



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 4

GZ. RV/0271-I/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.C., Adresse, vom 20. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. März 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Firma X-GmbH als Verkäuferin und Frau E.C. als Käuferin unterfertigten am 18. April 2003 einen Kaufvertrag hinsichtlich des Bauvorhabens G.M. Gegenstand dieses Kaufvertrages war der Erwerb von 62/1132- Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ XY, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top 7 und an dem Autoabstellplatz Top 24 um einen Kaufpreis von 116.928 €. Punkt 7.5 der Allgemeinen Bestimmungen hatte folgenden Inhalt:

*„Die Käuferin ist Deviseninländerin und slowakische Staatsbürgerin. Dieser Vertrag ist aufschiebend bedingt und hängt von der positiven Genehmigung der Grundverkehrsbehörde, BHK ab.“*

Punkt 8.4 („Zahlungsverzug und Rücktritt“) normierte überdies Folgendes:

*„Die Käuferseite kann vom Vertrag dann kostenlos zurücktreten, wenn sie die dem Vertrag zugrunde liegende Wohnbauförderung nicht gewährt bekommt. Die Käuferseite ist verpflichtet, die Verkäuferin unverzüglich von einer Ablehnung des Wohnbauförderungsdarlehens zu verständigen, geschieht dies nicht innerhalb von 14 Tagen ab Einlangen des Ablehnungsbescheides bei der Käuferseite, erlischt*

*dieses Rücktrittsrecht. Ein Rücktritt aus Anlass einer nicht genehmigten Finanzierung ist innerhalb von 4 Wochen ab Vertragsunterfertigung schriftlich zu erklären."*

Am 13. Mai 2003 wurde dieser Erwerbsvorgang vom vertragsverfassenden Rechtsanwalt mit der Abgabenerklärung Gre 1 dem Finanzamt angezeigt. Gegenüber der E.C. (= Bw) wurde mit Bescheid vom 5. März 2007 für den Rechtsvorgang „Kaufvertrag vom 18. April 2003 mit X-GmbH“ von einer Gegenleistung von 117.980 € (Kaufpreis von 116.928 € + Vertragserrichtungskosten 1.052 €) die Grunderwerbsteuer mit 4.129,30 € festgesetzt.

Die rechtlich unvertretene Bw. er hob gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid Berufung und bekämpfte diese Festsetzung dem Grunde nach mit folgender Begründung:

*„Ich habe mit der Firma X-GmbH keinen Kaufvertrag abgeschlossen.  
Sollten Sie im Besitz eines von mir unterzeichneten Kaufvertrages sein, ersuche ich Sie höflich um Übermittlung einer entsprechenden Kopie.  
Ich bitte nunmehr um Prüfung dieser Angelegenheit und ersuche ich Sie um entsprechende Stellungnahme dazu.“*

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt damit, dass die Bw. am 18. April 2003 einen Kaufvertrag „Bauvorhaben G“ mit der Fa. X-GmbH abgeschlossen habe. Da kein Stornoertrag eingelangt sei, sei die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden, da die Steuerschuld mit Abschluss des Vertrages entstanden sei. Zusammen mit der Berufungsvorentscheidung wurde eine Kopie der ersten und letzten Seite des Kaufvertrages an die Bw. verschickt.

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Unter Verweis auf ein beigelegtes Schreiben der Fa. X-GmbH, worin diese Gesellschaft bestätigte, dass E.C. mit der Firma X-GmbH „nie einen rechtsgültigen Kaufvertrag abgeschlossen“ habe, wurde von der Bw. neuerlich um „Prüfung dieser Angelegenheit“ gebeten.

Der Unabhängige Finanzsenat sah sich unter Beachtung des vorliegenden Kaufvertrages im Konnex gesehen mit dem Berufungsvorbringen zu ergänzenden Sachverhaltserhebungen veranlasst, die zu folgendem Ergebnis führten. Laut Auskunft der Grundverkehrsbehörde liegt für den gegenständlichen Erwerbsvorgang keine grundverkehrsbehördliche Genehmigung vor. Der schriftlichen Zeugenaussage (unter Beischluss der diesbezüglichen Schriftstücke) des Geschäftsführers der verkaugenden Firma X-GmbH war an Sachverhalt zu entnehmen, dass die Bezirkshauptmannschaft K am 15. Mai 2003 das Ansuchen der E.C. vom 12. Mai 2003 auf Gewährung der Wohnbauförderung für dieses Bauvorhaben abgelehnt und die Käuferin daraufhin mit der Rücktrittserklärung vom 16. Mai 2003 gegenüber der Verkäuferin von ihrem im Punkt 8.4 des Kaufvertrages normierten Rücktrittsrecht Gebrauch gemacht hat mit dem Hinweis, infolge fehlender österreichischer Staatsbürgerschaft komme sie nicht ins Grundbuch und erhalte keine Wohnbauförderung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Der Tatbestand ist dabei dann erfüllt, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung und damit auf Ausstellung einer einverleibungsfähigen Urkunde ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klageweg, also unmittelbar durchsetzen kann.

