



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T.B., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt.X, vom 21. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 19. Mai 2005 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 29. Mai 2004 schlossen die Verkäuferin D.H. und die Käufer P.H. und T.B., beide österreichische Staatsbürger, einen als Anwartschaftsvertrag bezeichneten Vertrag ab. Darin verpflichteten sich die Käufer, in Kenntnis der Bau- und Ausstattungsbeschreibung und der Baupläne einen Kaufvertrag entsprechend dem vorgelegten Muster mit Frau D.H. abzuschließen und unverzüglich nach Vorliegen der Nutzwertfeststellung des Sachverständigen zu unterzeichnen. Laut Anwartschaftsvertrag war Kaufgegenstand die auf dem Grundstück EZ X GB Z zu errichtende Eigentumswohnung mit der Bezeichnung Top 7b auf Ebene 4 samt Kellerraum Top 7b auf Ebene 0 einschließlich Grundanteil laut Bau- und Ausstattungsbeschreibung samt Autoabstellplatz mit der Bezeichnung Top 7b auf Ebene 4 und ein 1/20 Miteigentumsanteil an der Liegenschaft EZ Y GB Z. Der Kaufpreis für die Wohnung Top 7b wurde darin mit 189.900 € (Grundanteil 56.970 €, Baukosten 132.930 €), für den PKW- Abstellplatz Top 7b mit 14.000 € (Grundanteil 4.200 €, Baukosten 9.800 €) und für den

1/20 Anteil des Miteigentumsanteiles der Verkäuferin an EZ Y GB Z mit 100 €, Gesamtkaufpreis somit 204.000 € festgelegt. In diesem Anwartschaftsvertrag verpflichteten sich die Käufer, den Kaufpreis für die Eigentumswohnung samt Kellerraum und Autoabstellplatz gemäß dem auf § 10 BTVG abstellenden Ratenplan binnen 14 Tagen nach Vorschreibung durch den Vertragsverfasser und Treuhänder auf ein eröffnetes Treuhandkonto zu bezahlen. Hinsichtlich des Kaufpreises für den kaufgegenständlichen 1/20 Miteigentumsanteil an EZ Y GB Z wurde Fälligkeit innerhalb von 30 Tagen nach beiderseitiger Unterfertigung dieses Anwartschaftsvertrages vereinbart. Als Beilagen zu diesem Vertrag wurden bezeichnet: Plan der Wohnung Top 7b, Plan des Abstellplatzes Top 7b, Plan über Keller Top 7b, Bau- und Ausstattungsbeschreibung zum Projekt A, Mustervertrag.

Für den Rechtsvorgang "Anwartschaftsvertrag vom 29. Mai 2004 mit D.H. " setzte das Finanzamt mit dem Bescheid vom 19. Mai 2005 ausgehend von einer Gegenleistung von 104.448 € (= (halber) Kaufpreis von 102.000 € + (halbe) vereinbarte Vertragserrichtungskosten von 2.448 €) die Grunderwerbsteuer gegenüber T.B. (im Folgenden: Bw.) fest.

Die Berufung gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid wendet zum einen ein, der Käufer T.B. habe von seinem ihm nach dem Bauträgergesetz zustehendem gesetzlichen Rücktrittsrecht und vom vertraglich vereinbarten Rücktrittsrecht durch zeitgerechte Abgabe der Rücktrittserklärung Gebrauch gemacht, "sodass der Vorvertrag nicht zustande kam". Zum anderen führt der Bw. ins Treffen, sowohl das gesetzliche als auch das vertragliche Rücktrittsrecht stelle eine Bedingung aufschiebender Art dar und zudem unterliege der Vorvertrag als auch der später abzuschließende Hauptvertrag der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung, weshalb mangels Vorliegens dieser Genehmigung die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG für diesen Erwerbsvorgang noch nicht entstanden sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

