

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl, über die Beschwerde der Frau bfadr, vertreten durch die Schneider Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungs GmbH, Badstraße 23, 6844 Altach, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel, Reichsstraße 154, 6800 Feldkirch , St.Nr. XXX/XXXX, vom 15. Februar 2013 betreffend Grunderwerbsteuer

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit einer als Vorvertrag bezeichneten Punktation vom 9.12.2009 hat die Beschwerdeführerin eine noch zu errichtende Wohnung erworben.

Auf Grund der Abgabenerklärung vom 10.12.2009 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mit Bescheid vom 15.2.2013 der Beschwerdeführerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 7.875,00 € vorgeschrieben.

In der Berufung vom 22.2.2013, gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 15.2.2013 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Die Berufungsführerin hat mit der [Verkäuferin] lediglich einen Vorvertrag abgeschlossen, welcher noch keinen Anspruch auf Übereignung der vertragsgegenständlichen Wohnung begründete. Dieser Vertrag konnte daher nach ganz hA zu keiner Abgabenpflicht führen (z.B. VwGH 6.5.1971, 1281, 1589/70).

Wir beantragen daher die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheides. Überdies beantragen wir die Aussetzung des streitverfangenen Abgabenbetrages in Höhe von EUR 7.875 gem. § 212a BAO.“

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel, hat mittels Beschwerdevorentscheidung vom 25.2.2015 die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 15.2.2013 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Ob ein Übereinkommen über den Erwerb eines Liegenschaftsanteils als Vorvertrag (936 ABGB) oder als Punktation (§ 885 ABGB) zu einem Kaufvertrag anzusehen ist, hängt davon ab, ob das Übereinkommen bereits auf die Begründung eines Übereignungsanspruches gerichtet ist und der Erwerber den Anspruch auf Eintragung eines Eigentumsrechtes im Grundbuch ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klageweg, also unmittelbar durchsetzen kann.“

Bei einem Vertrag, der alle wesentlichen Elemente eines Kaufgeschäftes enthält und einen Anspruch auf Leistung und nicht bloß auf Vertragsabschluss gibt, wird gem. § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG ein Anspruch auf Übereignung begründet (VwGH vom 31. März 1978, 1869/76). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH spricht ua die Übernahme der Verpflichtung zur Zahlung eines - ziffernmäßig bestimmten, allenfalls sogar in seine Komponenten aufgegliederten - Kaufpreises unter Festsetzung bestimmter Zahlungstermine für den rechtsgeschäftlichen Willen der Parteien, nicht bloß eine vorläufige Bindung und eine Verpflichtung zum künftigen Vertragsabschluss einzugehen, vielmehr weisen diese Umstände in der Regel auf das Zustandekommen des Erwerbsgeschäftes selbst, und zwar in der Rechtsfigur der Punktation hin.“

Solche Punktationen stellen Verpflichtungsgeschäfte im Sinn des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG dar und führen zu einer Steuerpflicht.“

Im Vorlageantrag vom 25.3.2015 gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 15.2.2013 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Das Beschwerdebegehren bleibt vollinhaltlich aufrecht. Im Rahmen der BVE vom 25.02.2015 wird auf den Antrag gem. § 17 GrEStG leider nicht eingegangen. Denn selbst wenn man die Auffassung teilt, dass der Vorvertrag bereits alle wesentlichen Elemente eines KV beinhaltete, wurde das Rechtsgeschäft wieder rückgängig gemacht, weshalb ein Antrag auf Rückerstattung der GrESt gem. § 17 GrEStG gestellt wurde. Die Voraussetzungen hierfür liegen vor. Es wird daher die Stattgabe des Antrages gem. § 17 GrESt beantragt.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Beschwerde gegen den Bescheid mit dem der Antrag gemäß § 17 GrEStG als unbegründet abgewiesen wurde ist beim BFG unter der Zahl RV/1101062/2015 anhängig. Über diese Beschwerde wird vom BFG mit einem gesonderten Erkenntnis entschieden.

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Vorvertrag vom 9. Dezember 2009 enthält in Punkt 2. Die genaue Beschreibung des Kaufobjektes, in Punkt 3. den genauen Kaufpreis in Punkt 4. die Kaufpreisentrichtung in 7 genau definierten Tranchen, zu 7 genau definierten Fälligkeitszeitpunkten. In Punkt 5. Des „Vorvertrages“ wurde vereinbart, wie bei Änderungswünschen durch die Käuferin vorzugehen ist. Aus Punkt 6. geht hervor, dass die Pläne von der Käuferin eingesehen und genehmigt wurden und dass sich die Verkäuferin verpflichtet, keine baulichen Änderungen am geplanten Gebäude, den Nebenanlagen oder den Grundstücksflächen vorzunehmen,

die den objektiven Wohnwert des Gebäudes vermindern können. Punkt 7. regelte den Besitzübergang, Punkt 8. die Gewährleistung, Punkt 9. Widmungsänderungen. In Punkt 10. wurde vereinbart, dass Wohnungseigentum begründet wird. In Punkt 11. wird der Vertragsrücktritt, in Punkt 12. die Vertragsabwicklung in Punkt 13. die Versicherung des Kaufgegenstandes und in Punkt 14. die Hausverwaltung geregelt.

