



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/1446-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch NNN, vom 10. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. März 2006, Erfassungsnummer zzz, betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2003 übermittelte die XGesmbH als Verkäuferin der Bw. (Bw.) unter der Bezeichnung „Betrifft: Option Projekt xy“ das übertragbare, bis 31. Jänner 2004 unwiderruflich bindende Anbot, diverse konkret bezeichnete Grundstücke bei gleichzeitiger Erteilung eines Generalunternehmervertrages zu einem genau festgelegten Kaufpreis käuflich zu erwerben. Dieses Anbot regelte darüber hinaus die im Falle der Annahme des Angeotes sich für den Verkäufer und Käufer ergebenden Rechte und Pflichten.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2004 bestätigte die Verkäuferin dem Rechtsvertreter der Bw. die Optionsverlängerung bis 31. März 2004. In der Folge wurde die Bindungsfrist wiederholt einvernehmlich verlängert, zuletzt bis 30. Juni 2004.

Mit Schreiben vom 14. Juni 2004 teilte die Bw. der Verkäuferin u.a. mit:

„Bezugnehmend auf Ihr Anbot vom 1. Oktober 2003 betreffend „Option Projekt xy“ teilen wir Ihnen folgendes mit:

In offener Frist nehmen wir das Anbot vom 1. Oktober 2003 betreffend die „Option Projekt xy“ eingeschlossen den in Pkt. 2. dieses Anbotes genannten Generalunternehmerauftrag (Bauteil nnn) voll rechtswirksam an.“

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien ging bei der Würdigung dieses Sachverhaltes davon aus, dass durch die Annahme des Anbotes vom 14. Juni 2004 die Grunderwerbsteuerschuld entstanden sei und setzte mit Bescheid vom 8. März 2006, Erfassungsnummer zzz, gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 463.750,00 fest.

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 10. März 2006 erhobenen Berufung räumte die Bw. ein, dass sie in der ursprünglich abgeschlossenen Option Vertragspartei der Verkäuferin gewesen sei. Tatsächlich sei die Liegenschaft jedoch mit Kaufvertrag vom ttmmjjjj von der XY gekauft worden. Sie selbst sei zu keinem Zeitpunkt Eigentümerin der Liegenschaft gewesen. Die XY habe über den mit der Durchführung betrauten Notar die Grunderwerbsteuer abgeführt.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Bescheid vom 22. Mai 2006 als unbegründet ab.

Die Bw. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 20. Juni 2006 eine zweite Berufungsvorentscheidung. In der Begründung bringt die Bw. vor, dem Wortlaut des Annahmeschreibens vom 14. Juni 2004 sei zu entnehmen, dass sie von der Möglichkeit Gebrauch machen wollte, das Anbot entweder selbst oder durch einen Dritten anzunehmen. Ihre Erklärung sei auf den Abschluss eines Optionsrechtes und nicht auf unmittelbaren Eigentumserwerb an den gegenständlichen Liegenschaften gerichtet gewesen.

Sie habe das ihr vertraglich eingeräumte Abtretungsrecht wahrgenommen und die erwähnten Liegenschaften nicht erworben, sondern die Übertragungsansprüche an die XY abgetreten. Diese habe mit Kaufvertrag vom ttmmjjjj Eigentum an den Objekten erworben und Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 463.750,00 abgeführt.

Die Bw. wendet sich auch gegen die Festsetzung der Grunderwerbsteuer im Grunde des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG und bringt vor, es handle sich im vorliegenden Fall um eine Übertragung von Rechten aus einem Kaufanbot (hier in Form einer Option), die gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliege. Als Bemessungsgrundlage sei dabei aber nicht der Kaufpreis sondern der dreifache Einheitswert der zu übertragenden Grundstücke heranzuziehen. Der im Anbotschreiben angeführte Kaufpreis von € 13.250.000,00 werde ausdrücklich als Entgelt für die gegenständlichen Liegenschaften bezeichnet und könne nicht als Genleistung für die Einräumung des Optionsrechtes verstand werden. Da ein Entgelt für die Optionseinräumung nicht vorhanden sei, sei gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG als Bemessungs-

grundlage der Wert des Grundstückes heranzuziehen. Dieser betrage nach § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG das dreifache des Einheitswertes. Die angeführte Bemessungsgrundlage entspreche der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie der einschlägigen Lehre (Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 18. November 1982, ZI. 16/0261/80 und auf Fellner, Kommentar zur Grunderwerbsteuer, Rz 16 zu § 4 GrEStG).

