

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

12.04.1984

Geschäftszahl

83/16/0083

Beachte

Besprechung in:

AnwBl 1985/6, S 313;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Kobzina und die Hofräte Dr. Salcher, Dr. Närr, Mag. Meinel und Dr. Kramer als Richter, im Beisein des Schriftführers Richter Mag. Dr. Walter, über die Beschwerde der H M in M, vertreten durch Dr. Walter Kossarz, Rechtsanwalt in Krems an der Donau, Gartenaugasse 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 2. Mai 1983, GZ. GA 11 - 180/1/83, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.400,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Schreiben vom 30. Mai 1979 hatte die XY beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien (in der Folge als Finanzamt bezeichnet) unter Anschluß einer gemäß § 18 GrEStG verfaßten Abgabenerklärung, in der Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Z. 3 lit. b GrEStG beantragt worden war, sowie einer Durchschrift des in der Folge näher bezeichneten Angebotes mitgeteilt, daß sie das mit der Beschwerdeführerin "abgeschlossene" Anbot vom 29. Mai 1979 zur Gebührenbemessung anzeige. Dieses - überwiegend vorgedruckte - an die XY gerichtete Anbot der Beschwerdeführerin hatte im wesentlichen folgendes beinhaltet:

"Ich bin in Kenntnis, daß ... XY ... derzeit Liegenschaftseigentümerin des Grundstückes n1, EZ. nn, KG. Z ist und dort die Wohnhausanlage 'M' errichtet.

Ich ... stelle ihnen hiemit nachstehendes Anbot zu diesem Wohnbauvorhaben.

1) Ich verpflichte mich, im Wege eines abzuschließenden Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages, in diesem Bauvorhaben die Wohnung Nr. 50, Stock 8, bestehend aus 1 Zimmer, Küche ... und Nebenräumen, mit einer Wohnnutzfläche von rund 49,28 m² zu erwerben.

2) Für die unter 1) bezeichnete Wohnung sind ein

Grundanteil von S 14.700,--
und Baukosteneigenmittel von S 42.728,--
somit insgesamt S 57.428,--

... zu entrichten.

Ich bringe den Gesamtbetrag von S 57.428,-- auf das von ihnen bezeichnete Konto nnn-xxx bei der Sparkasse Z bis längstens 15. Juni 1979 abzugsfrei zur Einzahlung ...

Ich nehme zur Kenntnis, daß die entgeltliche ziffernmäßige Festsetzung der Baueigenmittel der Bauendabrechnung vorbehalten bleibt und verpflichte mich bereits heute, die sich ergebende Differenz binnen vier Wochen nach schriftlicher Bekanntgabe zu zahlen.

3) Da die Wohnhausanlage unter anderem aus Mitteln der Wohnbauförderung 1968 errichtet wird, unterwerfe ich mich bereits heute diesen gesetzlichen Bestimmungen.

Demgemäß erkläre ich mein Einverständnis, seinerzeit in sämtliche Darlehensverträge einzutreten.

4) Ich nehme zur Kenntnis, daß die Wohnung entsprechend den genehmigten Bauplänen errichtet wird, jedoch allfällige unbedingt notwendige Änderungen vorbehalten werden. Sonderwünsche bezüglich der Ausstattung können in einer von der Bauleitung vereinbarten Besprechung bekanntgegeben werden.

5) Ich verpflichte mich, ab Bezug der gegenständlichen Wohnung ein noch zu vereinbarendes vorläufiges monatliches Entgelt zuzüglich einer a-conto-Zahlung für Betriebskosten, sowie der öffentlichen Abgaben, Steuern, Liftkosten und Erhaltung der Außenanlagen und einer a-conto-Zahlung für Heiz- und Warmwasserkosten zu entrichten.

Das Entgelt ist monatlich im vorhinein kostenfrei an die XY zu entrichten. Zeit, Art und Ort der Zahlung werden von der XY gesondert bekanntgegeben.

Bei nicht rechtzeitiger Zahlung dieses Entgelts verpflichte ich mich, unabhängig von sonstigen Folgen des Zahlungsverzuges eine Mahngebühr in der Höhe von S 20,-- und Portospesen zu bezahlen.