"Mit Anwartschaftsvertrag vom 29.5.2004, haben Sie gemeinsam mit Frau P.H. von der Verkäuferin Frau D.H., den Übereignungsanspruch an der auf der Liegenschaft in EZ X GB Z zu errichtende Eigentumswohnung Top 7 B, Keller Top 7 B, Autoabstellplatz Top 7 B je zur Hälfte erworben. Ebenso haben Sie den 1/20 Anteil an der Liegenschaft in EZ Y GB Z je zur Hälfte erworben. Da der Anwartschaftsvertrag alle wesentlichen Elemente eines Kaufgeschäftes enthielt und daher ein Anspruch auf Leistung gegeben war, lag eine Punktation gemäß § 885 ABGB vor, die die Grunderwerbsteuerschuld gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG begründete. Gleichzeitig mit der Berufungsschrift haben Sie eine mit der Verkäuferin getroffene Nebenabrede zum Anwartschaftsvertrag vom 29.5.2004 vorgelegt. Laut dieser Nebenabrede haben Sie gemäß § 5 Bauträgervertragsgesetz ein gesetzliches Rücktrittsrecht. Die Vereinbarung eines Rücktrittsrechtes ist nicht geeignet die Entstehung eines Übereignungsanspruches von vornherein auszuschließen. Solange der Rücktritt nicht erklärt wurde, behält das Rechtsgeschäft seine bindende Wirkung. Das vereinbarte Rücktrittsrecht hat nicht zur Folge, dass die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges von einer aufschiebenden Bedingung im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG abhängig ist, vielmehr ist die Geltendmachung des Rücktrittsrechtes als Eintritt einer auflösenden Bedingung anzusehen (siehe Fellner, Band II, Grunderwerbsteuer, § 8 GrEStG Rz 24)."

Am 3.6.2004 hat T.B. den Rücktritt vom Anwartschaftsvertrag vom 29.5.2004 erklärt. Bei dieser Rückgängigmachung handelt es sich um keine echte Rückgängigmachung sondern um eine rein formelle. Da P.H. vom Kaufvertrag nicht zurücktrat, gab T.B. seinen erworbenen Übereignungsanspruch nicht an Frau H zurück, sondern trat diesen gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG an P.H. ab.

Laut Berufungsschrift unterliegt sowohl der Vorvertrag (Anwartschaftsvertrag) als auch der Hauptvertrag der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung. Ein diesbezüglicher Hinweis konnte dem Anwartschaftsvertrag jedoch nicht entnommen werden. Der Hinweis auf der am 10.5.2005 erstellten Abgabenerklärung, dass der Vorvertrag unter der Bedingung der Teilungsbehörde, der Grundverkehrsbehörde und der Wohnbauförderungsabteilung unterliegt, kann die bereits mit Abschluss des Anwartschaftsvertrages entstandene Grunderwerbsteuerschuld nicht wieder rückgängig machen. Der Vertrag wurde lediglich unter der Bedingung abgeschlossen, dass im vereinbarten Kaufpreis für die Wohnung Top 7b, Keller Top 7b, Autoabstellplatz 7b die gesamte Innenausstattung (Sanitärausstattung, Fließen, Böden, Türen, Estriche, Malerarbeiten, Elektroausstattung usw.) nicht enthalten ist. Hierbei handelt es sich jedoch um eine auflösende Bedingung (§ 5 BewG), die für die Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nicht hinderlich ist."

Der Bw. stellte daraufhin, ohne auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren, den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. bestreitet unter Zitierung der Bestimmung des § 8 Abs. 2 GrEStG die Rechtmäßigkeit der mit Bescheid vom 19. Mai 2005 erfolgten Grunderwerbsteuervorschreibung für den gegenständlichen Rechtsvorgang („Anwartschaftsvertrag vom 29. Mai 2004 mit D.H.“) im Wesentlichen mit folgendem Vorbringen: „*Da sowohl das gesetzliche als auch das vertragliche Rücktrittsrecht des Berufungswerbers eine Bedingung aufschiebender Art darstellt, zudem der Vorvertrag und auch der später abzuschließende Hauptvertrag der grundverkehrsbehördlichen Bewilligung unterliegen, die Grundverkehrsbehörde aber keine Genehmigung (weder zum Vorvertrag noch zu dem erst abzuschließenden Hauptvertrag) abgegeben hat, ist die Grunderwerbsteuer nicht fällig.*“ Mit dieser Argumentation macht der Bw. im Ergebnis implizit geltend, dass unter Beachtung der Bestimmung des § 8 Abs. 2 GrEStG zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung für diesen Rechtsvorgang infolge Geltendmachung des gesetzlichen bzw. vertraglichen Rücktrittsrechtes durch den Bw. bzw. mangels Vorliegens der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung die Steuerschuld noch gar nicht entstanden war.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

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.

Der Gesetzgeber unterscheidet mit Vorbedacht den Erwerbsvorgang als Rechtsakt vom Entstehen der Steuerschuld bei Eintritt der Bedingung oder mit Vorliegen der Genehmigung. Die Verwirklichung des Erwerbsvorganges ist somit von der Entstehung der Steuerschuld nach § 8 GrEStG zu unterscheiden. So entsteht in den Fällen des § 8 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld erst mit Eintritt der (aufschiebenden) Bedingung (VwGH 18.11.1993, 88/16/0224) oder erst mit der behördlichen Genehmigung (VwGH 30.5.1994, 89/16/0167), obgleich der Rechtsakt als solcher bereits mit dem Abschluss des Rechtsgeschäftes (des Verpflichtungsgeschäftes) verwirklicht worden ist.

Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst das Erfüllungsgeschäft (Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, § 1 Tz 113 ff und die dort zitierte VwGH- Rechtsprechung; Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 125 zu § 1 GrEStG). Im vorliegenden Berufungsfall blieb letztlich unbestritten, dass der von den beiden Käufern P.H. und T.B. unterfertigte gegenständliche Anwartschaftsvertrag über den Erwerb der (im Zusammenhang mit den angeschlossenen Beilagen) genau bezeichneten Eigentumswohnung Top 7b auf Ebene 4 samt Kellerraum einschließlich Grundanteil und Autoabstellplatz zu einem Kaufpreis von 204.000 € als Punktation (§ 885 ABGB) zu einem Kaufvertrag anzusehen ist und somit dieses Verpflichtungsgeschäft nach der Rechtsprechung des VwGH (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 143ff zu § 1 GrEStG und die dort angeführte VwGH- Rechtsprechung) einen grunderwerbsteuerpflichtigen Rechtsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht. Das Verpflichtungsgeschäft entstand durch die Willensübereinstimmung der Parteien über Kaufgegenstand und Kaufpreis, wobei der Kaufgegenstand durch die genaue Bezeichnung im Konnex mit den Vertragsbeilagen ausreichend exakt beschrieben war. An der Bestimmtheit des Vertragsgegenstandes ändert auch der Einwand nichts, dass infolge des noch ausstehenden Nutzwertgutachtens der ideelle Miteigentumsanteil noch nicht bezeichnet war. Gegen eine Würdigung dieses Anwartschaftsvertrages als Vorvertrag im Sinne des § 936 ABGB spricht schon Umstand, dass dieser Anwartschaftsvertrages nicht bloß auf Abschluss eines künftigen Vertrages gerichtet war, sondern durch diesen Vertrag die Käufer zu konkreten Ausführungshandlungen verpflichtet waren, nämlich zur Bezahlung des ziffernmäßig bestimmten Kaufpreises entsprechend den vereinbarten Teilleistungen. In diesem Anwartschaftsvertrag wurde zudem hinsichtlich des Kaufpreises für die kaufgegenständlichen Miteigentumsanteile an der EZ Y GB Z eine Fälligkeit innerhalb von 30 Tagen nach beiderseitiger Unterfertigung dieses Anwartschaftsvertrages vereinbart. Dieser Kaufpreis zusammen mit den ebenfalls darin festgelegten ersten beiden Teilzahlungen für den Kaufgegenstand EZ X GB Z wurden von P.H. am 14. September 2004 und der nach Fertigstellung des Rohbaus und des Daches fällige Teilbetrag am 2. Dezember 2004

überwiesen. Ergaben sich aus dem Anwartschaftsvertrag für die Käufer die unmittelbare Verpflichtung (der auch tatsächlich entsprochen wurde) zur Entrichtung ihrer darin vertraglich bestimmten, in Teilleistungen aufgegliederten Gegenleistung, dann weisen diese Umstände auf das Zustandekommen des Erwerbsgeschäftes in der Rechtsfigur einer Punktation hin und sprechen gegen den rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien auf eine bloße Verpflichtung zum künftigen Vertragsabschluss und damit gegen die Wertung dieses Anwartschaftsvertrages als Vorvertrag. Dieser Anwartschaftsvertrag, der alle wesentlichen Elemente eines Kaufgeschäftes enthält und als Punktation einen Anspruch auf Leistung und nicht bloß auf Vertragsabschluss gibt, begründete gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG einen Anspruch auf Übereignung und stellt daher ein Verpflichtungsgeschäft dar. Durch den Abschluss des Anwartschaftsvertrages wurde daher – was im Übrigen unbestritten blieb – ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang verwirklicht. Da der Gesetzgeber mit Vorbedacht den Erwerbsvorgang als Rechtsakt vom Entstehen der Steuerschuld unterscheidet, bleibt unter Beachtung des alleinigen Berufungsvorbringens noch abzuklären und dies entscheidet den Gegenstandsfall, ob das Finanzamt bei Erlassung des bekämpften Grunderwerbsteuerbescheides zu Recht davon ausgegangen ist, dass für diesen Rechtsvorgang gemäß § 8 GrEStG die Steuerschuld schon entstanden und damit die Steuer festzusetzen war.

Soweit der erhobene Vorwurf der Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Grunderwerbsteuerfestsetzung im Ergebnis damit begründet wird, das dem Bw. T.B. zukommende gesetzliche bzw. vertragliche Rücktrittsrecht stelle eine aufschiebende Bedingung dar, weshalb als Folge der Rücktrittserklärung diese Bedingung nicht eingetreten und die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG nicht entstanden sei, ist Folgendes anzuführen.

