

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Brüggel & Harasser OEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Ausgehend von der Bemessungsgrundlage von 719.460 € wird unverändert die Grunderwerbsteuer in Höhe von 25.181,10 € festgesetzt. Dieser Betrag ist am 12. August 2003 fällig. Der angefochtene Bescheid wurde somit hinsichtlich der Fälligkeit (bisher: 19. August 2002) abgeändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 4. Juli 2002 erwarb der Bw. von J. D. die unter Punkt 1 und 2 näher bezeichnete Kaufliegenschaft um den Kaufpreis von 719.460 €.

Dieser Kaufvertrag enthält auszugsweise folgende Bestimmungen:

"3.)

*Mit diesem Vertrag verkauft und übergibt Herr J. D. im folgenden kurz Verkäufer genannt, an Herrn G. V. im folgenden kurz Käufer genannt, und dieser kauft und übernimmt das Gst 2890/2 mit seinem auf Grund der Vermessungsurkunde des Herrn Dipl. Ing. G. R. vom Datum, GZL Zahl gebildeten Ausmaß von 1100 m<sup>2</sup> in sein Eigentum, dies mit allen Rechten und Pflichten und auch so, wie der Verkäufer dieses bisher besessen und benutzt hat und zu besitzen und benützen berechtigt war.*

4.)

*Der Kaufpreis für das vertragsgegenständliche Grundstück beträgt pauschal € 719.460,-- (Euro siebenhundertneunzehntausendvierhundertsechzig).*

*Dieser Kaufpreis ist wie folgt zur Zahlung fällig:*

*Die Hälfte des Kaufpreises, also ein Betrag von € 359.730,-- (Euro dreihundertneunundfünfzigtausendsiebenhundertdreissig) ist binnen vierzehn Tagen nach allseitiger Unterfertigung des Vertrages und Vorliegen der einzigen Beschlussausfertigung der Ranganmerkung der beabsichtigten Veräußerung, der Löschungsurkunde für die Pfandlastenfreistellung und der aufsichtsbehördlichen Genehmigung zur Flächenwidmung beim Vertragsverfasser zur Zahlung auf das Treuhandkonto Nr. XY der Vertragsverfasser bei der Sparkasse der Stadt K, BLZ 20505, fällig. Übereinstimmung zwischen den Vertragsteilen besteht darin, dass das Vorliegen der rechtskräftigen Umwidmung in Wohngebiet sowie das Vorliegen eines Bebauungsplanes Bedingung für das Zustandekommen dieses Vertrages darstellen.*

*Die zweite Kaufpreishälfte, also ein weiterer Betrag von € 359.730,-- ist dann mit dem Vorliegen der weiteren für die lastenfreie Eigentumseinverleibung notwendigen Urkunden zur Zahlung auf das Treuhandkonto fällig, wovon der Käufer seitens der Vertragsverfasser zu verständigen ist.*

*Mit grundbürgerlicher Einverleibung des Eigentumsrechtes wird dieser Kaufpreis dann samt angereiften Zinsen für den Verkäufer zur Auszahlung frei, dies abzüglich jedoch des Betrages, der erforderlich ist, um für die Geldlastenfreistellung Sorge tragen zu können, wozu der Verkäufer bereits den unwiderruflichen Auftrag erteilt, die dazu erforderlichen Zahlungen für ihn vorzunehmen.*

*Für den Fall des Zahlungsverzuges gelten 6 % Verzugszinsen als vereinbart, als eine Verbücherung auch erst nach Ertrag des gesamten Kaufpreises erfolgen kann. Der Eintritt der Bedingungen und des Vorliegens des Beschlusses zum Bebauungsplan gilt mit Überreichen des Grundbuchsantrages durch die Vertragsverfasser als nachgewiesen.*

5.)

