



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0286-F/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bfadr, vertreten durch Kaufmann & Thurnher Rechtsanwälte GmbH, 6850 Dornbirn, Schulgasse 7, vom 16. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 14. Jänner 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die R und W haben am 17.7.2007 folgenden Optionsvertrag abgeschlossen:

„I.“

Optionsgrundlagen:

Die R ist Alleineigentürnerin der EZ A GB B. Diese besteht aus dem GSt C mit 3.231 m² und dem GSt D mit 34 m², insgesamt somit 3.265 m². Das Grundstück ist grundsätzlich unbebaut. Es befindet sich darauf aber aktuell ein Minigolfplatz, wie in natura vorhanden.

Die EZ A GB B ist derzeit grundbücherlich wie folgt belastet:

CLNr. 1 Dienstbarkeit für eine Wasserleitung über GSt C und D gemäß Pkt. V. des Kaufvertrages vom 17.12.2004 zugunsten der GSt E und F.

Insoweit in dieser Option von EZ und GSt die Rede ist handelt es sich jeweils um solche des GB B.

„II.“

Optionseinräumung:

Die R bietet nunmehr W (27.04.1934) bzw. einem von ihm namhaft gemachten Dritten seiner Wahl die EZ A GB B, bestehend aus den GSt C und D zu nachfolgenden Bedingungen zum Ankauf an:

1.) Kaufoption:

EZ A GB B, bestehend aus GSt C und D

2.) Kaufpreis: Wenn die Kaufoption bis zum 31.12.2007 angenommen wird (Annahme am letzten Tag der Frist ist dafür ausreichend) beträgt der Kaufpreis EUR 1.664.413,19.

Sollte der Kaufvertrag später angenommen werden, sind zusätzlich zum Kaufpreis von EUR 1.664.413,19, beginnend ab dem 01.01.2008, Zinsen im Ausmaß des 3-Monats-Euribor und einem Zuschlag von 0,625 Prozentpunkten bis zum Tag der Überweisung des Kaufpreises zu bezahlen.

Der Kaufpreis ist binnen 14 Tagen ab Unterfertigung des verbücherungsfähigen Kaufvertrages und Vorliegen einer Ranganmerkung der beabsichtigten Veräußerung im 1. Rang nach CLNr. 1 beim Treuhänder Dr. Karl Schelling, Rechtsanwalt, zur direkten Zahlung an die Verkäuferin auf deren Konto bei der Raiffeisenlandesbank Vorarlberg, Kto-Nr. [...], zur Zahlung fällig.

Bei Zahlungsverzug schuldet der Käufer Verzugszinsen von 8% p.a. Dies unbeschadet des Rücktrittsrechtes der Verkäuferin bei Zahlungsverzug des Käufers trotz Nachfristsetzung von 14 Tagen.

3.) Gewährleistung:

Der Käufer nimmt zur Kenntnis, dass das Kaufobjekt als Freifläche-Tourismusbetriebe gewidmet ist. Die Verkäuferin leistet Gewähr für das Flächenausmaß von 3.265 m² und für die Freiheit von Kontaminierungen (das sind insbesondere Öle, chemische Stoffe, Abfälle und sonstige Verunreinigungen). Im übrigen verzichtet der Käufer gegenüber der Verkäuferin auf jegliche Gewährleistung für sachliche Eigenschaften des Kaufobjektes. Im Rahmen dieses Gewährleistungsverzichtes verzichtet der Käufer gegenüber der Verkäuferin auch auf jegliche Irrtumsanfechtung und wegen Anfechtung des Vertrages wegen Verkürzung über die Hälfte.

Die Verkäuferin leistet dem Käufer Gewähr dafür, dass das Kaufobjekt mit Ausnahme der Geh- und Fahrrechte und Ver- und Entsorgungsleitungen über das GSt D, sowie allfällige Stromkabeln der öffentlichen Stromversorger und Steuerungskabel der M, welche jeweils entlang der Grundstücksgrenzen verlaufen, sowie der Dienstbarkeit CLNr 1 für eine Wasserleitung über GSt C und D zugunsten der GSt E und F gemäß Pkt. V. des Kaufvertrages vom 17.12.2004, frei von bücherlichen oder außerbücherlichen Lasten, privat oder öffentlich rechtlicher Natur und frei von Bestandrechten übergeben wird. Es besteht hier derzeit lediglich eine jederzeit widerrufbare Bitleihe zugunsten der Marktgemeinde B, das Kaufobjekt für Tourismuszwecke, insbesondere solche eines Minigolfplatzes zu verwenden.