Wenn ein dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegender Rechtsvorgang vom Eintritt einer Bedingung abhängig ist, so entsteht – wie eingangs bereits erwähnt – die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG erst mit dem Eintritt der Bedingung. § 8 Abs. 2 GrEStG handelt lediglich von der aufschiebenden Bedingung (vgl. VwGH 17.10.1985, 84/16/0006,0007). Aus der Sicht des § 8 Abs. 2 GrEStG ist also nur maßgeblich, ob die Wirksamkeit vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (Suspensivbedingung) abhängig ist (VwGH 31.1.1985, 84/16/0215, VwGH 19.12.1985, 83/16/0185, 85/16/0006, VwGH 7.9.1989, 89/16/0090, VwGH 16.11.1989, 89/16/0165 und VwGH 30.4.2003, 2000/16/0094,0095).

Das gesetzliche Rücktrittsrecht des Erwerbers im Sinne des § 5 Bauträgervertragsgesetzes, BGBl. I Nr. 7/1997 verleiht als „Kann“- Bestimmung dem Erwerber bei Vorliegen der in dieser Gesetzesbestimmung hierfür festgelegten tatbestandsmäßigen Voraussetzungen die

Rechtsmacht, durch einseitige Erklärung das Erlöschen des durch Unterfertigung des Vertrages bestehenden Vertragsverhältnisses herbeizuführen. Dieses gesetzliche Rücktrittsrecht vermittelt daher als Gestaltungsrecht dem Erwerber die rechtliche Möglichkeit, unter bestimmten gesetzlich festgelegten Voraussetzungen durch einseitige Erklärung ein bereits rechtswirksames Rechtsverhältnis zum Erlöschen zu bringen. Solange der Rücktritt nicht erklärt wird, behält das Rechtsgeschäft seine bindende Wirkung. Demzufolge liegt in diesem gesetzlichen Rücktrittsrecht keinesfalls eine die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts aufschiebende Bedingung begründet, vielmehr ist die Geltendmachung dieses Rücktrittsrechtes als eine auflösende Bedingung anzusehen.

Auch der Hinweis auf das vertragliche Rücktrittsrecht vermag aus nachstehenden Gründen nichts für die Rechtsansicht des Bw. zu bringen. In einer zeitgleich abgeschlossenen Nebenvereinbarung zum Anwartschaftsvertrag vom 29. Mai 2004 legten die Vertragsparteien D.H. und T.B. folgendes Rücktrittsrecht für T.B. fest:

„Frau D.H. und Herr T.B. erklären ausdrücklich, dass der Vorvertrag dem Bauträgervertragsgesetz BGBI. I 1997/7 i.d.g.F. unterliegt und dass Herrn T.B. gem. § 5 des Bauträgervertragsgesetzes das gesetzliche Rücktrittsrecht von seiner Vertragserklärung zusteht.“

Neben diesem gesetzlichen Rücktrittsrecht vereinbaren die Vertragspartner ausdrücklich, dass Herr T.B. hinsichtlich des heute abgeschlossenen Vorvertrages ein vertragliches Rücktrittsrecht eingeräumt wird. Herr T.B. ist demnach berechtigt, vom Vorvertrag zurückzutreten, ohne hiefür eine Begründung abgeben zu müssen. Vereinbart wird, dass dieses vertragliche Rücktrittsrecht mit einem Monat ab dem 29.5.2004 befristet ist. Frau D.H. erklärt mit ihrer Unterschrift, mit dieser vertraglichen Nebenabrede einverstanden zu sein“.

Laut Aktenlage unterfertigte T.B. am 3. Juni 2004 diese wörtlich wiedergegebene „Rücktrittserklärung! „Ich erkläre hiermit den Rücktritt vom Vertrag vom 29.05.04“.