*Dieser Kaufvertrag wird auch unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, dass nicht nur die grundverkehrsbehördliche Bewilligung dazu erteilt wird, sondern dass die Übereignung des vertragsgegenständlichen Grundstückes frei von grundbürgerlichen Lasten erfolgen kann, wobei die Kosten für die Lastenfreistellung vom Verkäufer zu tragen sind.*

6.)

*Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes erfolgt mit grundbürgerlicher Einverleibung des Eigentumsrechtes zugunsten des Käufers. Dieser Tag gilt auch als Stichtag für den Übergang von Wag, Gefahr und Zufall sowie als Stichtag für den Übergang für alle mit dem Kaufgegenstand verbundenen Kosten, Steuern und öffentlichen Abgaben."*

Für diesen Kaufvertrag setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 12. Juli 2002 gegenüber dem Bw., der sich vertraglich zur Tragung der Grunderwerbsteuer verpflichtet hat, ausgehend von einer Gegenleistung von 719.460 € die Grunderwerbsteuer in Höhe von 25.181,10 € fest. Der Zeitpunkt der Fälligkeit wurde darin mit 19. August 2002 bestimmt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem ausschließlichen Argument, der diesem Bescheid zugrunde liegende Kaufvertrag sehe unter anderem vor, dass Bedingung für das rechtswirksame Zustandekommen dieses Vertrages die rechtskräftige Umwidmung in Wohngebiet, sowie das Vorliegen eines Bebauungsplanes sei. Diese Bedingungen seien noch nicht eingetreten, weshalb der Erlassung des Bescheides das Hindernis eines rechtswirksamen Vertrages entgegenstehe. Es werde daher der Antrag gestellt, den bekämpften Bescheid ersatzlos zu beheben.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung wurde letztlich auf das Argument gestützt, nach Punkt 3 des Kaufvertrages sei mit der Übernahme der Liegenschaft durch den Käufer und mit Vertragsunterfertigung am 4. Juli 2002 die Grunderwerbsteuerschuld entstanden. Falls nun die vertragliche Abmachung gemäß Punkt 4 des gegenständlichen Vertrages nicht eintreten sollte, wäre dies ein Grund, der zum Kaufrücktritt berechtige, aber nicht die Entstehung der Steuerschuld mit Vertragsunterfertigung am 4. Juli 2002 hindere.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wurde nochmals darauf hingewiesen, dass die im Kaufvertrag angeführten für den Eintritt dessen Wirksamkeit notwendigen Bedingungen zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht vorgelegen hätten. Der Hinweis, dass mit der Übernahme der Liegenschaft die Steuerschuld entstanden wäre, sei deshalb verfehlt, ergebe sich doch aus Punkt 6 des Kaufvertrages, dass eine solche Übergabe und Übernahme erst mit grundbürgerlicher Einverleibung des Eigentumsrechtes erfolge, die bislang aber noch nicht vorgenommen worden sei.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

---

Gemäß dem § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Nach der Anordnung des Abs. 3 dieser Gesetzesstelle bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) unberührt.

Aufgrund des § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht nach dem Abs. 2 dieser Gesetzesstelle die Steuerschuld mit Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung. Unter "Bedingung" ist nur eine aufschiebende Bedingung zu verstehen, eine einem Rechtsgeschäft beigefügte auflösende Bedingung hindert hingegen nicht die Entstehung der Steuerschuld (vgl. Fellner, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 21 zu § 8 GrEStG 1987 bzw. Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 14 zu § 8 GrEStG 1987 und die in diesen Literaturstellen referierte ständige VwGH- Rechtsprechung).

Im Berufungsfall kann nicht in Abrede gestellt werden, dass zwischen den beiden Vertragspartnern ein Kaufvertrag im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG abgeschlossen wurde, weil dieser sowohl den Kaufgegenstand als auch den Kaufpreis mit der erforderlichen Bestimmtheit enthält. Weiters ist festzuhalten, dass die Pflicht zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer an das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft anknüpft.