4.) Übergabe des Kaufobjektes:

Die Übergabe des Kaufobjektes erfolgt 1 Tag nach Einlangen des Kaufpreises bei der Verkäuferin. Allfällige Abbruchskosten des Minigolfplatzes oder sonstiger bereits vorhandener Einrichtungen auf dem Kaufobjekt sind Sache des Käufers.

5.) Kosten und Gebühren:

Sämtliche mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages im Grundbuch verbundene Kosten und Gebühren (insbesondere auch die Grunderwerbsteuer und Eintragsgebühr), aber auch die Beglaubigungskosten, trägt der Käufer.

Allfällige Rechtsberatungskosten trägt jeder Vertragsteil selbst.

6.) Sonstiges:

Der Käufer verpflichtet sich, dass er allfällige Finanzierungen von Bauvorhaben auf dem Kaufobjekt, die er in Anspruch nimmt (dabei ist es gleichgültig, ob es sich um Kredit-, Leasing- oder sonstige Finanzierungen handelt) bei der RB zu den schriftlich vorliegenden Konditionen des besten Konkurrenzangebotes (= Einstiegsrecht zu den Bestbieterkonditionen) vornimmt, wenn und insoweit diese die Übernahme dieser Finanzierungen zu diesen Konditionen zu diesen Bedingungen wünscht und weiters auch die Versicherungen für die auf dem Kaufobjekt errichteten Bauvorhaben an die V zu den schriftlich vorliegenden Konditionen des besten Konkurrenzangebotes (= Einstiegsrecht zu den Bestbieterkonditionen) vergibt, wenn diese das ihrerseits zu diesen Bedingungen wünscht. Wünscht nur einer der Begünstigten den Geschäftsabschluss, ist dieser mit diesem Begünstigten vorzunehmen. Wünschen Begünstigte nur einen Teil des Rechtsgeschäftes abzuschließen, dann besteht die Verpflichtung für diesen Teil.

III.

Optionsannahme:

Die Annahme dieser Ankaufsoption für die EZ A GB B durch W (27.04.1934) bzw. von ihm namhaft gemachte Dritte hat spätestens bis zum 31.12.2008 zu erfolgen. Dabei ist es rechtzeitig, wenn die Annahmerklärung am letzten Tag der Frist eingeschrieben zur Post gegeben wird. Dies gerichtet an die Adresse der R [ADR], oder eine später nachweislich bekannt gegebene neue Anschrift.

Wenn W (27.04.1934) für sich oder den von ihm namhaft gemachten Dritten rechtzeitig von dieser Option Gebrauch macht, dann ist Dr. Karl Schelling, Rechtsanwalt, beauftragt, umgehend einen verbücherungsfähigen Kaufvertrag zu erstellen, sowie eine Ranganmerkung der beabsichtigten Veräußerung. Diese ist von den Vertragsparteien umgehend, spätestens binnen 14 Tagen ab Vorlage durch Dr. Karl Schelling, Rechtsanwalt, beglaubigt zu unterfertigen.

Ausdrücklich festgehalten wird, dass vom Optionsnehmer kein Optionsentgelt zu bezahlen ist.

IV.

Vorbereitungshandlungen:

Der Optionsnehmer ist berechtigt, auch vor Annahme des Kaufanbotes Vorbereitungshandlungen für das von ihm oder Dritten geplante Bauvorhaben auf dem Kaufobjekt vorzunehmen. Mit einer Bauführung darf jedoch erst nach Annahme des Kaufanbotes für das betreffende Grundstück und nach Bezahlung des auf dieses Grundstück entfallenden Kaufpreises begonnen werden.

Der Optionsnehmer ist diesbezüglich auch berechtigt, erforderliche Bewilligungen für eine Bauführung vor Annahme des Kaufanbotes einzuholen. Sämtliche Kosten der diesbezüglichen Verfahren gehen zu Lasten des Optionsnehmers. Die Optionsgeberin erteilt bereits jetzt im Rahmen des zuvor Angeführten ihre Zustimmung zur Bauführung des Optionsnehmers bzw. Dritter auf dem Optionsgrundstück und verpflichtet sich in vom Optionsnehmer oder Dritten eingeleiteten Bewilligungsverfahren vor den Behörden erforderliche Zustimmungen in der notwendigen Form sogleich zu erteilen.

V.

Kosten der Option, Sonstiges:

Die Kosten der Errichtung dieses Angebotes trägt der Optionsnehmer. Allfällige diesbezügliche Rechtsberatungskosten trägt jeder Vertragsteil aber selbst.