Auch die Vereinbarung eines vertraglichen Rücktrittsrechtes ist nicht geeignet, die Entstehung eines Übereignungsanspruches von vornherein auszuschließen. Solange der Rücktritt nicht erklärt worden ist, behält das Rechtsgeschäft seine bindende Wirkung. Das vereinbarte Rücktrittsrecht hat nicht zur Folge, dass die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges von einer aufschiebenden Bedingung im Sinne des § 8 Abs. 2 GrEStG abhängig ist, vielmehr ist die Geltendmachung des Rücktrittsrechtes als Eintritt einer auflösenden Bedingung anzusehen, deren Vereinbarung an der Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nichts zu ändern vermag (VwGH 9.12.1971, 112/71, VwGH 19.12.1985, 83/16/0185 und 85/16/0006, VwGH 7.9.1989, 89/16/0090, VwGH 16.11.1989, 8971670165, VwGH 25.10.1990, 89/16/0146, VwGH 21.1.1998, 97/16/0345). Das vereinbarte vertragliche Rücktrittsrecht und die ein paar Tage nach Abschluss des Anwartschaftsvertrages erfolgte Ausübung des vertraglichen Rücktrittsrechtes stellen eine auflösende und keine aufschiebende Bedingung dar. War somit die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges „Anwartschaftsvertrag“ nicht von einer aufschiebenden Bedingung iSd § 8 Abs. 2 GrEStG abhängig, dann vermag auch das

vereinbarte (vertragliche) Rücktrittsrecht und der erfolgte Rücktritt an der Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nichts zu ändern.

Mit Abschluss des Anwartschaftsvertrages und der damit einhergehenden Verwirklichung eines Rechtsvorganges gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG die Steuerschuld entstanden. Das gesetzliche bzw. vertragliche Rücktrittsrecht hinderte nämlich als auflösende Bedingung nicht gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG das Entstehen der Grunderwerbsteuerschuld. Das diesbezügliche Berufungsvorbringen vermag somit die monierte Rechtswidrigkeit des Grunderwerbssteuerbescheides nicht aufzuzeigen.

Was das weitere Argument anlangt, zudem unterliege dieser Erwerbsvorgang der grundverkehrsbehördlichen Bewilligung, weshalb mangels Vorliegens der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG die Grunderwerbsteuerschuld nicht entstanden sei, ist Folgendes entgegenzuhalten.

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).

Nach § 9 Abs. 1 Tiroler Grundverkehrsgesetz 1996, LGBI. Nr. 61/1996 idF LGBL. Nr. 75/1999 (im Folgenden: TGVG) bedürfen Rechtsgeschäfte, die den Erwerb einer der folgenden Rechte an Baugrundstücken zum Gegenstand haben, einer Erklärung nach § 11 Abs. 1 oder 2:

- a) den Erwerb des Eigentums.

Nach § 11 Abs. 1 TGVG hat beim Rechtserwerb an einem bebauten Baugrundstück der Rechtserwerber zu erklären, dass durch den beabsichtigten Rechtserwerb kein Freizeitwohnsitz geschaffen werden soll. Beim Rechtserwerb an einem unbebauten Baugrundstück hat nach Abs. 2 der Rechtserwerber zu erklären, dass

- a) durch den beabsichtigten Rechtserwerb kein Freizeitwohnsitz geschaffen werden soll und
- b) das Grundstück innerhalb einer Frist nach Abs. 3 dem der Flächenwidmung entsprechenden Verwendungszweck zugeführt, insbesondere bebaut, werden soll, es sei denn, dass das Grundstück aufgrund seiner Größe, Form und Lage einer geordneten Bebauung nicht zugänglich ist.

Der § 12 TGVG, der die Genehmigungspflicht regelt, normiert im Abs. 1, dass der Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde bedürfen Rechtsgeschäfte und Rechtsvorgänge, die dem Erwerb von Rechten im Sinne des § 9 an Baugrundstücken oder von Rechten im Sinne des § 4 an land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken oder an sonstigen Grundstücken durch Ausländer zum Gegenstand haben. Abs. 2 legt fest, in welchen Fällen es keiner Genehmigung nach Abs. 1 bedarf und § 13 TGVG normiert die Genehmigungsvoraussetzungen. § 25 TGVG regelt die Erteilung der Genehmigung.

