besteuerungsgegenstand der Grunderwerbsteuer ist der Erwerb eines Grundstückes, der auf einem tatbestandlichen Erwerbsvorgang beruht. Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus. Jeder Erwerbsvorgang bildet einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale je für sich gesondert zu würdigen sind. Mit dem im "Betrifft" angeführten Rechtsvorgang wird der Steuerfall (Steuergegenstand) festgelegt, der den Inhalt des Spruches der Behörde erster Instanz gebildet hat.

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ua. die folgenden Rechtsgeschäfte, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Nach § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich und wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Zu den Rechtsvorgängen im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG gehört auch die nach positivem Recht im Einzelnen zwar nicht geregelte, aber zufolge des Grundsatzes der Vertragsfreiheit mögliche Treuhand, deren Wesensmerkmal es ist, dass der Treuhänder zwar eigene Rechte im eigenen Namen, jedoch auf fremde Rechnung ausübt. Der häufigste Fall ist der der sogenannten fiduziarischen Treuhand. Da der Treuhänder grundbücherliches Eigentum erwerben soll, ist das Erwerbsgeschäft, das der Treuhänder mit dem Dritten abschließt, ein Verpflichtungsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung der Liegenschaft begründet und somit nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt. Das Rechtsverhältnis zwischen dem Treuhänder und dem Treugeber ist ein schuldrechtliches. Sofern der Treugeber dadurch, dass der Treuhänder die Liegenschaft zum grundbücherlichen Eigentum erwirbt, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück erhält, ist diese Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ebenfalls ein steuerbarer Vorgang, weil nach § 1 Abs. 2 GrEStG auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen wirtschaftlich oder rechtlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer unterliegen (VwGH 20.2.2003, 2001/16/0519 und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 282, 285, 287, 289 zu § 1 GrEStG).

Das Finanzamt schrieb mit dem gegenständlichen Bescheid für den im Betrifft mit "Kaufvertrag vom 24. Mai 2006 mit G.C.H" umschriebenen Rechtsvorgang gegenüber dem

Bw. die Grunderwerbsteuer mit dem Steuersatz gemäß § 7 Z 1 GrEStG vor. Begründet wird diese Festsetzung wie folgt: *"Da die zweite Liegenschaftshälfte treuhändig für die Ehegattin erworben wird, ist Grunderwerbsteuer vorzuschreiben"*. Streit besteht im Wesentlichen, ob der diesem Grunderwerbsteuerbescheid laut Betrifft zugrunde liegende Rechtsvorgang (nämlich die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt an dem halben Kaufgegenstand durch den Erwerb des Bw. als Treuhänder für die Ehegattin) überhaupt vorliegt.

An Sachverhalt liegt diesem Grunderwerbsteuerbescheid unbestritten zugrunde, dass ursprünglich der Bw. und seine Ehefrau G.C.H mit Kaufvertrag vom 23./24. Mai 2006 von der Verkäuferin W.GmbH je 111/11368 und 6/11368- Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft samt damit verbundenem Wohnungseigentum an der Wohnung Top Nr. 7 und am Tiefgaragenabstellplatz Nr. 19 um den Kaufpreis von 233.010 € erworben haben. Der rechtsgeschäftliche Erwerb der G.C.H, einer mexikanischen Staatsbürgerin, bedurfte gemäß § 12 Abs. 1 in Verbindung mit § 9 Abs. 1 TGVG 1996 der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung. In Punkt IV des Kaufvertrages erklärten die Vertragsteile für den Fall, dass dem Erwerb der Ehegattin in den ersten beiden Instanzen die notwendige Genehmigung nicht erteilt wird, dann diesfalls T.W. Alleineigentümer aller vertragsgegenständlichen Miteigentumsanteile werden soll. T.W. verpflichtete sich "hiermit" für diesen Fall den Kaufvertrag zu den Bedingungen des gegenständlichen Falles mit der Verkäuferin abzuschließen. Nachdem mit Bescheid vom 24. Oktober 2006 der Landes-Grundverkehrskommission dem Rechtserwerb durch G.C.H die grundverkehrsbehördliche Genehmigung versagt worden war, hat mit Kaufvertrag vom 28. November /4. Dezember 2006 T.W. als Käufer von der Verkäuferin W.GmbH die 222/11638 und 12/11368 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top Nr. 7 und am Tiefgaragenabstellplatz TG 19 um den Kaufpreis von 233.010 € erworben.