Die Rechte und Pflichten aus dieser Option gehen auf allfällige Rechtsnachfolger über und sind auf diese zu überbinden und sind diesen neuerliche Überbindungsverpflichtungen aufzuerlegen.“

In einem Nachtrag vom 11.7.2007 zu diesem Optionsvertrag teilte die R Herrn W folgendes mit:

„Beiliegend übermitteln die RB. und die R die Option für die EZ A GB B, wie besprochen.

In Ergänzung zur Option wird bestätigt, dass bei Annahme der Option der R bis zum 31.12.2007 nicht EUR 1.664.413,19, sondern lediglich EUR 1.526.285,82 zur Verfügung zu stellen sind. Sollte die Annahme der Option innerhalb der Optionsfrist bis zum 31.12.2008 aber nach dem 01.01.2008 erfolgen, sind zusätzlich zum Betrag von EUR 1.526.285,82 vereinbarungsgemäß Zinsen vom 01.01.2008 bis zum Zahlungstag im Ausmaß des 3-Monats-Euribor zzgl. einem Zuschlag von 0,625 Prozentpunkten zu bezahlen.

Umgekehrt halten wir fest, dass im Zusammenhang mit dieser Optionserteilung besprochen worden ist, dass der RB und/oder der V auf deren Wunsch die Möglichkeit eingeräumt wird, allfällige Projekte auf der EZ A GB B zu Bestbieterkonditionen zu finanzieren und/oder zu versichern.“

Mit Telefax vom 11.7.2007 hat Herr W der R mitgeteilt, die Änderungen im Schreiben vom 11.7.2007 zur Kenntnis genommen zu haben und damit einverstanden zu sein.

Der Abtretungsvertrag vom 12.10.2007 hat folgenden Wortlaut:

„Herr KR W hat mit der R am 11.7./17.7.2007 die als Anlage./1A und ./1 B angeschlossene Option mit Zusatzvereinbarung vom 11.7.2007 (im Folgenden die "Option") abgeschlossen.

2. Herr KR W überträgt hiermit und tritt seine Rechte und Pflichten aus der Option vom 11.7./17.7.2007 an die [Berufsführerin] mit dem Sitz in [...], ab. Die [Berufsführerin] übernimmt die Rechte und Pflichten aus der Option vom 11.7./17.7.2007 und nimmt diese Abtretung und die damit verbundene Rechtseinräumung an. Die Abtretung erfolgt mit allen Rechten und Pflichten, so wie sie Herrn KR W zukommen, jedoch ohne Gegenleistung und ohne jede wie auch immer geartete Haftung, insbesondere auch nicht für den Optionsgegenstand.

3. Herr KR W verpflichtet sich, gegenüber der R die [Berufsführerin] als Übernehmer der Rechte aus der Option vom 11.7./17.7.2007 mit der von [Berufsführerin] auf eigene Verantwortung erstellten, als Anlage./2 angeschlossenen Erklärungen namhaft zu machen oder jede sonst geforderte Erklärung abzugeben, die für den Übergang der Rechte aus der Option erforderlich ist.

4. Die Vertragsparteien verzichten wechselseitig auf die Anfechtung dieses Vertrags wegen Irrtums, Zwangs oder wegen Verkürzung über die Hälfte.

5. Mündliche Nebenabreden zu diesem Vertrag bestehen nicht. Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrags bedürfen der Schriftform.

6. Dieser Vertrag unterliegt materiellem österreichischem Recht unter Ausschluss der Verweisungsnormen. Zur Klarstellung wird festgehalten, dass das UN-Kaufrecht auch bei Änderung der Verhältnisse nicht auf diesen Vertrag anzuwenden ist oder sein wird.

7. Alle Streitigkeiten, die sich aus diesem Vertrag ergeben oder auf dessen Verletzung, Auflösung oder Nichtigkeit beziehen, werden nach der Schieds- und Schllichtungsordnung für die ständigen Schiedsgerichte der Wirtschaftskammern von drei gemäß diesen Regeln

ernannten Schiedsrichtern endgültig entschieden. Die im Schiedsverfahren anzuwendende Sprache ist deutsch. Schiedsort ist Wien. Das Verfahren ist vor dem ständigen Schiedsgericht Wien zu führen.

8. Die im Zusammenhang mit der Verhandlung und dem Abschluss dieses Vertrags anfallenden Rechts- und Steuerberatungskosten trägt jede Vertragspartei für sich selbst. Eine allfällige Grunderwerbsteuer trägt [Berufsführerin], die auch für die notwendigen Erklärungen und die Bemessung zu sorgen hat.