Das Finanzamt wertete diese Eingabe als Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Grunderwerbsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,
2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist,
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet,
4. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet. Dem Kaufanbot steht ein Anbot zum Abschluss eines anderen Vertrages gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann,
5. der Erwerb eines der in den Z 3 und 4 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Erwerb der Rechte begründet.

Einleitend ist festzustellen, dass es die Bw. mit ihrem Schreiben vom 20. Juni 2006 unterlassen hat, ausdrücklich die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 276 Abs. 2 BAO zu beantragen. Sie stellte vielmehr expressis verbis den Antrag auf Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 Abs. 5 BAO.

Es ist daher zunächst zu prüfen, ob diese Eingabe als Vorlageantrag zu werten ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem ähnlich gelagerten Fall mit Erkenntnis vom 1. April 2004, ZI. 2003/20/0438, u.a. entschieden: „Die unrichtige Bezeichnung eines Rechtsmittels allein vermag dessen Unzulässigkeit nicht zu begründen. Für die Beurteilung des Charakters einer Eingabe ist vielmehr ihr wesentlicher Inhalt, der sich aus dem gestellten Antrag erkennen lässt, und die Art des in diesem gestellten Begehrens maßgebend. Eine Umdeutung der

unrichtig bezeichneten Eingabe in das vom Gesetz vorgesehene Rechtsmittel käme nur dann nicht in Betracht, wenn sich aus der Rechtsmittelerklärung und dem Rechtsmittelantrag unmissverständlich das Begehr der Partei nach einer Entscheidung über das (unzulässige) Rechtsmittel - insbesondere durch eine im Instanzenzug unzuständige Behörde – ergäbe.“

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Eingabe der Bw. erkennbar auf eine weitere Entscheidung über ihre Berufung abzielt und der Tatsache, dass der Rechtsbehelf gegen die Berufungsvorentscheidung der „Vorlageantrag“ ist, kommt der Unabhängige Finanzsenat in Anlehnung an die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung zum Schluss, dass die vorliegende Eingabe als Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu werten ist.

Im Übrigen ist die Einschreiterin nach der Aktenlage der Mitteilung des Finanzamtes vom 10. Juli 2006, in der ihr Ansuchen ebenfalls als Vorlageantrag bezeichnet wurde, nicht entgegen getreten. Letztlich ist darauf hinzuweisen, dass die Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung im Ermessen der Behörde liegt und die Bw. eine solche daher trotz ihres diesbezüglichen ausdrücklichen Begehrens nicht erzwingen kann.

Aus all diesen Gründen kann daher kein Zweifel daran bestehen, dass der Unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung über die Berufung zuständig ist.

In der Sache selbst ist ausschließlich strittig, ob durch das Annahmeschreiben der Bw. vom 14. Juni 2006 ein Rechtsgeschäft mit Übereignungsanspruch gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG begründet wurde. Die Bw. verneint dies mit dem Hinweis, dass im Anlassfall der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG (Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot) verwirklicht worden sei. Diese Unterscheidung ist deshalb wesentlich für das Schicksal der vorliegenden Beschwerde, weil im ersten Fall die Grunderwerbsteuer vom ausgewiesenen Kaufpreis und im zweiten Fall (mangels Gegenleistung) vom dreifachen Einheitswert zu bemessen ist, der nach den Angaben der Bw. weniger als ein Zwanzigstel des Kaufpreises beträgt.

Nach ständiger Rechtsprechung unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer (VwGH vom 13. November 1980, Zl. 2662/79).

Der Tatbestand ist dabei dann erfüllt, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung und damit auf Ausstellung einer einverleibungsfähigen Urkunde ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzte Endes im Klageweg, also unmittelbar durchzusetzen vermag (VwGH vom 11. März 1971, Zl. 1100/70).

Das einen Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäft muss kein zweiseitiges sein; auch ein nur einseitiges Rechtsgeschäft wie die nur einseitig abzugebende, rechtlich erhebliche Erklärung, ein aus einem vereinbarten Optionsvertrag zustehendes Optionsrecht oder ein dem Erklärenden zustehendes Aufgriffsrecht ausüben zu wollen, erfüllt den steuerpflichtigen Tatbestand, weil durch die Ausübungserklärung ein Übereignungsanspruch gegenüber dem jeweils Verpflichteten zivilrechtlich begründet wird (VwGH vom 15. Jänner 1958, Slg 1758/F).