Den vorliegenden Berufungsfall entscheidet daher unter Beachtung der vorgenannten Rechtslage die Frage, ob die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (Suspensivbedingung) abhängig war oder nicht, weil eine einem Rechtsgeschäft beigefügte auflösende Bedingung (Resolutivbedingung) die Entstehung der Grunderwerbsteuerschuld nicht hindert.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 16.11.1989, 89/16/0165, ÖStZB 1990/450) stehen bei der Auslegung von Bedingungen nicht die gebrauchten Worte, sondern die bezeichneten Eigenheiten der Bedingung als einer die Geltung der Rechtsgeschäftswirkungen beeinflussenden Modalität im Vordergrund, wobei das gesamte Vertragswerk in die Auslegung einzubeziehen ist. Ist ein Geschäft unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, so beginnen die Rechtswirkungen erst dann, wenn das ungewisse Ereignis eintritt. Sollen hingegen die Rechtswirkungen eines Geschäftes sofort eintreten, aber wieder aufhören, wenn und sobald ein ungewisses Ereignis eintritt, so ist das Geschäft unter einer auflösenden Bedingung geschlossen (siehe Kozioł- Welser, Grundriss des

bürgerlichen Rechts, Band I, 9. Auflage, Seite 158). Für das Vorliegen eines auflösend bedingten Rechtsgeschäftes ist es somit charakteristisch, dass das bedingte Rechtsgeschäft wie ein unbedingtes zunächst alle Wirkungen entfaltet und die gewollte Rechtsänderung eintritt. Werden Erfüllungsansprüche (Kaufpreiszahlung, Übergabe der Liegenschaft) schon für die Zeit vor Bedingungseintritt vereinbart, dann spricht nach der obzitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alles für das Vorliegen einer auflösenden Bedingung.

Nach Punkt 6 des Kaufvertrages erfolgt mit der grundbürgerlichen Einverleibung des Eigentumsrechtes die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes. Dieser Tag gilt auch als Stichtag für den Übergang von Wag, Gefahr und Zufall und für den Übergang der mit dem Kaufgegenstand verbundenen Kosten, Steuern und öffentlichen Abgaben. Laut Punkt 5 wird der Kaufvertrag unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, dass nicht nur die grundverkehrsbehördliche Bewilligung dazu erteilt wird, sondern dass die Übereignung der Kaufliegenschaft frei von grundbürgerlichen Lasten erfolgen kann. Nach Punkt 4 besteht zwischen den Vertragsteilen Übereinstimmung darin, dass das Vorliegen der rechtskräftigen Umwidmung in Wohngebiet sowie das Vorliegen eines Bebauungsplanes Bedingung für das Zustandekommen dieses Vertrages darstellen. Nach diesem Vertragspunkt erfolgt die Abstattung des Kaufpreises in zwei Teilbeträgen durch Überweisung auf ein Treuhandkonto des vertragsverfassenden Rechtsanwaltes, wobei vor jeder Überweisung die vertraglich festgelegten Voraussetzungen eingetreten bzw. die notwendigen Urkunden vorhanden sein müssen. Mit Vorliegen der grundbürgerlichen Einverleibung des Eigentumsrechtes wird der Kaufpreis zur Auszahlung an den Verkäufer frei. Der Eintritt der Bedingungen und das Vorliegen des Beschlusses zum Bebauungsplan gilt mit Überreichen des Grundbuchsantrages durch den Vertragsverfasser als nachgewiesen.

Als Ergebnis eines ho. Bedenkenvorhaltes steht nunmehr außer Streit, dass inzwischen alle erforderlichen Bedingungen vorliegen, die grundbürgerliche Einverleibung des Eigentumsrechtes mit Beschluss des zuständigen Bezirkgerichtes vom 9. Mai 2003 vorgenommen und damit zu diesem Stichtag die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes erfolgt ist. Aus den vorgelegten Unterlagen ist desweiteren ersichtlich, dass die Überweisungen der Kaufpreisteilzahlungen nach Erbringen der jeweiligen Nachweise für den Eintritt der Bedingungen am 17. September 2002 (erste Kaufpreishälfte) und am 11. Oktober 2002 (zweite Kaufpreishälfte) vorgenommen worden sind. Die Auszahlung an den Verkäufer erfolgte zeitgleich mit der grundbürgerlichen Einverleibung des Eigentumsrechtes am 8. Mai 2003.