An Sachverhalt war im Gegenstandsfall unbedenklich davon auszugehen, dass der Bw. österreichischer Staatsbürger ist und der Rechtserwerb des Bw. auf den Erwerb einer Eigentumswohnung samt Grundanteil, somit auf den Erwerb von Baugrundstücken gerichtet war. An diesem Erwerb von Baugrundstücken ändert auch der Umstand nichts, dass auf Grund der von der planenden GmbH und der ausführenden Baufirma zu verantwortenden Überschreitung der auf das Grundstück 148/1 begrenzten Bauzone sich bestimmte (geringfügige) Bauteile auf dem im Freiland liegenden Grundstück 148/3 (Alleineigentümerin: die Verkäuferin) befinden, hatte sich doch der Projektant um die Umwidmung zu kümmern. Der Zusammenhalt der oben zitierten Bestimmungen des TGVG lässt erkennen, dass der gegenständliche Erwerb einer „Eigentumswohnung einschließlich Grundanteil“ und damit eines Baugrundstückes durch den unbestritten österreichischen Staatsbürger nicht der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedurfte, handelte es sich dabei nicht um den Rechtserwerb an einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück oder durch einen Ausländer. Auch der Bw. selbst vermochte in der Vorhaltbeantwortung vom 10. Oktober 2006 nicht eine gesetzliche Bestimmung des TGVG zu benennen, die die behauptete Genehmigungspflicht dieses Rechtsvorganges aufgezeigt hätte. War bei der Entscheidung über dieses Berufungsvorbringen unbedenklich davon auszugehen, dass der gegenständliche Anwartschaftsvertrag (Punktation nach § 885 ABGB) zu seiner Rechtswirksamkeit nicht der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung nach dem TGVG bedurfte, weshalb § 8 Abs. 2 GrEStG von vornherein nicht zur Anwendung kommt, dann ist gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG die Steuerschuld mit Abschluss des Anwartschaftsvertrages (29. Mai 2004) und damit bereits vor der Steuerfestsetzung (19. Mai 2005) entstanden (vgl. dazu VwGH 28.2.2002, 2001/16/0551 mit dem Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Ergänzung T 19T Abs. 2 und das dort referierte VwGH- Erkenntnis 11.3.1971, Zl. 1768/70). Mit dem Hinweis auf das Nichtvorliegen der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung zeigt die Berufung somit keine Rechtswidrigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides auf.

Als Ergebnis obiger Ausführungen ist bei der Entscheidung über die Berufung davon auszugehen, dass entgegen dem Berufungsvorbringen die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges (Anwartschaftsvertrag vom 29. Mai 2004) nicht vom Eintritt der angeführten aufschiebenden Bedingung oder von einer grundverkehrsbehördlichen Genehmigung abhängig war. Konnte nämlich § 8 Abs. 2 GrEStG im Gegenstandsfall von vornherein nicht zur Anwendung gelangen, dann entstand gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG die Steuerschuld mit Abschluss des Anwartschaftsvertrages. Das vom Bw. gestützt auf die Bestimmung des § 8 Abs. 2 GrEStG letztlich vorgebrachte Argument der nicht entstandenen Steuerschuld trifft folglich nicht zu und vermag die damit begründete Rechtswidrigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides nicht aufzuzeigen. Vielmehr hat das Finanzamt zu Recht mit dem angefochtenen

Grunderwerbsteuerbescheid vom 19. Mai 2005 für einen Erwerbsvorgang die Steuer festgesetzt, für den mit Vertragsabschluss 29. Mai 2004 die Steuerschuld bereits entstanden war.

Aber selbst wenn man (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 17 zu § 17 GrEStG und die VwGH 21.5.1976, 680,681/75, vgl. auch VwGH 26.01.2006, 2005/16/0261) den Berufungshinweis auf das ausgeübte Rücktrittsrecht und den Antrag, der Berufung Folge zu geben und den Grunderwerbsteuerbescheid zur Gänze aufzuheben, allenfalls als Antrag im Sinn des § 17 GrEStG ansehen sollte (eine diesbezügliche Wertung als Antrag iSd § 17 GrEStG wurde jedoch von dem von einem Rechtsanwalt vertretenen Bw. selbst gar nicht angesprochen geschweige denn im Berufungsverfahren dezidiert eingewendet), würde dessen Würdigung im Rahmen der Berufungsentscheidung die begehrte „Nichtfestsetzung“ der Grunderwerbsteuer nicht zu stützen vermögen.

Bei den Verkehrsteuern gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann. Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann in Wegfall bringen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen. Solche steuervernichtende Tatbestände sind im Bereich des Grunderwerbsteuerrechts insbesondere im § 17 GrEStG vorgesehen.

Gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 idF BGBI. Nr. 682/1994 wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von 3 Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederverkaufsrechtes rückgängig gemacht wird.

Ein Erwerbsvorgang ist dann im Sinn des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG rückgängig gemacht, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche (freie) Rechtsstellung wiedererlangt (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 14 zu § 17 GrEStG und die dort referierte Rechtsprechung). Bei derartigen Begünstigungstatbeständen wie dem § 17 GrEStG hat der die Begünstigung in Anspruch nehmende Steuerpflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels all jene Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 26.1.2006, 2005/16/0261).