Bedarf ein Rechtsgeschäft der Genehmigung einer Behörde, so ist es aufschiebend bedingt bzw. schwebend unwirksam. Ist ein Geschäft unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, so beginnen die Rechtswirkungen erst dann, wenn das ungewisse Ereignis eintritt (Koziol- Welser, Bürgerliches Recht, Band I, 12. Auflage, Seite 92, 175 und VwGH 15.3.1984, 83/1670061). Der Kaufvertrag vom 23./24. Mai 2006, der hinsichtlich des Rechtserwerbes des Halfteanteiles an der Kaufliegenschaft durch die mexikanische Staatsbürgerin G.C.H unzweifelhaft der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedurft hatte, war somit aufschiebend bedingt geschlossen. Da die Genehmigung hinsichtlich ihres Rechtserwerbes in der Folge versagt worden war, war der einheitliche Kaufvertrag ex tunc unwirksam. Dieser Vertrag vermochte auf Grund der (mit Ausnahme der Eigentümerpartnerschaft) grundsätzlichen Unteilbarkeit des Mindestanteiles auch dem T.W. gegenüber keinen Anspruch auf Übertragung des Eigentums zu begründen. Entsprechend der

in diesem Kaufvertrag eingegangenen Verpflichtung kaufte demzufolge T.W. als Alleineigentümer mit dem neuen Kaufvertrag vom 28. November 2006/4. Dezember 2006 von der Verkäuferin W.GmbH die entsprechenden Miteigentumsanteile an der Liegenschaft verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohnung und am Tiefgaragenabstellplatz.

Aus dem Vertragsinhalt des Punktes IV des Kaufvertrages vom 23./24. Mai 2006 lassen sich keine konkreten und damit gesicherte Anhaltspunkte für die Annahme des Finanzamtes finden, dass mit dieser Bestimmung des Kaufvertrages für den Fall der Versagung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung ihres Erwerbes zwischen G.C.H und T.W. eine Treuhandschaft in der Richtung vereinbart wurde, dass diesfalls T.W. mit dem neuen Kaufvertrag den bislang von der Ehegattin gekauften Liegenschaftsanteil als deren Treuhänder erwirbt. Die bereits im Kaufvertrag vom "Hälftekäufer" T.W. unter Punkt IV eingegangene Verpflichtung und der daraus resultierende Abschluss des Kaufvertrages vom 28. November/4. Dezember 2006, womit T.W. als nunmehriger Alleineigentümer die Mindestanteile gekauft hat, muss letztlich im Zusammenhang mit der grundsätzlichen (außer im Fall einer Eigentümerpartnerschaft) Unteilbarkeit des Mindestanteiles (§ 12 WEG 2002) und der Bestimmung des § 5 WEG 2002, dass Wohnungseigentum von jedem Miteigentümer erworben werden kann, dessen Anteil den Mindestanteil nicht unterschreitet, gesehen werden. Hätte nämlich der Bw. nach der erfolgten Versagung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung des Rechtserwerbes durch die Ehegattin mit dem neuen Kaufvertrag nicht die gesamten auf diese Eigentumswohnung und auf den Tiefgaragenabstellplatz entfallenden Liegenschaftsanteile gekauft, dann hätte zweifelsfrei auch er an diesem Kaufobjekt nicht Wohnungseigentum erlangen können. Diese vom Bw. augenscheinlich gegenüber dem Verkäufer eingegangene vertragliche Verpflichtung diente daher im Ergebnis der Wahrung und Sicherung seiner eigenen Ansprüche gerichtet auf Erwerb dieser bestimmten Eigentumswohnung mit Tiefgaragenabstellplatz. Allein diese Vertragsbestimmung rechtfertigt somit keinesfalls die begründete Schlussfolgerung, dass mit dem Kaufvertrag vom 23./24. Mai 2006 die Ehegattin für den Fall der Nichtgenehmigung ihres Erwerbes den Bw. im Rahmen einer Treuhandschaft beauftragt hat, für sie treuhändig den zweiten Hälfteanteil zu erwerben. Da überdies vereinbarter Gegenstand dieses Kaufvertrages der angestrebte hälftige Liegenschaftserwerb durch die beiden Ehegatten war, und erst mit dem Kaufvertrag vom 28. November/4. Dezember 2006 der Bw. sämtliche auf die Eigentumswohnung samt Tiefgaragenabstellplatz entfallenden Miteigentumsanteile (=Mindestanteil) erworben hat, hätte jedenfalls erst durch diesen zweiten Erwerb, wenn der vom Finanzamt unterstellte treuhändige Erwerb überhaupt vorliegen sollte, der Bw. (Treuhänder) mit seinem Erwerb der Liegenschaftsanteile zum bürgerlichen Eigentum zugleich der Ehegattin (Treugeberin) die