9. Sollte eine Bestimmung dieses Abtretungsvertrags unwirksam, ungültig oder undurchsetzbar sein oder werden, so wird dadurch die Wirksamkeit, Gültigkeit oder Durchsetzbarkeit der übrigen Bestimmungen nicht berührt. Im Falle der Unwirksamkeit, Ungültigkeit oder Undurchsetzbarkeit einer dieser Bestimmungen haben die Vertragsparteien eine dieser Bestimmung im wirtschaftlichen Ergebnis möglichst nahe kommende und nicht unwirksame, ungültige oder undurchsetzbare Bestimmung zu vereinbaren.

10. Diese Vereinbarung wird in zwei Ausfertigungen erstellt, eine ist für die [Berufsführerin] bestimmt, eine für Herrn KR W.“

Mit Schreiben vom 12.10.2007 teilte Herr W der R mit, dass er die Option der Berufsführerin abgetreten hat.

Mit Kaufvertrag vom 30.1./23.4.2008 hat die Berufsführerin die Liegenschaft EZ A GB B um den Kaufpreis von 1.526.285,82 € erworben.

Mit Bescheid vom 14.1.2009 hat das Finanzamt Feldkirch der Berufsführerin hinsichtlich des Abtretungsvertrages betreffend das Optionsrecht auf den Erwerb des Grundstückes A GB B vom 12.10.2007 Grunderwerbsteuer in Höhe von 12.880,53 €, das sind 3,5% vom dreifachen Einheitswert der Grundstücke EZ A GB B vorgeschrieben.

In der Berufung vom 16.2.2009 brachte die Berufsführerin im Wesentlichen vor:

„Gemäß § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG unterliegt ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus dem Kaufanbot begründet, der Grunderwerbsteuer.

Nach Ansicht des VwGH bewirkt das Erstellen eines Kaufanbots (oder eines Anbots zum Abschluss eines anderen Vertrags) an sich noch keine Steuerpflicht. Eine solche tritt erst ein, wenn das Anbot seitens des Anbotsempfängers (der das Anbot noch nicht angenommen hat) dem Dritten durch eine Vereinbarung abgetreten wird und sodann der Dritte das Anbot gegenüber dem Anbotsteller annimmt (VwGH 18.11.1982, 16/0261/80; Dorazil/Takacs, Grunderwerbsteuergesetz § 1 Rz 10.99).

Nach zutreffender Ansicht des VwGH löst die Abtretung der Rechte aus dem Kaufanbot entgegen dem Gesetzeswortlaut die Steuerschuld noch nicht aus. Vielmehr wird die Steuerpflicht erst durch die Abtretung in Verbindung mit der Ausübung der Rechte aus dem Anbot durch den Abtretungsempfänger bewirkt. Die Abtretung des Kaufanbots allein ist ein zwar notwendiger, zur Tatbestandsverwirklichung jedoch nicht ausreichender Sachverhaltsteil.

Diese Ansicht wird auch vom deutschen BFH geteilt (vgl dazu Dorazil/Takacs, aaO § 1 Rz 10.98.e) unter Hinweis auf BFH 10.7.1974 I 11 R 12/70).

Die R hat mit Optionsvertrag vom 17.7.2007 Herrn W bzw einem von ihm namhaft gemachten Dritten seiner Wahl das Recht eingeräumt, die EZ A GB B, bestehend aus Gst C und D, käuflich zu erwerben.

Nach den Bestimmungen des Optionsvertrags wäre die Ausübung der Option rechtzeitig erfolgt, wenn die Annahmeerklärung am letzten Tag der Frist (31.12.2008) eingeschrieben zur Post gegeben worden wäre.

Mit Abtretungsvertrag vom 12.10.2007 hat Herr W dieses Optionsrecht unentgeltlich an die [Berufsführerin] übertragen.

Nach intensiven Vertragsverhandlungen erwarb die [Berufsführerin] mit Kaufvertrag vom 23.4.2008 von der R die Liegenschaft EZ A GB B.

Der Erwerb der Liegenschaft erfolgte nicht in Ausübung der Option vom 17.7.2007, was sich bereits aus den im Vergleich zur Option geänderten Vertragsbedingungen (insbesondere dem von der Option abweichenden Kaufpreis) ergibt (Anlage .1).

Es ist ein allgemeiner und zentraler Grundsatz des Zivilrechts, dass die Vertragsparteien im Rahmen der Privatautonomie frei wählen können, mit wem und zu welchen Bedingungen sie Verträge abschließen. Den Parteien steht es auch frei, selbstständig zu bestimmen, wann Verträge enden.