Die Steuerpflicht ist schon an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung und damit an das erste, im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis gebunden, nämlich an die Begründung des Übereignungsanspruches, also an das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber in das Grundbuch (VwGH vom 23. Jänner 2003, Zl. 2002/16/0111).

Wie oben ausgeführt übermittelte die XGesmbH als damalige Eigentümerin der Bw. mit Schreiben vom 1. Oktober 2003 unter der Bezeichnung „Betrifft: Option Projekt xy“ das übertragbare, bis 31. Jänner 2004 unwiderruflich bindende Anbot, die verfahrensgegenständlichen im Anbot konkret bezeichneten Grundstücke bei gleichzeitiger Erteilung eines Generalunternehmervertrages zu einem genau festgelegten Kaufpreis käuflich zu erwerben.

Nach der unmissverständlichen Formulierung dieses Schreibens handelt es sich dabei um eine Option. Eine Option ist ein Vertrag, mit welchem eine Vertragspartei der anderen Vertragspartei oder einem Dritten das Recht einräumt, unabhängig von einer weiteren rechtsgeschäftlichen Erklärung des Verpflichteten (im vorliegenden Fall der XGesmbH) ein inhaltlich im vorhinein bestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen und daraus einen unmittelbaren Erfüllungsanspruch zu erwerben. Nach Ausübung der Option ist der Optionsberechtigte (im vorliegenden Fall die Bw.) berechtigt, unmittelbar die vertragliche Hauptleistung einzuklagen (Riedler, Privatrecht I Allgemeiner Teil, 4. Auflage, RZ 12/27).

Die Bw. erhielt mit dem erwähnten Schreiben vom 1. Oktober 2003 das befristete Recht, das inhaltlich bereits bestimmte Schuldverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen und solcherart selbst den Anspruch auf Erfüllung zu begründen oder das Optionsrecht weiter zu übertragen. Ersteres ist geschehen indem die Bw. der XGesmbH mit Schreiben vom 14. Juni 2004 ebenso unmissverständlich mitgeteilt hat, in offener Frist das Anbot vom 1. Oktober 2003 voll rechtswirksam anzunehmen.

Wie bereits oben ausgeführt wird aber nach dem im § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG festgelegten Grundsatz die Steuerpflicht schon durch den Abschluss eines Rechtsgeschäftes ausgelöst, welches den Anspruch auf Übereignung begründet. Mit dem Einwand, sie habe die Liegen-

schaften letztlich nicht selbst erworben, kann die Bw. nichts gewinnen, da ein Eigentumserwerb zur Auslösung der Grunderwerbsteuer gerade nicht erforderlich ist (VwGH vom 26. Juni 2003, 2003/16/0049-0054).

Auch das Vorbringen, wonach die Erwerberin ins Grundbuch eingetragen worden sei, bleibt ohne Einfluss auf die vorliegende Entscheidung, weil nach ständiger Rechtsprechung die grundbücherliche Eintragung ohne jeden Belang für Verwirklichung des die Abgabenpflicht auslösenden Tatbestandes nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist (VwGH vom 6. Oktober 1994, ZI. 92/16/0176).

Die Optionserklärung ist eine Gestaltungserklärung, durch deren Ausübung erst ein inhaltlich vorbereitetes Verpflichtungsgeschäft perfekt wird und ein Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks entsteht (siehe Dorazil/Takacs, Grunderwerbsteuergesetz (2004), Rz. 5.20 zu § 1 GrEStG). Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bestehen keine Zweifel daran, dass die Bw. mit ihrem Schreiben vom 14. Juni 2004 von dem ihr seitens der Grundstückseigentümerin eingeräumten Gestaltungsrecht Gebrauch gemacht und diese damit verpflichtet hat, die im Optionsvertrag bereits vorgesehene Leistung zu erbringen.

Das ihr eingeräumte Gestaltungsrecht war nicht, wie die Bw. andeutet, darauf beschränkt, die Übertragungsansprüche abzutreten sondern umfasste ausdrücklich auch das Recht, das Anbot selbst anzunehmen.