wirtschaftliche Verfügungsmacht über die halben Liegenschaftsanteile verschafft, worin dann ein eigenständig zu versteuernder Rechtsvorgang gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG liegen würde.

Zusammenfassend ist daher bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles von Folgendem auszugehen. Laut Bescheidspruch bildete der im Betrifft genannte "Kaufvertrag vom 24. Mai 2006 mit G.C.H" jenen Rechtsvorgang, für den mit dem gegenständlichen Bescheid die Grunderwerbsteuer festgesetzt wurde. Aus der Begründung und dem angewandten Steuersatz geht hervor, dass das Finanzamt diese Vorschreibung im Ergebnis darauf gestützt hat, T.W. habe mit Kaufvertrag vom 28. November/4. Dezember 2006 die zweite Hälfte der Liegenschaftsanteile treuhändig für die Ehegattin erworben und ihr mit seinem Erwerb die wirtschaftliche Verfügungsmacht verschafft, worin der versteuerte Erwerb liegt. Ein solcher treuhändige Erwerb setzt ein bestehendes schuldrechtliches Rechtsverhältnis (Treuhandvertrag) zwischen Treugeber und Treuhänder voraus. Das Finanzamt ging diesbezüglich an Sachverhalt davon aus, dass für den Fall, dass dem Hälfterwerb der G.C.H nicht die grundverkehrsbehördliche Genehmigung erteilt werden sollte, zwischen den Ehegatten das Rechtsverhältnis einer Treuhandschaft dahingehend vereinbart war, dass dann T.W. einen Hälftereil am Kaufgegenstand als Treuhänder für die Treugeberin G.C.H erwirbt. Wenn daher laut Bescheidspruch der im Betrifft genannte "Kaufvertrag vom 24. Mai 2006 mit G.C.H" jener Rechtsvorgang war, für den mit dem gegenständlichen Bescheid vom 19. Dezember 2006 die Grunderwerbsteuer festgesetzt wurde, der versteuerte Rechtsvorgang dieser Vorschreibung aber zweifellos darin lag, dass nach Ansicht des Finanzamtes als Folge einer zwischen den Ehegatten vereinbarten Treuhandschaft gleichzeitig mit dem im Kaufvertrag vom 28. November/4. Dezember 2006 festgelegten Erwerb des T.W. der Liegenschaftsanteile zum bürgerlichen Eigentum der Bw. (als Treuhänder) seiner Ehegattin (Treugeberin) die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zweite Hälfte des Kaufgegenstandes verschafft hat, womit der mit dem bekämpften Bescheid versteuerte Rechtsvorgang verwirklicht wurde, dann ist das Schicksal des vorliegenden Berufungsfalles bereits entschieden. Selbst bei Vorliegen der vom Finanzamt angenommenen Treuhandschaft stellt nämlich der im Betrifft bezeichnete "Kaufvertrag vom 24. Mai 2006 mit G.C.H" jedenfalls nicht jenen Rechtsvorgang des Bw. dar, mit dem nach Meinung des Finanzamtes der T.W. gleichzeitig der G.C.H die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zweite Hälfte der Liegenschaftsanteile verschafft hat. Da Sache iSd § 289 BAO (womit der Entscheidungsumfang der Abgabenbehörde zweiter Instanz bestimmt wird) die Angelegenheit ist, die den Inhalt des Spruches der Behörde erster Instanz gebildet hat, der im Betrifft bezeichnete Rechtsvorgang aber nicht der mit diesem Bescheid letztlich versteuerte Erwerbsvorgang war und im Übrigen, worauf auch die Berufung ausdrücklich Bezug nimmt, der Bw. einen "Kaufvertrag vom 24. Mai 2006 mit G.C.H" gar nicht abgeschlossen hat, liegt