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG lautet:

§ 1 (1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

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

Unter einer Punktation versteht § 885 ABGB einen von den Vertragspartnern unterfertigten „Aufsatz“, also einen Entwurf über die Hauptpunkte des Rechtsgeschäftes. Die Punktation gibt einen unmittelbaren Anspruch auf Leistung und - im Gegensatz zum Vorvertrag - nicht bloß auf Abschluss des Vertrages (VwGH vom 10. November 1978, 2233/77, vom 24. April 1980, 315/78, vom 8. Mai 1980, 1043/79, vom 13. November 1980, 2662/79, vom 21. Mai 1981, 16/1265/78, vom 22. Oktober 1981, 16/2571/79, 16/2573/79, 16/2589/79, 16/2715/79, 16/3017/79).

Mindestinhalt einer Punktation sind die essentialia negotii und alle für den aktuellen Vertragsschluss erkennbar wesentlichen Punkte, weil ansonsten der Bindungswille fehlt (OGH vom 28. März 2006, 10 Ob 140/05v).

Auf Grund einer Punktation iS des § 885 ABGB kann sowohl auf Errichtung und Fertigung der förmlichen Vertragsurkunde als auch direkt auf Erfüllung geklagt werden (OGH vom 22. November 1961, SZ 34/169; VwGH vom 22. September 1978, 2260/77).

Bei einem Vertrag, der alle wesentlichen Elemente eines Kaufgeschäftes enthält und als Punktation einen Anspruch auf Leistung und nicht bloß auf Vertragsabschluss gibt, wird gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG ein Anspruch auf Übereignung begründet (VwGH vom 31. März 1978, 1869/76). Solche Punktationen stellen Verpflichtungsgeschäfte im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG dar (vgl VwGH vom 23. Februar 1984, 82/16/0093).

Punktationen, die eine Willensübereinstimmung der Parteien über Ware und Preis enthalten, führen zur Steuerpflicht nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG, wenngleich die Punktation zur grundbürgerlichen Eintragung des Eigentumsrechtes des Käufers aus verschiedenen Gründen nicht ausreichend ist, weil es insbesondere an der exakten Bezeichnung des Grundstücks (Angabe der Einlagezahl und des ideellen Anteils) sowie an der Aufsandungsklausel des Verkäufers und an der Beglaubigung der Unterschrift desselben fehlen wird (vgl VwGH vom 9. Dezember 1971, 112/71, vom 24. April 1980, 315/78, vom 21. Mai 1981, 16/1265/78, vom 22. Oktober 1981, 16/2571/79 ff, und je vom 20. Jänner 1983, 16/2279/80, und 81/16/0094).

Eine Punktation nach § 885 ABGB, die die Hauptpunkte des Kaufvertrages enthält, unterliegt somit der Steuerpflicht, da sie die in ihr ausgedrückten Rechte und Pflichten bereits begründet und, obzwar noch zur Errichtung der vorbehaltenen formellen Urkunde verpflichtend, selbst schon die Wirkungen eines Hauptvertrages hat (vgl VwGH vom 14. November 1974, 671, 673/74, vom 15. Dezember 1983, 82/16/0048-0053, vom 12. April 1984, 83/16/0083, vom 28. März 1986, 84/16/0078, und vom 29. Juli 2004, 2004/16/0053).

Bei Konsensualverträgen wie dem Kauf kann ganz allgemein im Zweifel angenommen werden, dass schon ein Hauptvertrag und nicht erst ein Vorvertrag vorliegt (vgl OGH vom 21. September 1977, 1 Ob 604/77, JB1 1979, 94; VwGH vom 21. Mai 1981, 16/1265/78, vom 22. Oktober 1981, 16/2571/79, 16/2573/79, 16/2589/79, 16/2715/79, 16/3017/79); wird in einem solchen Fall noch die Errichtung einer förmlichen Urkunde vorgesehen, treffen die Voraussetzungen für eine Punktation zu (VwGH vom 21. Mai 1981, 16/1265/78). Bei dem gegenständlichen „Vorvertrag“ handelt es sich um einen Konsensualvertrag.

Ob ein Übereinkommen über den Erwerb eines Liegenschaftsanteils als Vorvertrag (§ 936 ABGB) oder als Punktation (§ 885 ABGB) zu einem Kaufvertrag anzusehen ist, hängt davon ab, ob das Übereinkommen bereits auf die Begründung des Übereignungsanspruches gerichtet ist und der Erwerber den Anspruch auf Eintragung eines Eigentumsrechtes im Grundbuch ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klageweg, also unmittelbar, durchsetzen kann (VwGH vom 25. Oktober 1990, 88/16/0148, vom 2. Juli 1998, 97/16/0269).