Ich anerkenne, daß die Berechnung aller finanziellen Belastungen nach der Wohnnutzfläche erfolgt.

6) Ich erkläre hiemit, keine öffentlich geförderte Zweitwohnung zu besitzen.

7) Ich verpflichte mich ferner, entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere des Wohnungseigentumsgesetzes 1975 und des Wohnbauförderungsgesetzes 1968 in der jeweils geltenden Fassung, mit der XY einen Kaufvertrag über die Liegenschaftsanteile und mit den übrigen Wohnungsbenützern einen Wohnungseigentumsvertrag in einverleibungsfähiger Form abzuschließen.

Die Errichtung der gegenständlichen Urkunde und die Herstellung der Grundbuchsordnung wird von einem von der XY beauftragten Notar erfolgen.

Der Vertragsteil über den Kauf der Liegenschaftsanteile wird insbesondere enthalten:

- a) Die Höhe der Grundkostenanteile,
- b) die Übernahme und den Eintritt in die Verpflichtungen aus den Darlehensverträgen und damit die Übernahme der ob der Liegenschaft einverleibten Pfandrechte im Sinne der Bestimmung des § 1408 ABGB zur ungeteilten Hand, sowie in die abgeschlossenen Versicherungsverträge, welcher Art auch immer,
- c) Gewährleistungs- und Anfechtungsausschlüsse für die XY.

Der Vertragsteil über den Wohnungseigentumsvertrag wird insbesondere enthalten:

- aa) Die Einräumung des Wohnungseigentums im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 1975 in der jeweils geltenden Fassung nach Maßgabe der Nutzwertfeststellung,
- bb) nachbarrechtliche Bestimmungen,
- cc) Anerkennung der gerichtlichen Nutzwertfeststellung.

8) Ich nehme zur Kenntnis, daß die von der XY vorgelegte Vertragsurkunde im Sinne des Punktes 7) von mir innerhalb einer Frist von 14 Tagen bei der von der XY bezeichneten Stelle zu unterfertigen ist.

Sollte die XY das Begehren stellen, daß für die Unterfertigung des Vertragwerkes von mir eine Vollmacht auszustellen ist, so verpflichte ich mich bereits heute, eine solche Vollmacht zu erteilen.

9) Ich nehme zur Kenntnis, daß alle mit der Errichtung und Durchführung des gegenständlichen und des noch abzuschließenden Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages verbundenen Kosten und Gebühren von dem Wohnungseigentumswechsler allein zu tragen sind, insbesondere Beglaubigungsgebühren, Abgaben und Steuern. Weiters wurde ich ausdrücklich über die Bestimmungen der §§ 10 bis 14 des Wohnbauförderungsgesetzes und der §§ 4 und 20 des Grunderwerbsteuergesetzes informiert.

10) Für den Fall meines Rücktrittes von diesem Anbot verpflichte ich mich S 2.000,-- für Verwaltungskosten der XY zu ersetzen, beziehungsweise kann dieser Betrag bei einer allfälligen Rückzahlung der Grund- und Baukosteneigenmittel in Abzug gebracht werden. Weiters verpflichte ich mich, eine allf. auf Grund meines Rücktrittes zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbsteuer welcher Art immer zu bezahlen.

11) Ich bin damit einverstanden, daß Änderungen, beziehungsweise Ergänzungen oder Nebenabreden zu dem gegenständlichen Anbot, sowie bezüglich der Zahlungsfristen für Rechtswirksamkeit ausdrücklich der schriftlichen Form bedürfen.

12) Ich nehme zur Kenntnis, daß allfällige zur Vorschreibung gelangende Steuern und Gebühren zu meinen Lasten gehen.

In allen Streitfällen, sowohl aus dem gegenständlichen Anbot, als auch aus dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag, unterwerfe ich mich dem jeweils sachlich zuständigen Gericht in Krems an der Donau, sodaß nach Annahme meines Angebotes diese Gerichte als Gerichtsstand vereinbart sind."