Im Gegenstandsfall schlossen die beiden Käufer P.H. und T.B. mit der Verkäuferin D.H. am 29. Mai 2004 einen Anwartschaftsvertrag. Dieser Anwartschaftsvertrag (= Verpflichtungsgeschäft) hatte den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes (einer Eigentumswohnung) zum Gegenstand und begründete für die zwei Käufer einen Übereignungsanspruch. Für diesen Erwerbvgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG entstand mit

Vertragsabschluss die Steuerschuld. Nach der im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Nebenvereinbarung stand dem T.B. (neben seinem darin erwähnten gesetzlichen Rücktrittsrecht von seiner Vertragserklärung) ein ausdrücklich vertraglich eingeräumtes Rücktrittsrecht zu, das von ihm ohne Angabe einer Begründung ausgeübt werden konnte. Am 3. Juni 2004 machte dieser Käufer von seinem Rücktrittsrecht wie folgt Gebrauch:

„Rücktrittserklärung! Ich erkläre hiermit den Rücktritt vom Vertrag vom 29/05/04.“

Da der Käufer T.B. ohne Angabe von Gründen seinen Rücktritt vom Anwartschaftsvertrag erklärte und der Bw. in der Vorhaltbeantwortung vom 4. Dezember 2006 selbst einräumte, „der Rücktritt stützte sich aber auch auf das zwischen Herrn T.B. und Frau D.H. vereinbarte vertragliche Rücktrittsrecht“, wird in freier Beweiswürdigung von der Ausübung des vertraglichen Rücktrittsrechtes ausgegangen. Hätte hingegen – wie dies desweiteren behauptet wird- der Bw. tatsächlich den Rücktritt auf die angeführten gesetzlichen Rücktrittsrechte des Bauträgerwerkvertrages gestützt, dann wäre zum einen vollkommen unerklärlich, warum dann nicht auch von der zweiten Erwerberin von diesen gesetzlichen Rücktrittsrechten Gebrauch gemacht wurde, war sie doch unzweifelhaft in gleicher Weise von den angeführten Gründen betroffen. Zum anderen wäre dann wohl T.B. verhalten gewesen, die konkreten Umstände, deren Vorliegen zu dem gesetzlichen Rücktrittrecht führte, gegenüber der Verkäuferin anzugeben. Aus dem Inhalt der vorgelegten Nebenvereinbarung zum Anwartschaftsvertrag geht überdies hervor, dass darin nur das gesetzliche und vertragliche Rücktrittsrecht der Herrn T.B. eine gesonderte und ausdrückliche Erwähnung bzw. Regelung gefunden hat. Diese Nebenvereinbarung rechtfertigt daher die begründete Schlussfolgerung, dass zwischen sämtlichen Vertragsparteien von vornherein Einvernehmen darüber bestand, dass allein dem Erwerber T.B. ohne Angabe von Gründen innerhalb von einem Monat ab dem 29. Mai 2004 das vertragliche Rücktrittsrecht zukommen sollte.

Tatsächlich hat dann auch nur dieser Erwerber am 3. Juni 2004 und damit innerhalb offener Frist seinen Rücktritt vom Anwartschaftsvertrag ohne Angabe von Gründen erklärt. Da aber im Anwartschaftsvertrag die beiden Käufer sich zum Abschluss des Kaufvertrages verpflichteten, und von diesem Anwartschaftsvertrag entsprechend der dazu bestehenden Nebenvereinbarung nur der Erwerber T.B. zurückgetreten ist, nicht jedoch die zweite Erwerberin P.H. (dabei handelt es sich vermutlich um die Lebensgefährtin des Bw.), verblieb der Anwartschaftsvertrag hinsichtlich der Erwerberin P.H. weiterhin in Rechtsbestand. Dies zeigt sich auch darin, dass mit Beschluss des BG Innsbruck vom 13. August 2004 für P.H. an dieser kaufgegenständlichen Wohnung mit der Bezeichnung Top 7b auf der Ebene 4 samt Kellerabteil Top 7b auf der Ebene 0 und an dem Autoabstellplatz mit der Bezeichnung Top 7b auf der Ebene 4 die Anmerkung der Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum gem. § 40 Absatz 2 WEG auf der Liegenschaft in EZ X GB Z bewilligt wurde. Weiters hat P.H. am 14.