Die auf Grund eines „Vorvertrages“ sich ergebende Übernahme der Verpflichtung zur Zahlung eines - ziffernmäßig bestimmten, allenfalls sogar in seine Komponenten aufgegliederten - Kaufpreises unter Festsetzung bestimmter Zahlungstermine spricht für den rechtsgeschäftlichen Willen der Parteien, nicht bloß eine vorläufige Bindung und eine Verpflichtung zum künftigen Vertragsabschluss einzugehen; vielmehr weisen diese Umstände in der Regel auf das Zustandekommen des Erwerbsgeschäfts selbst, und zwar in der Rechtsfigur der Punktation (§ 885 ABGB) hin (vgl VwGH vom 14. April 1978, 2267/77, vom 22. September 1978, 2260/77, vom 10. November 1978, 2233/77, vom 22. Oktober 1981, 16/2571/79 ua, vom 20. Jänner 1983, 81/16/0094, vom 12. April 1984, 83/16/0083, vom 28. März 1985, 84/16/0078, und vom 4. September 1986, 85/16/0013). Dies ist in den Punkten 3 und 4 des „Vorvertrages“ vereinbart worden.

Wurde in einer als „Vorvertrag“ bezeichneten schriftlichen Vereinbarung nicht nur die Absicht der Käuferin erklärt, die genau bezeichnete Eigentumswohnung (mit dem bestimmbaren Liegenschaftsanteil) zu erwerben, sondern hatte sie auch die volle Verpflichtung zur Errichtung ihrer vertraglich bestimmten Gegenleistungen aus dem Kaufvertrag unbedingt und mit festgesetzten Terminen übernommen, so war die Vereinbarung eine Urkunde über einen grundsätzlich die Steuerpflicht auslösenden Erwerbsvorgang (vgl VwGH vom 22. September 1978, 2260/77, vom 10. November 1978, 2233/77, und vom 25. Juni 1981, 16/1227/80). Dies ist in den Punkten 2 bis 6 des „Vorvertrages“ vereinbart worden.

Der in einer Vereinbarung festgehaltene Auftrag zur Veranlassung der sofortigen Ausfertigung des notariellen Kaufvertrages spricht für das Vorliegen einer Punktation, weil deren Wesen gerade darin bestehe, dass nach dem Parteiwillen noch eine förmliche Urkunde - hier der notarielle Kaufvertrag - errichtet werden soll, welche die Punktation als bloßes Konzept zu ersetzen hat (VwGH vom 24. April 1980, 315/78). Dies wurde in Punkt 12 des „Vorvertrages“ vereinbart.

Es genügt für die Annahme einer Punktation, dass die Festsetzung der Liegenschaftsanteile der behördlichen Entscheidung vorbehalten wurden und damit das Kaufobjekt hinreichend bestimmt, nämlich objektiv bestimmbar, war. Beim Abverkauf von Anteilen an einer Liegenschaft, auf der vom Verkäufer erst ein Wohnhaus mit Eigentumswohnungen errichtet werden soll, ist es nahe liegend, dass die einzelnen Erwerber mit dem Veräußerer jeweils bereits vor Abschluss eines formellen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages einen den Anspruch auf Übereignung begründenden Vertrag schließen (VwGH vom 12. April 1984, 83/16/0083).

Der Vertrag über den Erwerb eines noch unbestimmten Anteils an einer Liegenschaft zum Zwecke der Begründung von Wohnungseigentum ist ein als Punktation anzusehender Interimsvertrag, der wie ein Kaufvertrag beurteilt werden muss. Dem ist der Fall, in dem infolge Ausnehmung eines noch im Zubehöreigentum stehenden Abstellplatzes die endgültigen Anteile noch nicht feststehen, gleichzuhalten. Unwesentlich ist dabei, dass durch Gesetz oder Verkehrssitte ergänzungsfähige Nebenbestimmungen, wie insbesondere eine Aufsandungserklärung, im Aufsatz nicht enthalten sind (OGH vom 9. Dezember 1997, 5 Ob 75/97h, NZ 1999, 87).

Ob nach Abschluss einer Punktation über denselben Gegenstand später noch zB ein Kaufvertrag errichtet wird, ist steuerlich gleichgültig, da im Bereich der Grunderwerbsteuer auch der bloß mündliche Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes die Steuerpflicht auslöst und diese daher auch durch einen formlosen (schriftlichen) Vertrag entsteht (vgl VwGH vom 26. Mai 1966, 1692/65).

Der beschwerdegegenständliche Vorvertrag erfüllt daher sämtlich Tatbestandsmerkmale einer Punktation. Die Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid ist daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das Bundesfinanzgericht ist von der oben angeführten Rechtsprechung vom Verwaltungsgerichtshof nicht abgewichen.

Feldkirch, am 21. Juli 2016