Durch die Gewährung einer Option verpflichtet sich der Optionsgeber, ein im Voraus bestimmtes Rechtsgeschäft im Falle der Optionsannahme abzuschließen. Der Optionsgeber ist grundsätzlich bis zum zeitlichen Ablauf der Option vertraglich gebunden. Dem Optionsberechtigten steht es freilich frei, vor Ablauf der Option freiwillig auf sein Optionsrecht zu verzichten. In diesem Fall wird der Optionsgeber von seiner vertraglichen Verpflichtung befreit, die Optionsvereinbarung wird aufgelöst.

Der Optionsnehmer kann durch einseitige Willenserklärung die Optionsvereinbarung in Kraft setzen. Es handelt sich um ein Gestaltungsrecht, wobei es dem Optionsberechtigten frei steht, das Optionsrecht zu ziehen oder eben nicht.

Die [Berufsführerin] hat auf das ihr durch Vertrag vom 12.10.2007 eingeräumte Optionsrecht verzichtet. Aus diesem Grund fanden zwischen den Vertragsparteien intensive Vertragsverhandlungen statt, die zu einem vollkommen neuen Vertrag führten, für den selbstverständlich die anfallende Grunderwerbsteuer angezeigt und bezahlt wurde.

Dass die Option tatsächlich nicht gezogen wurde, ergibt sich auch daraus, dass weder die vertraglich vereinbarten Annahmemodalitäten eingehalten, noch der in der Option an sich vereinbarte Kaufpreis in Höhe von € 1.552.521,26 bezahlt wurde.

Da die ursprünglich Herrn W eingeräumte und an [die Berufsführerin] abgetretene Option nicht gezogen wurde, wurde auch kein gemäß § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG steuerpflichtiger Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht. Ein solcher würde nur dann vorliegen, wenn das abgetretene Optionsrecht tatsächlich auch ausgeübt worden wäre. Dies ist nicht der Fall.“

Die Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsverfahrensentscheidung vom 13.5.2009 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Ein bereits erfolgter Ablauf der Optionsfrist wird, anders als in den vorangehenden Eingaben, nun nicht mehr eingewendet. Tatsächlich ist die Optionsfrist auch der 31.12.2008 gewesen, und nicht der 31.12.2007.“

Wenn eingewendet wird, dass die Option nicht ausgeübt worden wäre, sondern darauf verzichtet, was sich auch daraus zeige, dass zu geänderten Vertragsbedingungen verkauft worden wäre, insbesondere den von der Option abweichenden Kaufpreis, so ist zu erwidern, dass der Kaufpreis genau den Betrag ausmacht, der nach dem Begleitschreiben (Zusatzvereinbarung) in Ergänzung zum Optionsvertrag ausgewiesen ist, nämlich dem

Kaufpreis von € 1.526.285,82 (im Gegensatz zum im Optionsvertrag noch ausgewiesenen Betrag von € 1.664.413,19). Der höhere Kaufpreis war zwar wohl einmal beabsichtigt, da er in der Optionsurkunde noch ausgewiesen ist, war aber bereits zwischen dem Abtretenden, Herrn KRW und der R bereits bei Abschluss des Optionsvertrages auf € 1.526.285,82 herabgesetzt worden.

Damit entspricht aber der Kaufpreis, den die Erwerberin aus der Abtretung der Option, die [Berufsführerin] zu zahlen hatte auf den Cent genau dem im Optionsvertrag vereinbarten Kaufpreis für das Grundstück.

Wenn eingewendet wird, die Option sei wohl ein Recht, es bestehe aber keine Pflicht, die Option zu ziehen, wenn eingewendet wird, nach den Bestimmungen des Optionsvertrages wäre die Ausübung der Option rechtzeitig erfolgt, wenn die Annahmeerklärung am letzten Tag der Frist (31.12.2008) eingeschrieben zur Post gegeben worden wäre und eingewendet wird, dass die Option eben nicht ausgeübt worden sei, sondern vielmehr auf das Optionsrecht verzichtet worden sei und aus diesem Grund zwischen den Parteien intensive Vertragsverhandlungen stattfanden, die zu einem vollkommen neuen Vertrag geführt hätten, so kann dem nach Ansicht des Finanzamt nicht gefolgt werden.