September 2004 die im Anwartschaftsvertrag festgelegten Kaufpreis-Teilzahlungen im Gesamtausmaß von 118.362 € auf das Treuhandkonto „H.H“ überwiesen. Diese Vorgehensweise spricht deutlich dafür, dass zwischen den Vertragsparteien von vornherein Einvernehmen darüber Bestand, dass im Falle der Ausübung des Rücktrittsrechtes durch T.B. gegenüber P.H. die rechtlichen Wirkungen des Anwartschaftsvertrages weiterhin in Geltung bleiben sollen mit dem alleinigen Unterschied, dass diesfalls sie allein (und nicht mehr als Eigentümerpartnerschaft gemeinsam mit ihrem Lebenspartner) den Miteigentumsanteil an der Liegenschaft, der zum Erwerb von Wohnungseigentum an der in Frage stehenden Eigentumswohnung samt Kellerabteil und Autoabstellplatz erforderlich war, mit dem nachfolgenden formellen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag kaufen wird. Mit Kaufvertrag vom 28. April 2006 kaufte dann P.H. von D.H. die entsprechenden Miteigentumsanteile samt Wohnungseigentum an der Wohnung Top 7b samt Kellerabteil und Autoabstellplatz um den Gesamtkaufpreis von 204.000 € (unter Anrechnung der nach dem Anwartschaftsvertrag bereits geleisteten Teilzahlungen). Unter Punkt IV. wurde festgehalten, dass die Käuferin den Kaufgegenstand bereits am 24. Dezember 2004 übergeben erhalten und auch den Schlüssel für ihre Wohnung in Empfang genommen hat.

Bezogen auf den von T.B. erklärten Rücktritt vom Anwartschaftsvertrag traf die Berufungsvorentscheidung folgende Feststellungen:

„Am 3.6.2004 hat T.B. den Rücktritt vom Anwartschaftsvertrag vom 29.5.2004 erklärt. Bei dieser Rückgängigmachung handelt es sich um keine echte Rückgängigmachung sondern um eine rein formelle. Da P.H. vom Kaufvertrag nicht zurücktrat, gab T.B. seinen erworbenen Übereignungsanspruch nicht an Frau D.H. zurück, sondern trat diesen gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 GrEStG an P.H. ab.“.

Diese Ausführungen, denen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltcharakter (z.B. VwGH 10.3.1994, 92/15/0164, VwGH 23.5.1996, 94/15/0024) zukam, blieben im Vorlageantrag unwidersprochen, weshalb diese im weiteren Verfahren als sachlich richtig angesehen werden durften.

Auf Grund obiger Ausführungen war in freier Beweiswürdigung bei Beurteilung der Frage, ob durch den erklärten Rücktritt der Erwerbsvorgang des Bw. im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG „rückgängig gemacht“ worden ist, unbedenklich davon auszugehen, dass sich die Vertragspartner nicht derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Verkäuferin D.H. jene ursprüngliche (freie) Verfügungsmacht über das Kaufgegenständliche Grundstück wiedererlangt hat, die sie vor Abschluss des Anwartschaftsvertrages gehabt hat. Dagegen spricht nämlich der Umstand, dass unter Beachtung der Zusatzvereinbarung und des tatsächlichen Geschehensablaufes der einvernehmliche Wille der Vertragsparteien darin bestand, dass im Falle der Ausübung des Rücktrittes durch T.B. der Erwerb der P.H. nicht berührt sein sollte, sondern der „verbleibenden“ Erwerberin diesfalls der gesamte Miteigentumsanteil alleine zukommen sollte und von ihr erworben wird. Die Verkäuferin hat

demzufolge durch diesen Rücktritt nicht ihre ursprüngliche Rechtsstellung über den Kaufgegenstand wiedererlangt. Gegenteiliges wurde vom Bw. weder im Vorlageantrag noch stichhaltig im Zuge des nachfolgenden weitwendigen ho. Ermittlungsverfahrens behauptet geschweige denn nachgewiesen. Durch den in der Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid eingewendeten Rücktritt vom Anwartschaftsvertrag wurde somit der versteuerte Erwerbsvorgang nicht im Sinne des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG „rückgängig gemacht“. Sollte daher (was aber vom Bw. selbst gar nicht dezidiert angesprochen wurde) mit diesem Berufungsvorbringen ein Antrag gemäß § 17 GrEStG auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer gestellt worden sein, dann ist dieser Antrag bei der Entscheidung über die Berufung gegen die Grunderwerbsteuerfestsetzung zu beachten und zu berücksichtigen (VwGH 20.1.1983, 2279/80 und VwGH 29.01.1996, 95/16/0187). Da aber im Gegenstandsfall durch den erklärten Rücktritt der Erwerbsvorgang des T.B. nicht iSd § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG rückgängig gemacht worden war, führt die Ausübung des Rücktrittsrechtes selbst unter dem Aspekt eines diesbezüglich gestellten Antrages nicht zur begehrten Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer. Die für den Erwerbsvorgang des Bw. mit dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid erfolgte Steuerfestsetzung erweist sich somit als rechtens. Zusammenfassend liegt keine Rechtswidrigkeit darin, dass das Finanzamt mit dem gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid für den Erwerbsvorgang des T.B. ausgehend von der unbestritten gebliebenen Gegenleistung die Grunderwerbsteuer mit 3.655,68 € festsetzte. Die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid war somit wie im Spruch ausgeführt als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 20. Dezember 2007