Mit Bescheid vom 10. September 1982 setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin auf Grund dieses Angebotes - ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in der Höhe von S 230.237,-

-- 8 % Grunderwerbsteuer mit einem Betrag von S 18.419,-- fest.

Dies mit folgender Begründung:

"Die Nachversteuerung gemäß § 4 Abs. 2 GrEStG erfolgte wegen Nichterfüllung des begünstigten Zweckes (Begründung von Wohnungseigentum innerhalb von acht Jahren ab Vertragsabschluß).

Berechnung: Darlehen des Bundeslandes NÖ

(anteilig für 51/5346 Anteile) abgezinst:	54.801,--
Darlehen der Sparkasse in Z (anteilig für 51/5346 Anteile)	118.008,--
Grundkosten	14.700,--
Eigenmittel	42.728,--
Gegenleistung	230.237,--."

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Beschwerdeführerin im wesentlichen aus, sie habe am 10. August 1979 erklärt, das Anbot nicht aufrecht zu erhalten. In dem beim Finanzamt angezeigten Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 3. bis 15. März 1982 habe diese Eigentumswohnung von der XY selbstverständlich an andere Wohnungsinteressenten abgegeben werden müssen. In dem Anbot sei weder der Kaufgegenstand noch der Kaufpreis fixiert und es seien auch keine Liegenschaftsanteile ersichtlich. Dies sei auch nicht möglich gewesen, da der Beschluß des BG. Krems a. d. Donau über die Feststellung der Nutzwerte dieses Eigentumsprojektes erst zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich am 19. März 1981 ergangen sei. Außerdem werde im Punkt 2) letzter Absatz des Angebotes ausdrücklich schriftlich festgehalten, daß die entgeltliche Festsetzung der Baueigenmittel noch nicht erfolge. Ebenso verweise Punkt 7) des Angebotes darauf, daß die Schuldübernahmen (Eintritt in die Darlehensverträge) als Gegenleistung und damit ein weiterer Bestandteil des Kaufpreises erst im Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag festgesetzt werde. Dieser Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag sei jedoch von der Beschwerdeführerin nicht unterfertigt worden. Aus diesem (einen) Grund habe zufolge dieses Angebotes ein Kaufvertrag nicht zustandekommen können. Weiters werde in der Folge dargelegt, daß ein Vertragsabschluß aus einem weiteren Grund rechtlich unmöglich gewesen und auch nicht erfolgt sei. Das Eigentumsprojekt werde aus Mitteln der Wohnbauförderung nach dem Wohnbauförderungsgesetz 1968 mitfinanziert. Hinsichtlich sämtlicher Eigentumswohnungen (der Gesamtliegenschaft) habe bereits auf Grund der Schuldurkunde vom 25. September bzw. 12. Oktober 1978 ein Veräußerungsverbot gemäß § 22 Abs. 1 des Wohnbauförderungsgesetzes "für das Bundesland Niederösterreich" bestanden. Diesem Veräußerungsverbot komme dingliche Wirkung zu. Gemäß § 22 Z. (richtig Abs.) 2 des Wohnbauförderungsgesetzes 1968 könne Eigentum an der Liegenschaft bis zur Tilgung des Darlehens bzw. innerhalb der ersten 20 Jahre ab Einverleibung im Grundbuch nur mit schriftlicher Zustimmung des Landes begründet werden. Eine Zustimmung durch das Bundesland Niederösterreich zu einem angeblich von der Beschwerdeführerin mit der XY zustandegewordenen Kaufvertrag über die eingangs genannte Eigentumswohnung sei niemals erteilt worden. Ohne Erteilung einer solchen Zustimmung sei jedoch gemäß § 16 Ziffer (richtig: Abs.) 2 GrEStG eine Grunderwerbsteuerpflicht nicht entstanden. Das Zustimmungsrecht des Bundeslandes Niederösterreich nach der vorzitierten Gesetzesstelle des Wohnbauförderungsgesetzes 1968 stelle zwingendes Recht dar. Nach den ebenfalls zwingenden Bestimmungen des GrEStG sei ohne diese Zustimmung daher eine Grunderwerbsteuerpflicht niemals entstanden.