Richtig ist zwar, dass das Optionsrecht keine Verpflichtung für den Berechtigten begründet, die Option auch auszuüben. Dass auf das Optionsrecht allerdings verzichtet wurde, ist aus den Einwendungen und den vorgelegten Unterlagen nicht zu erschließen. Es entbehrt nach Ansicht des Finanzamts jeglicher Begründung, dass auf das vertragliche Optionsrecht verzichtet worden sein sollte, um dann ohne gesicherten Anspruch vollkommen neu in Vertragverhandlungen eintreten zu müssen, und ohne Gewähr dafür zu haben, dass der Veräußerer überhaupt auch unter geänderten Besitzverhältnissen beim Erwerber weiterhin zum Verkauf an den (neu) Optionsberechtigten bereit ist. Nach Ansicht des Finanzamts wäre ein solches Vorgehen geradezu widersinnig, nämlich das Optionsrecht durch Verzicht aus der Hand zu geben, bevor der Erwerb gesichert ist, wenn der Optionsberechtigte auch tatsächlich kaufen wollte. Dass der Optionsberechtigte, die Bw., tatsächlich kaufen wollte, beweist aber der abgeschlossene Kaufvertrag.

Ein solcher Verzicht (Vertrag oder schriftliche Erklärung) wurde auch nicht vorgelegt, es wurde nicht einmal behauptet, dass eine Verzichtserklärung gegenüber dem Vertragpartner jemals tatsächlich abgegeben wurde. Ein solcher Sachverhalt kann daher nicht unterstellt werden.

Wenn eingewendet wird, langwierige Verhandlungen hätten zu einem vollkommen neuen Vertrag geführt, so ist dem zu erwideren, dass der Kauf im Endeffekt im Wesentlichen zu den Bedingungen erfolgte, wie die Option im Optionsvertrag samt Zusatzvereinbarung eingeräumt wurde. Insbesondere handelt es sich um dasselbe Grundstück zu denselben zugesicherten Eigenschaften und Gewährleistungen und zum selben Kaufpreis.

Wenn trotzdem formell allenfalls keine "Ausübung der Option" in der Weise erfolgte, dass eine schriftliche Ausübungserklärung darüber ausgefertigt wurde, so heißt dies nicht, dass das Optionsrecht nicht ausgeübt wurde. Immerhin wurde der Kaufvertrag innerhalb der Optionsfrist zwischen den Beteiligten abgeschlossen, eine weitere schriftliche Erklärung erübrigte sich daher aufgrund der geänderten tatsächlichen Verhältnisse.

Insbesondere kann aber in steuerlicher Hinsicht das allfällige Fehlen einer formellen "Ausübungserklärung" nicht dazu führen, dass dadurch der erfüllte Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG beseitigt würde. Es kann in steuerlicher Hinsicht keinen Unterschied machen, ob eine formelle Ausübung des Optionsrechts erfolgt, etwa dadurch, dass erst eine schriftliche Ausübungserklärung zugestellt wird und im Anschluss daran ein zur Verbücherung notwendiger Kaufvertrag beurkundet wird oder innerhalb offener (oder verlängerter) Frist, weil bereits Einvernehmen besteht und es die Zeit zulässt, gleich und nur der zur Verbücherung notwendige Kaufvertrag schriftlich beurkundet wird. Darin kann letztlich nur ein

einvernehmliches Abgehen von der ursprünglich vereinbarten Ausübungsform gesehen werden, aber keine Aufhebung oder Verzicht auf das Optionsrecht.

Zudem könnten sonst steuerliche Folgen vollkommen willkürlich gestaltet werden.

Dem Berufungsbegehren kann daher nicht gefolgt werden.“

Im Vorlageantrag vom 16.6.2009 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

„Das Finanzamt Feldkirch ist der Ansicht, dass der von der [Berufungsführerin] bezahlte Kaufpreis auf den Cent genau dem im Optionsvertrag vereinbarten Kaufpreis für das Grundstück entspricht. Dies ist nicht richtig. Die relevanten Bestimmungen aus dem Optionsvertrag lauten wie folgt:

„§ 2

Optionseinträumung

(2) Kaufpreis: Wenn die Kaufoption bis zum 31.12.2007 angenommen wird (Annahme am letzten Tag der Frist ist dafür ausreichend) beträgt der Kaufpreis € 1.664.413, 19. Sollte der Kaufvertrag später angenommen werden, sind zusätzlich zum Kaufpreis von € 1.664.413, 19, beginnend ab dem 1.1.2008, Zinsen im Ausmaß des 3-Monats-Euribor und einem Zuschlag von 0,625 Prozentpunkten bis zum Tag der Überweisung des Kaufpreises zu bezahlen.“

In der Zusatzvereinbarung zur Option vom 11.7.2007 (.12) wurde die Kaufpreiszahlung wie folgt abgeändert:

"In Ergänzung zur Option wird bestätigt, dass bei Annahme der Option der R bis zum 31.12.2007 nicht € 1.664.413,19, sondern lediglich € 1.526.285,82 zur Verfügung zu stellen sind. Sollte die Annahme der Option innerhalb der Optionsfrist bis zum 31.12.2008 aber nach dem 1.1.2008 erfolgen, sind zusätzlich zum Betrag von € 1.526.285,82 vereinbarungsgemäß Zinsen vom 1.1.2008 bis zum Zahlungstag im Ausmaß des 3-Monats-Euribor zuzüglich einem Zuschlag von 0,625 Prozentpunkten zu bezahlen."