Einen Übereignungsanspruch begründendes Rechtsgeschäft wird als Verpflichtungsgeschäft bezeichnet, weil sich der Veräußerer darin verpflichtet, dem Erwerber das bürgerliche Eigentum an der verkauften Liegenschaft zu verschaffen. Durch den Abschluss eines solchen Geschäftes erwirbt nämlich der Erwerber zunächst nur den schuldrechtlichen Anspruch und damit den Rechtstitel auf Übertragung des Eigentums. Die Entstehung der Steuerpflicht wird damit also an den Erwerb des Rechtstitels geknüpft, auf Grund dessen die Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber im Grundbuch durchgesetzt werden kann. Durch den Abschluss eines Rechtsgeschäftes, durch welches ein Übereignungsanspruch begründet wird, entsteht dem Erwerber des Grundstückes ein klagbarer Anspruch auf Übertragung des Eigentumsrechtes an ihn. Der Erwerbsvorgang wird also nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG bereits durch das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst durch ein allenfalls nachfolgendes Erfüllungsgeschäft verwirklicht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 108 und 111 zu § 1 GrEStG 1987).

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von einer Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG 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. Solange somit eine nach § 8 Abs. 2 GrEStG maßgebliche Genehmigung noch nicht erteilt ist, ist eine Abgabenfestsetzung nicht möglich.

Dem vorliegenden Berufungsfall liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Nach dem am 18. April 2003 von beiden Vertragsteilen unterzeichneten Kaufvertrag erwarb die Bw. einen Liegenschaftsanteil verbunden mit Wohnungseigentum an einer (auch durch Beilagen) genau bezeichneten Wohnung um den vereinbarten Kaufpreis von 116.928 €. Unter Punkt 7.5

Allgemeine Bestimmungen des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass die Käuferin slowakische Staatsbürgerin ist und „dieser Vertrag aufschiebend bedingt ist und von der positiven Genehmigung der Grundverkehrsbehörde, BH K abhängt.“ Weiters konnte die Käuferin nach Punkt 8.4 vom Vertrag dann kostenlos zurücktreten, wenn sie die dem Vertrag zugrunde liegende Wohnbauförderung nicht gewährt bekommt.

Ist ein Rechtsgeschäft 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, 83/16/0061). 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. Solange bei einem Rechtsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 GrEStG eine erforderliche Genehmigung nicht erteilt ist, entsteht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld nicht. Wird die Genehmigung in der Folge versagt, so ist der Vertrag ex tunc unwirksam. Es liegt in einem solchen Fall kein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor, weil der Vertrag den Anspruch auf Übereignung nicht begründet hatte (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 170 zu § 1 GrEStG 1987 und Rz 17f und 34f zu § 8 GrEStG und die dort jeweils zitierte Rechtsprechung).

Unter Beachtung des Einwandes, die Bw. habe mit der Verkäuferin keinen „rechtsgültigen“ Kaufvertrag abgeschlossen, im Zusammenhang gesehen mit dem Vertragsinhalt des Punktes 7.5 des Kaufvertrages entscheidet letztlich den Berufungsfall, ob die Wirksamkeit des in Frage stehenden Erwerbsvorganges überhaupt von einer grundverkehrsbehördlichen Genehmigung abhängig war und bejahendenfalls desweiteren, ob dann diese behördliche Genehmigung zum Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung schon vorlag, denn nur diesfalls ist für einen genehmigungspflichtigen Erwerbsvorgang gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld entstanden und die mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid vorgenommene Abgabenfestsetzung rechtens. Sollte allerdings die grundverkehrsbehördliche Genehmigung zwar nicht im Zeitpunkt der bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung vorgelegen haben, aber noch vor Erlassung der Berufungsentscheidung erteilt worden sein, dann hätte die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 279 BAO iVm § 280 BAO auf diesen Tatumstand Bedacht zu nehmen und in der Berufungsentscheidung eine Abgabenfestsetzung unter Neufestlegung der Fälligkeit zu treffen (siehe VwGH 27.10.1983, 81/16/0165, ÖStZB 1984, Seite 301f).