In ihrem rechtzeitigen Antrag vom 28. Dezember 1982, ihre Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen, brachte die Beschwerdeführerin ergänzend im wesentlichen folgendes vor: Es scheine unbestritten zu sein, daß eine Person, welche beabsichtige, eine Eigentumswohnung zu erwerben, eine unabdingbare Voraussetzung des dinglich wirkenden Modusgeschäftes ganz ohne Zweifel auch zu der Bedingung des Titelgeschäftes machen werde, da ja das Modusgeschäft und sohin die Eigentumseinräumung an den vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteilen den alleinigen Endzweck eines jeden Verpflichtungsgeschäftes ausmachen werde. Der Abschluß eines Verpflichtungsgeschäftes, ohne auf dessen Endzweck, nämlich die dingliche Eigentumseinräumung, gerichtet zu sein, wäre ansonsten völlig nutzlos. Da jedoch im konkreten Fall die dingliche Eigentumseinräumung von der XY an die Beschwerdeführerin gemäß den Bestimmungen "22" Wohnbauförderungsgesetz 1968 nur bei Zustimmung des Bundeslandes Niederösterreich hätte erfolgen können, weiters gemäß Punkt 3) des vorgenannten Angebotes vom 29. Mai 1979 ausdrücklich angeführt worden sei, daß sich die Beschwerdeführerin den Bestimmungen des Wohnbauförderungsgesetzes 1968 unterwerfe, und darüber hinaus angenommen werden könne, daß der XY als gemeinnütziger Baugenossenschaft der Inhalt des Wohnbauförderungsgesetzes 1968 bekannt sei, ergebe sich zumindest konkludent, daß auch schon die zwischen der XY und der Beschwerdeführerin auf Grund der Annahme des vorgenannten Angebotes geschlossene Vereinbarung zum Ankauf der vorgenannten Eigentumswohnung nur unter der Bedingung der Zustimmung des Landes Niederösterreich zum Eigentumserwerb durch die Beschwerdeführerin an der vertragsgegenständlichen

Eigentumswohnung abgeschlossen worden sei. Aus diesem Grunde sei auch schon das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft durch die Zustimmung der Behörde bedingt gewesen und es hätte gemäß § 16 Abs. 2 GrEStG eine Steuerschuld erst mit Vorliegen dieser Zustimmung entstehen können. Überhaupt dürfe darauf verwiesen werden, daß nach der neuen Lehre, etwa Spielbühler ("Schuldverhältnis" - gemeint dürfte sein: Der Dritte im Schuldverhältnis, 1973 S 101 ff), der dingliche Vertrag bereits im Titelgeschäft enthalten sei, sohin die Übergabe bereits in das schuldrechtliche Grundgeschäft verlegt werde und daher auch eine unabdingbare Voraussetzung des Modusgeschäftes bereits in das Verpflichtungsgeschäft hineinwirke. Abschließend dürfe noch darauf hingewiesen werden, daß selbst für den Fall, daß die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland davon ausgehen sollte, daß das gegenständliche Anbot als der Grunderwerbsteuer unterliegend zu betrachten sei, man höchstens 7 % Grunderwerbsteuer von dem im Anbot unter Punkt 2) genannten Grundkostenanteil und Baukosteneigenmittel im Gesamtbetrage von anteilig S 57.428,--, sohin im Betrage von S 4.019,96 vorschreiben hätte können. Eine Vorschreibung, wie dies vom Finanzamt geschehen sei, nämlich von der Hälfte der Gesamtbaukosten in der Höhe von S 230.237,-- mit dem Betrage von S 18.419,-- könne jedoch in keinem Fall erfolgen, da es durch dieses Anbot zu keiner Schuldübernahme durch die Beschwerdeführerin gekommen sei und die gemäß Punkt 7) dieses Angebotes von ihr abgegebene Erklärung, zu einem späteren Zeitpunkt in die ob der Liegenschaft einverleibten Pfandrechte einzutreten und diese Darlehen zu übernehmen, eben nur dann rechtswirksam geworden wäre, wenn die Beschwerdeführerin den diesbezüglichen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag unter ausdrücklicher Schuldübernahme dieser Pfandrechte abgeschlossen hätte. Da die Beschwerdeführerin dies jedoch nie getan habe, habe es auch zu keiner Schuldübernahme durch sie in Ansehung dieser einverleibten Pfandrechte kommen können.