Die Liegenschaft EZ A GB B, bestehend aus Gst C und D, wurde von der [Berufungsführerin] käuflich erworben. Dies aber entgegen der Ansicht des FA Feldkirch nicht in Ausübung der Option:

Im Kaufvertrag über die gegenständliche Liegenschaft wird ein Kaufpreis von € 1.526.285,82 ausgewiesen. Wenn, was vorliegend aber nicht der Fall ist, die Option tatsächlich gezogen worden wäre, hätte die [Berufungsführerin] gemäß der getroffenen Zusatzvereinbarung den Betrag von € 1.526.285,82 zuzüglich Zinsen vom 1.1.2008 bis zum Zahlungstag (nach den Bestimmungen des Kaufvertrages dem 7.5.2008) im Ausmaß des 3-Monats-Euribor zuzüglich einem Zuschlag von 0,625 Prozentpunkten bezahlen müssen.

Ausgehend von einem 3-Monats-Euribor von 4,78 % für April 2008 ergibt sich ein Zinssatz, von 5,41 % für 128 Tage und somit in Summe Zinsen von € 28.878,--. Wenn die Optionsbedingungen eingehalten worden wären, hätte in den Kaufvertrag eine gleichlautende Bestimmung aufgenommen werden müssen. Dies ist aber gerade nicht der Fall.

Die Option ist eine befristete bindende Offerte. Durch den Optionsvertrag räumt ein Vertragsteil dem anderen ein Gestaltungsrecht ein. Der Optant kann durch eine einseitige Gestaltungserklärung den anderen Teil verbinden, eine im Optionsvertrag bereits vorgesehene Leistung zu erbringen. Die Option berechtigt den Optanten, durch einseitige Erklärung ohne neuerlichen Vertragsabschluss das Schuldverhältnis selbst hervorzurufen und gibt dem Berechtigen nach Abgabe dieser Erklärung den Anspruch auf Erfüllung des Schuldverhältnisses (Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 Rz

133a). Wesen der Option ist es, dass ein im Voraus bestimmtes Rechtsgeschäft in Geltung gesetzt wird. Dies ist vorliegend gerade nicht der Fall.

2. Nach Ansicht des Finanzamts Feldkirch entbehrt es jeglicher Begründung, dass auf das vertragliche Optionsrecht verzichtet worden sein sollte, um dann ohne gesicherten Anspruch in vollkommen neue Vertragsverhandlungen eintreten zu müssen, und ohne Gewähr dafür zu haben, dass der Verkäufer überhaupt auch unter geänderten Besitzverhältnissen beim Erwerber weiterhin zum Verkauf an den neuen Optionsberechtigten bereit ist.

Dem ist entgegenzuhalten, dass durch die Gewährung einer Option der Optionsgeber für den Optionszeitraum vertraglich gebunden ist. Ohne Verzicht auf das Optionsrecht durch die [Berufungsführerin] hätten keine Vertragsverhandlungen geführt werden können. Dass aber tatsächlich Vertragsverhandlungen geführt wurden, die in einen Kaufvertrag mit einem geringeren Kaufpreis mündeten, ergibt sich aus Punkt 1.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes ist es auch nicht "geradezu widersinnig", das Optionsrecht durch Verzicht aus der Hand zu geben, bevor der Erwerb gesichert ist, wenn die Optionsbedingungen nicht den Vorstellungen des Erwerbers entsprechen. Tatsächlich hätte die [Berufungsführerin] - wenn sie die Option tatsächlich gezogen hätte – die Option nur zu den vertraglich vereinbarten Optionsbedingungen annehmen können. Dies war aber nicht gewollt, weil dann zusätzlich Zinsen (im vorliegenden Fall in Höhe von € 28.878,--) bezahlt hätten werden müssen. Es ist auf das Verhandlungsgeschick der [Berufungsführerin] zurückzuführen, dass ein weitaus geringer Kaufpreis bezahlt wurde.