Mit der Behauptung, aus dem Wortlaut des Annahmeschreibens sei ersichtlich, dass die Bw. von der Möglichkeit Gebrauch machen wollte, das Anbot entweder selbst oder durch einen Dritten anzunehmen, versucht die Bw. die Annahmeerklärung einen Sinn zu geben, der dem Inhalt dieses Schreibens nicht zu entnehmen ist. Die an Deutlichkeit nicht zu überbietende oben wiedergegebene Formulierung des Annahmeschreibens lässt entgegen dem Vorbringen der Bw. einzig die Auslegung zu, dass sie selbst das Anbot angenommen hat.

Dies deckt sich auch mit dem Inhalt ihres eigenen Schreibens vom 25. August 2004, mit dem die Bw. dem Finanzamt das o.a. Anbot vom 1. Oktober 2003 und das erwähnte Annahmeschreiben vom 14. Juni 2004 zwecks Vorschreibung der Grunderwerbsteuer vorgelegt hat. Hinweise darauf, dass das Anbot nicht von der Bw. sondern von der XY angenommen worden sei, sind diesem Schriftsatz nicht zu entnehmen. Die Annahmeerklärung wird vielmehr darin von der Bw. selbst ausdrücklich als „Annahmeschreiben der Fa. BW“ bezeichnet.

Hätte die Bw. fristgerecht von ihrem Abtretungsrecht Gebrauch gemacht, hätte sie wohl dem Finanzamt schon damals den neuen Berechtigten genannt, der das Optionsrecht tatsächlich ausgeübt hat, um eine gebührenrechtliche Behandlung in ihrem Sinne zu erreichen. Die Tat-

sache, dass sie dies nicht getan hat, ist als weiteres Indiz dafür zu werten, dass sie selbst, und nicht die XY das Optionsrecht ausgeübt hat.

Wie bereits oben ausgeführt, stützt sich das Finanzamt bei der abgabenrechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes vor allem auch auf die schriftliche Optionserklärung vom 14. Juni 2004. Eine schriftliche Unterlage der zu entnehmen ist, dass nicht sie sondern die XY vom Optionsrecht Gebrauch gemacht hat, legte die Bw. hingegen nicht vor, sodass sich ihr diesbezügliches Vorbringen auf eine beweislos vorgebrachte Behauptung beschränkt.

Angesichts des Umstandes, dass nach der obigen Darstellung des Zeitablaufes der Geschehnisse davon auszugehen ist, dass die Bw. am 25. August 2004 selbst noch keine Kenntnis von der nun behaupteten Inanspruchnahme des Abtretungsrechtes hatte, kann darüber hinaus ausgeschlossen werden, dass eine solche rechtswirksam (und vor allem innerhalb der gesetzten Frist, also vor dem 30. Juni 2004) zustande gekommen ist. Die XY hat jedenfalls die Liegenschaften laut vorliegendem Kaufvertrag vom ttmmjjjj erst ca. zehn Monate nach der Annahmeerklärung der Bw. erworben.

Der Bw. ist es daher nicht gelungen, die Richtigkeit des mit der Aktenlage nicht in Einklang zu bringenden Vorbringens zu beweisen, dass sie das vertraglich vereinbarte Abtretungsrecht ausgeübt hat. Für die von der Bw. begehrte Anwendung der Bemessung der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 iVm § 4 Abs. 2 Z 1 iVm § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG vom dreifachen Einheitswert der Grundstücke besteht daher kein Raum. Die Bw. stützt ihren diesbezüglichen Einwand u.a. auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 18. November 1982, ZI. 16/0261/80. Sie übersieht dabei aber, dass sich der vom Höchstgericht entschiedene Fall im Sachverhalt insofern wesentlich vom vorliegenden Abgabenverfahren unterscheidet, als damals unzweifelhaft der Optant das Optionsrecht fristgerecht und rechtswirksam an einen neuen Berechtigten weiterübertragen hat, der schließlich das Optionsrecht selbst ausgeübt hat.

Im vorliegenden Fall ist aber wie oben ausgeführt davon auszugehen, dass die Bw. selbst das Optionsrecht rechtswirksam ausgeübt hat. Dieses den Anspruch auf Übereignung der vertragsgegenständlichen Liegenschaften begründende Rechtsgeschäft unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 8. August 2007