Mit Bescheid vom 2. Mai 1983 wies die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die Berufung der Beschwerdeführerin als unbegründet ab und änderte den angefochtenen erstinstanzlichen Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO wie folgt ab: "Gegenleistung S 226.504,-- davon gemäß § 14 Abs. 1 Z. 2 lit. b GrEStG 8 % = S 18.120,--." Als Begründung führte die belangte Behörde nach einer kurzen Darstellung des Verwaltungsgeschehens im wesentlichen folgendes aus: Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliege der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründe. Ein Anspruch auf Übereignung bestehe dann, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf Übereignung ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klageweg, also unmittelbar, durchzusetzen vermöge. Wie sich aus Punkt 1) des Angebotes ergebe, sei zwischen den Vertragspartnern Willensübereinstimmung darüber erzielt worden, daß ein durch behördliche Entscheidung objektiv bestimmbarer Anteil einer durch Angabe der Adresse bezeichneten Liegenschaft um einen vorläufig betragsmäßig festgesetzten Kaufpreis von der XY in das Eigentum der Beschwerdeführerin übertragen werden sollte. Damit seien aber die Hauptpunkte eines Kaufvertrages im Sinne des § 885 ABGB fixiert gewesen. Daß diese Punctuation zur Eintragung des Eigentumsrechtes nicht ausreichend gewesen sei, sei rechtlich nicht von entscheidender Bedeutung. Knüpfe doch die Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG bereits an das Verpflichtungs- und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft. Was die Frage der Höhe der Bemessungsgrundlage betreffe, so sei im Falle des Kaufes eines Grundstücksanteiles zum Zweck der Erlangung einer Eigentumswohnung der einheitliche Vertragswille (§ 914 ABGB) auf die Verschaffung einer Eigentumswohnung samt Grundstücksanteil gerichtet. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien sowohl die Grund- als auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Zu den Ausführungen der Beschwerdeführerin, eine Steuerpflicht sei durch Eintragung des Veräußerungsverbotess noch nicht entstanden, sei zu bemerken, daß die zivilrechtlichen Folgen einer Veräußerung, die gegen ein gesetzliches Verbot erfolge, also den Umfang eines Veräußerungsverbotess betreffe, dem zugrunde liegenden Gesetz, hier dem Wohnbauförderungsgesetz 1968 entnommen werden müsse. Nach dem Wortlaut des § 22 Abs. 1 und 2 dieses Gesetzes beziehe sich das Verbot nur auf die Übertragung des Eigentums. Keine Bestimmung dieses Gesetzes weise darauf hin, daß das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft bei Versagung der Genehmigung ungültig werde. Durch Abschluß eines Verpflichtungsgeschäftes könne somit ein Übereignungsanspruch rechtsgültig begründet und dieser rechtsgültig an einen Dritten abgetreten werden. Sollte es der wahre Wille der Vertragsteile gewesen sein, die getroffenen Abreden unter der aufschiebenden Bedingung der Förderungszusage durch die Förderungsbehörde zu schließen, so könne dies dem Vertragstext des Angebotes nicht entnommen werden. Es sei somit nicht verfehlt, alle Aufwendungen, wozu sich die Beschwerdeführerin vertraglich verpflichtet gehabt habe, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Durch die Rückgängigmachung seien mangels eines rechtzeitig gestellten Antrages gemäß § 20 Abs. 1 GrEStG die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Abs. 1 Z. 3 GrEStG nicht mehr gegeben, "wie überhaupt der begünstigte Zweck nach dem Wortlaut des Gesetzes, gleichzeitig mit dem Erwerb auch die Begründung von Wohnungseigentum zu erfolgen" habe. Die Grunderwerbsteuer sei daher wie folgt festzusetzen gewesen:

Gegenleistung:

Grundkostenanteil	S 14.700,--
Baukosteneigenmittel	S 42.728,--
Darlehen der Sparkasse Z für die Wohnung top Nr. 50	S 119.069,--

Darlehen des Bundeslandes Niederösterreich, zugezählt S 238.123,-- ergebe bei einer Laufzeit von 50 Jahren und 0,5 %iger Verzinsung mit einem Abzinsungsfaktor von 21 % einen Gegenwartswert von

S 50.007,--

S 226.0504,-

davon 8 % Grunderwerbsteuer =

S 18.120,--

Gegen diesen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 2. Mai 1983 richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift vor. In dieser wird die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin erachtet sich in dem aus den Bestimmungen des GrEStG ableitbaren Recht verletzt, daß die Vereinbarung vom 29. Mai 1979 nicht der Grunderwerbsteuer unterliege, in eventu, daß die Grunderwerbsteuer auf einer Bemessungsgrundlage von S 40.700,-- zu bemessen sei.

Die Beschwerdeführerin faßt ihre Beschwerdegünde selbst wie folgt zusammen: Das Anbot vom 29. Mai 1979 sei als Vorvertrag zu qualifizieren, weil auf Grund dieser Vereinbarung die Beschwerdeführerin nicht unmittelbar gegenüber der XY den Anspruch auf Übereignung bestimmter Liegenschaftsanteile, mit denen Wohnungseigentum untrennbar verbunden sei, klageweise habe durchsetzen können. Auch die von der Beschwerdeführerin zu erbringende Gegenleistung sei nicht eindeutig bestimmbar gewesen, weshalb bereits gemäß § 1052 ABGB eine Klage abzuweisen gewesen wäre. Es hätte daher weiterer rechtsgeschäftlicher Vereinbarungen bedurft, um den Anspruch der Beschwerdeführerin auf Übereignung bestimmter Liegenschaftsanteile, mit denen Wohnungseigentum verbunden sei, durchsetzen zu können. Im übrigen seien wesentliche Vertragsbestandteile in dem Anbot nicht enthalten und es ergebe sich bereits aus dem Vertragstext sowie durch Auslegung des Vertrages, daß der Wille der Parteien darauf gerichtet gewesen sei, den grunderwerbsteuerpflichtigen Hauptvertrag erst zu einem späteren Zeitpunkt abzuschließen. Vor allem sei dieser mangelnde Bindungswille aus dem vereinbarten, jederzeitigen Rücktrittsrecht der Beschwerdeführerin ableitbar. Selbst wenn das Anbot vom 29. Mai 1979 als Punktation qualifiziert würde, ergebe sich aus dem Text sowie aus dem Vertragszweck, daß die Rechtswirksamkeit der Vereinbarung vom Eintritt der Bedingung der Finanzierung durch den Wohnbauförderungsfonds und der tatsächlichen Zustimmung gemäß § 22 Wohnbauförderungsgesetz nach dem übereinstimmenden Willen beider Vertragsparteien abhängig gemacht worden sei. Es sei daher eine Anzeige des gegenständlichen Angebotes gar nicht erforderlich gewesen, da ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang nicht gegeben gewesen sei, sodaß auch eine Antragstellung gemäß § 20 GrEStG nicht notwendig gewesen sei. Selbst bei der Annahme, es handle sich bei dem Anbot um einen grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG, ergebe sich aus dem übereinstimmenden Vertragswillen, daß die konkludent vereinbarten Bedingungen für die Rechtswirksamkeit des Vertrages niemals eingetreten seien, sodaß gemäß § 16 GrEStG in Verbindung mit § 1 die Steuerschuld niemals entstanden sei.

Zunächst ist festzuhalten, daß das gegenständliche Anbot der Beschwerdeführerin vom 29. Mai 1979 von der XY - wie sich schon aus dem oben angeführten Schreiben vom 30. Mai 1979 ergibt - zweifellos im Sinne des § 861 erster Satz, zweiter Satzteil ABGB angenommen worden war. Nach dieser Gesetzesstelle kommt aber durch den übereinstimmenden Willen beider Teile ein Vertrag zustande, wenn der andere das Versprechen gültig annimmt. Dies - aber auch der diesbezügliche Abschlußwille - wird selbst von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Sie qualifiziert jedoch diesen Vertrag bloß als Vorvertrag im Sinne des § 936 ABGB und bestreitet, daß es sich dabei schon um eine - bereits einen Rechtsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG darstellende - Punktation im Sinne des § 885 ABGB handle.