Da der abgeschlossene Kaufvertrag nicht zu den in der Optionsvereinbarung getroffenen Bedingungen abgeschlossen wurde, wurde die Option nicht gezogen. Da die Option nicht gezogen wurde, ist auch der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 4 GrStG nicht erfüllt.

3. Dass das Finanzamt einerseits für die Erfüllung des Tatbestandes von § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG eine formelle Optionsausübungserklärung nicht verlangt, andererseits aber offenbar für einen wirksamen Verzicht auf das Optionsrecht einen Vertrag oder eine schriftliche Erklärung verlangt, ist nicht nachvollziehbar, weil auf ein Recht auch konkludent verzichtet werden kann. Auch wurde - entgegen der Ansicht des Finanzamtes Feldkirch - vorgebracht, dass auf das Optionsrecht verzichtet wurde.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 4 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein sich auf ein inländisches Grundstück beziehendes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot oder aus einem Anbot zum Abschluss eines anderen Vertrages, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann, begründet.

Der Tatbestand der Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot ist erfüllt, wenn derjenige, den der Grundstückseigentümer zur Benennung eines Dritten als Käufer berechtigt hat, einen Dritten als Käufer benennt und dieser das Anbot angenommen hat.

Im vorliegenden Fall hat die Berufungsführerin ein übertragbares, befristet bindendes Anbot in Form eines Optionsrechtes zum Erwerb, und zwar zum Kauf, einer bestimmten Liegenschaft von Herrn W erworben. Durch diese Option erhielt sie das befristete Recht, das inhaltlich bereits bestimmte Schuldverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen und

solcherart selbst den Anspruch auf Erfüllung zu begründen. In der Folge hat die Berufungsführerin das Grundstück um den Kaufpreis der in der Ergänzung vom 11.7.2007 zum Optionsvertrag für Optionsausübung bis zum 31.12.2007 vereinbart war, gekauft.

Wenn die Berufungsführerin vorbringt, dass sie auf die Ausübung der Option verzichtet habe und den Vertrag neu verhandelt habe – die Verkäuferin habe darum das Grundstück um den im Nachtrag zur Optionsvereinbarung angeführten Kaufpreis erwerben können, ohne dass sie dafür die vereinbarten Zinsen habe bezahlen müssen – so ist sie darauf hinzuweisen, dass dies wohl nur darum möglich war, weil auf Grund der aufrechten Option die Verkäuferin nicht in der Lage war, bis zum 31.12.2008 das Grundstück anderweitig zu verwerten und es mehr als ungewiss gewesen ist, dass die Verkäuferin nach Ablauf der Option ein besseres Angebot erhält. Diese starke Verhandlungsposition der Berufungsführerin war aber nur möglich, weil die Verkäuferin durch den Optionsvertrag gebunden war. Für den UFS sind die Ausführungen der Berufungsführerin wonach Verhandlungen nur möglich gewesen seien, weil sie vorher auf das Optionsrecht verzichtet habe, nicht nachvollziehbar.

Zudem geht aus dem Nachtrag vom 11.7.2007 zum Optionsvertrag hervor, dass die Verzinsung nur dann erfolgt, wenn die Annahme der Option nach dem 1.1.2008 erfolgt. Es ist durchaus wahrscheinlich, dass die Berufungsführerin die Option bereits vor dem 1.1.2008 mündlich oder telefonisch angenommen hat, die verbücherungsfähige Urkunde aber erst im Jahr 2008 erstellt wurde. In diesem Fall wäre keine Verzinsung angefallen. Für die Annahme der Option im Jahr 2007 spricht, dass der Kaufpreis auf den Cent genau dem für den Fall der Annahme bis 31.12.2007 vereinbarten ungeraden Preis entspricht und Herr W der R bereits mit Schreiben vom 12.10.2007 mitgeteilt hat, dass er die Option an die Berufungsführerin abgetreten hat. Aber selbst wenn dies nicht der Fall war, wäre die Option einer Verhandlung dahingehend dass keine Zinsen verrechnet werden, nicht entgegengestanden. Ein Verzicht auf die Optionsausübung hätte wohl nur darin bestehen können, dass die Berufungsführerin den Optionsgegenstand nicht erwirbt. Dies ist aber nicht der Fall.

Da sich die Berufungsführerin im Abtretungsvertrag hinsichtlich der Option verpflichtet hat, eine allfällige Grunderwerbsteuer zu tragen, war der Grunderwerbsteuerbescheid an die Berufungsführerin zu richten.

Bei einem Erwerb gemäß § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG ist der dreifache Einheitswert die Steuerbemessungsgrundlage.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 6. September 2010