Die Frage, ob ein Erwerbsvorgang der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedarf oder nicht, ist gemäß § 116 Abs. 1 BAO von der Abgabenbehörde als Vorfrage zu entscheiden

(Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Tz 23 zu § 8 und VwGH 11.3.1971, 1768/70). Die unter Punkt 7.5. der Vertragsbestimmungen aufgenommenen Hinweise auf die slowakische Staatsbürgerschaft der Erwerberin und auf die Abhängigkeit dieses Erwerbes von der positiven grundverkehrsbehördlichen Genehmigung hätten das Finanzamt jedenfalls veranlassen sollen, wenn nicht müssen, abzuklären, ob für diesen Erwerbsvorgang die Steuerschuld überhaupt schon entstanden war. Im Bemessungsakt finden sich allerdings diesbezüglich keine konkreten Feststellungen.

Nach § 12 Abs. 1 Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996, LGBl. Nr. 61/1996 bedürfen ua. der Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde Rechtsgeschäfte und Rechtsvorgänge, die den Erwerb von Rechten im Sinne des § 9 an Baugrundstücken durch Ausländer zum Gegenstand haben. Die im Abs. 2 normierten Ausnahmen von der Genehmigungspflicht können beim gegenständlichen Erwerb nicht zum Tragen kommen. Nach § 9 Abs. 1 lit. a TGVG unterliegt der Erwerb des Eigentums durch einen Ausländer der Genehmigungspflicht. Nach § 3 Abs. 1 TGVG idF. LGBl. Nr. 75/1999 sind natürliche Personen, die Staatsangehörige eines EU- bzw. EWR – Staates sind, für den Geltungsbereich dieses Gesetzes österreichischen Staatsbürgern gleichgestellt.

Die Slowakei ist erst seit 1. Mai 2004 Mitglied der EU. Unter Beachtung der angeführten Bestimmungen des TGVG bedeutet dies für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles, dass die Bw. als slowakische Staatsangehörige zum Zeitpunkt des gegenständlichen Erwerbes eines Baugrundstückes noch nicht den österreichischen Staatsangehörigen gleichgestellt war und demzufolge deren Rechtsgeschäft zum Erwerb des Eigentums an einem Baugrundstück als Ausländergrunderwerb gemäß § 12 Abs. 1 TGVG der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedurfte. Laut vom Unabhängigen Finanzsenat eingeholter Auskunft der Bezirkshauptmannschaft K, Grundverkehrsbehörde hat diese bislang keine grundverkehrsbehördliche Genehmigung für diesen Erwerbsvorgang erteilt. Damit ist das Schicksal des vorliegenden Streitfalles bereits entschieden. Solange nämlich eine nach § 8 Abs. 2 GrEStG maßgebliche Genehmigung noch nicht erteilt ist, ist eine Abgabenfestsetzung nicht möglich (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 19 zu § 8 GrEStG 1987). Für den gegenständlichen Erwerbsvorgang ist somit an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass mangels Vorliegens der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung die Steuerschuld bis zum Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung (und bis zur Berufungsentscheidung, vgl. nochmals VwGH 27.10.1983, 81/16/0165) noch nicht entstanden ist. Bloß ergänzend bleibt zu erwähnen, dass laut Grundbuch dieser Kaufgegenstand von der Verkäuferin augenscheinlich als Folge des am 16. Mai 2003 von E.C. erklärten Rücktrittes bereits mit Kaufvertrag vom 18. Juli 2003 an eine (nunmehr) österreichische Staatsbürgerin neuerlich verkauft worden war. E.C. ihrerseits hat

zwischenzeitlich mit Kaufvertrag vom 9. September 2005 von einem anderen Bauträger eine neue Eigentumswohnung gekauft.

Wenn in der Berufung bzw. im Vorlageantrag im Wesentlichen mit der „Ungültigkeit“ des Kaufvertrages vom 18. April 2003 argumentiert wird, dann ist diesem Vorbringen im Ergebnis darin beizupflichten, dass dieses genehmigungspflichtige Rechtsgeschäft zivilrechtlich aufschiebend bedingt bzw. schwebend unwirksam blieb und für dieses Rechtsgeschäft gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG infolge Nichterteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung die Steuerschuld nicht entstanden ist. Die erfolgte Abgabenfestsetzung ungeachtet des Umstandes, dass die Steuerschuld für diesen versteuerten Erwerbsvorgang noch nicht entstanden war, belastet den Grunderwerbsteuerbescheid vom 5. März 2007 mit Rechtswidrigkeit. Schon aus diesem Grund war der Berufung stattzugeben und der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid aufzuheben. Es erübrigte sich daher auch noch über den Tatumstand abzusprechen, dass im Gegenstandsfall schon vor rechtskräftiger Steuerfestsetzung der vertraglich vorbehaltene Rücktritt vom Kaufvertrag von der Käuferin erklärt, dadurch ein steuervernichtender Tatbestand im Sinn des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfüllt und die beantragte Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für diesen Rechtsvorgang implizit mit Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid geltend gemacht wurde.

Innsbruck, am 30. Jänner 2008