Aus dem Vertragsinhalt, insbesondere der Punkte 4, 5 und 6 und unter Einbeziehung der Vorhaltbeantwortung bzw. der durch die Kontoauszüge nachgewiesenen treuhändigen Abwicklung der Bezahlung des Kaufpreises lässt sich in Auslegung des gesamten Vertragswerkes folgern, dass die Wirksamkeit des gegenständlichen Rechtsgeschäftes vom Eintritt aufschiebender Bedingungen abhängig war, waren doch für die Zeit vor dem Bedingungseintritt keine echten Erfüllungsansprüche auf Übergabe der Liegenschaft vereinbart und wurden die Kaufpreisteilzahlungen jeweils erst immer nach Vorliegen der jeweiligen Bedingungseintritte vom Käufer auf das Treuhandkonto überwiesen. Die Überweisung des Kaufpreises vom Treuhandkonto des Vertragsverfassers an den Verkäufer und damit verbunden der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über den Kaufpreis geschah erst nach nachgewiesenem Eintritt aller für die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages erforderlichen Bedingungen und der dadurch möglich gewordenen grundbürgerlichen Einverleibung des Eigentumsrechtes zugunsten des Käufers am 8. Mai 2003. Des Weiteren erfolgte vereinbarungsgemäß erst zum Zeitpunkt der Grundbuchseintragung die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes und auch Wag, Gefahr und Zufall und die mit dieser Liegenschaft verbundenen Kosten, Steuern und öffentlichen Abgaben gingen mit diesem Stichtag auf den Käufer über. Für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles bedeutet dies, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Grunderwerbsteurbescheides (12. Juli 2002) zufolge der Bestimmung des § 8 Abs.2 GrEStG die Steuerschuld mangels bis dahin erfolgten Eintrittes der vereinbarten aufschiebenden Bedingungen noch nicht entstanden war, lag doch die letzteingetretene Bedingung erst am 30. Oktober 2002 vor. Die im Spruch des Grunderwerbsteuerbescheides festgelegte Fälligkeit mit 19. August 2002 belastet somit den bekämpften Grunderwerbsteurbescheid mit Rechtswidrigkeit, hatte doch diese Festsetzung eine Abgabe zum Inhalt, für die zum Zeitpunkt dieser Festsetzung die Steuerschuld noch gar nicht entstanden war. Insoweit kam daher dem Berufungsvorbringen Berechtigung zu. Nach § 279 Abs. 1 BAO haben aber im Berufungsverfahren die Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind. Gemäß § 280 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Berufungsbegehren geändert oder ergänzt wird. Zwischenzeitlich (seit dem 30. Oktober 2002) liegen bezogen auf den Zeitpunkt der Erlassung dieser Berufungsentscheidung der Eintritt aller aufschiebenden Bedingungen unbestrittenmaßen vor. Auf diesen Umstand hat die Berufungsbehörde zweiter Instanz bei ihrer Berufungsentscheidung gem. §§ 279 Abs. 1 und 280 BAO Bedacht zu nehmen, weshalb unter Beachtung der Bestimmung des § 289 BAO der angefochtene

Grunderwerbsteuerbescheid nicht wie vom Berufungswerber begehrt "ersatzlos zu beheben" war, sondern mit Berufungsentscheidung wird unter Übernahme der Bemessungsgrundlage von 719.460 € die Grunderwerbsteuer in Höhe von 25.181,10 € festgesetzt, allerdings die bisherige Fälligkeit (19. Augst 2002) abgeändert und mit 12. August 2003 neu festgelegt.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt der Berufung unter Abänderung der bisherigen Fälligkeit teilweise stattzugeben.

Innsbruck, 4. Juli 2002