bereits darin eine Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides. Der Berufung war allein schon aus diesen Gründen stattzugeben und der bekämpfte Grunderwerbsteuerbescheid aufzuheben. Demzufolge brauchte im Rahmen dieser Berufungsentscheidung nicht die Frage abschließend beurteilt und darüber abgesprochen werden, ob das Finanzamt bei der gegebenen Sach- und Vertragslage überhaupt zu Recht davon ausgeht, dass auf Grund einer bezogen auf den Ankauf der halben Liegenschaftsanteile diesbezüglich zwischen den Ehegatten bestehenden Treuhandschaft der T.W. mit seinem Erwerb (Kaufvertrag vom 28. November/4. Dezember 2006) der entsprechenden Liegenschaftsanteile (Mindestanteile) zum grundbücherlichen Eigentum gleichzeitig der G.C.H die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den halben Kaufgegenstand verschafft hat, worin das Finanzamt einen verwirklichten Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG gesehen hat.

Über die ebenfalls gestellten Anträge auf "Gegenverrechnung" bzw. auf "Rücküberweisung" der von T.W. und G.C.H auf Grund der rechtskräftigen Grunderwerbsteuerbescheide vom 14. Juni 2006 schon entrichteten Grunderwerbsteuer bleibt noch festzuhalten, dass im Rahmen der gegenständlichen Berufung nicht über diese Anträge abzusprechen war, bildeten doch diese nicht den Gegenstand ("Sache" gemäß § 289 BAO) der bekämpften Vorschreibung. Es darf aber vorsorglich darauf hingewiesen werden, dass eine solche Gegenverrechnung oder Rücküberweisung überhaupt nur dann in Frage kommen könnte, wenn entweder als Folge eines materiellrechtlichen Antrages nach § 17 Abs. 4 GrEStG (siehe diesbezüglich aber Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 7 und 14 zu § 17 GrEStG und die dort referierte hg. Rechtsprechung) die mit den beiden Grunderwerbsteuerbescheiden vom 14. Juni 2006 bereits festgesetzte Steuer "abgeändert" wird oder diese beiden rechtskräftigen Bescheide als Folge einer etwaigen verfahrensrechtlichen Maßnahme noch aus dem Rechtsbestand ausscheiden, denn nur diesfalls entsteht infolge "Nullstellung" dieser Steuervorschreibungen auf den beiden Abgabekonten eine verrechenbare Gutschrift bzw. ein rückzahlbares Guthaben.

Im Hinblick auf die Ausführungen im Vorlageantrag, eine Auslegung dahingehend, den Erwerbsvorgang zu verbieten, ihn aber trotzdem zu besteuern, wäre wohl unsachlich bzw. gleichheitswidrig und damit verfassungswidrig, wird zwecks Klarstellung der bestehenden Rechtslage Folgendes erwähnt. Wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Genehmigung einer Behörde abhängig ist, so entsteht gemäß der Bestimmung des § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit der Genehmigung. Solange somit eine nach § 8 Abs. 2 GrEStG maßgebliche Genehmigung nicht erteilt ist, ist eine Abgabenfestsetzung nicht möglich. Bedarf ein Rechtsgeschäft der Genehmigung einer Behörde, so ist es aufschiebend bedingt bzw. schwebend unwirksam. Rechtsgeschäfte, die der Erteilung einer behördlichen Bewilligung bedürfen, werden nämlich als (im Wege einer sogenannten Rechtsbedingung)

aufschiebend bedingt angesehen. Ein Vertrag, der hinsichtlich der Übertragung des Eigentums von einer Grundverkehrskommission genehmigt werden muss, gilt somit als aufschiebend bedingt. Wird die Genehmigung in der Folge versagt, so ist er ex tunc unwirksam. Es liegt in einem solchen Fall kein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 erster Fall GrEStG vor, weil der Vertrag den Anspruch auf Übereignung nicht begründet hatte (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 170 zu § 1 und die dort referierte hg. Rechtsprechung). Solange eine nach § 8 Abs. 2 GrEStG maßgebliche Genehmigung noch nicht erteilt ist, ist also eine Abgabenfestsetzung nicht möglich. Wird eine erforderliche Genehmigung (hier der Grundverkehrsbehörde) in der Folge versagt, so kann gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG eine Steuerschuld überhaupt nicht entstehen (VwGH 18.3.1982, 2209/79 und 6.5.1982, 81/16/0060). Wird die Grunderwerbsteuer ungeachtet des Umstandes, dass die Steuerschuld von der Genehmigung einer Behörde abhängig ist, vorgeschrieben, so ist es erforderlich, die Vorschreibung selbst mit Berufung zu bekämpfen. Wird in der Folge die Zustimmung nämlich endgültig versagt, so stellt dieser Umstand nicht den Tatbestand des § 17 GrEStG her. Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt für die angezeigten Erwerbe ("Kaufvertrag vom 24. Mai 2006 mit W.GmbH") gegenüber den beiden Ehegatten mit Bescheid vom 14. Juni 2006 jeweils Grunderwerbsteuer zu einem Zeitpunkt vorgeschrieben, zu dem der Erwerb durch die mexikanische Staatsbürgerin G.C.H noch nicht grundverkehrsbehördlich genehmigt und damit die Steuerschuld noch gar nicht entstanden war. Unter Beachtung der obigen Rechtslage hätte für diesen Erwerbsvorgang die Steuer mangels entstandener Steuerschuld gar nicht vorgeschrieben werden dürfen bzw. die (rechtswidriger Weise) erfolgte Vorschreibung hätte mit Berufung bekämpft werden sollen. Im Erkenntnis vom 6. 5.1982, 81/16/0060, wurde für einen solchen Fall, in dem die Grunderwerbsteuer für den in Folge nicht genehmigten Erwerbsvorgang bereits (rechtswidriger Weise) rechtskräftig vorgeschrieben war, ausgesprochen, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen (auf der der Abgabepflichtige keinen Rechtsanspruch hat) wohl in Erwägung zu ziehen gewesen wäre (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 18 zu § 8 GrEStG). Mit obigen Ausführungen möchte die Berufungsbehörde zweiter Instanz lediglich aufzeigen, dass diese im Vorlageantrag monierte unsachliche bzw. gleichheitswidrige Gesetzesauslegung betr. nicht genehmigter ("verbotener") Erwerbe jedenfalls nicht "gesetzesimmanent" ist, sondern allein Folge einer rechtswidrigen, dem § 8 Abs. 2 GrEStG nicht entsprechenden Gesetzesanwendung.

Innsbruck, am 19. Juni 2008