Bei der Prüfung des für den vorliegenden Beschwerdefall maßgebenden Sachverhaltes ist davon auszugehen, daß gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG inländische Grundstücke betreffende Rechtsgeschäfte dann - und nur dann - steuerpflichtig sind, wenn sie den Anspruch auf Übereignung begründen. Ein Vorvertrag gemäß § 936 ABGB, der nur die Verabredung darstellt, künftig erst einen Vertrag schließen zu wollen, läßt keine Abgabepflicht entstehen. Eine Punktation gemäß § 885 ABGB, die die Hauptpunkte eines (Kauf-)Vertrages enthält, unterliegt hingegen sehr wohl der Steuerpflicht, da sie die in ihr ausgedrückten Rechte und Verbindlichkeiten bereits begründet und, obzwar noch zur Errichtung der vorbehaltenen formellen Urkunde verpflichtend, selbst schon die Wirkungen eines Hauptvertrages hat (siehe aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Erkenntnis vom 15. Dezember 1983, 82/16/0048-0053, sowie das einen im wesentlichen gleichgelagerten Fall betreffende Erkenntnis vom 20. Jänner 1983, Zl. 81/16/0094, und die darin gemachten Hinweise auf weitere - Literatur- und Judikaturangaben enthaltende - Erkenntnisse). In bezug auf den im Beschwerdefall vorgesehenen Abschluß eines Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages ist darüber hinaus der Vollständigkeit halber darauf hinzuweisen, daß auch einem solchen ein Vorvertrag gemäß § 936 ABGB oder

eine Punktation gemäß § 885 ABGB vorausgehen kann (siehe auch diesbezüglich das oben zitierte Erkenntnis und die darin enthaltene Literaturangabe). Im Beschwerdefall wird auch von der Beschwerdeführerin nicht behauptet, daß mit dem gegenständlichen Anbot und dessen Annahme lediglich unverbindliche Vorverhandlungen stattgefunden hätten, und eine solche Annahme stünde auch mit den dadurch festgelegten Verpflichtungen in deutlichem Widerspruch. Vorvertrag im angegebenen Sinn und Punktation stehen einander insofern gleich, als jener die wesentlichen Stücke des Vertrages, dieser die Hauptpunkte enthalten muß, beide Ihrem Inhalt nach also als Hauptvertrag bestehen können müßten. Die für einen Kaufvertrag wesentlichen Punkte enthält das besagte angenommene Anbot. Denn zu einem Kaufvertrag bedarf es - entsprechenden Abschlußwillen vorausgesetzt - lediglich der Einigung über Sache und Preis. Diese Vertragselemente waren im vorliegenden Fall mit der erforderlichen Bestimmtheit angegeben worden. Entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung genügte es, daß die Festsetzung der Liegenschaftsanteile der behördlichen Entscheidung vorbehalten worden und somit das Kaufobjekt auch insofern hinreichend bestimmt, nämlich objektiv bestimmbar, war (siehe auch diesbezüglich das bereits zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes und den auch in diesem Zusammenhang darin gegebenen Hinweis auf Judikatur). Auch der Gesamtkaufpreis (Grund- und Baukosten) war auf Grund des gegenständlichen Angebotes in Verbindung mit den darin ausdrücklich angeführten, bereits genehmigten Bauplänen zumindest bestimmbar, woran die Finanzierung durch noch nicht weiter konkretisierte Darlehen nichts zu ändern vermag (siehe die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1981, Zlen. 16/2571/79 u. a., sowie vom 20. Jänner 1983, Zl. 81/16/0094, auf deren Entscheidungsgründe zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird).

Was nun die Frage betrifft, ob der erforderliche Abschlußwille der Vertragsparteien vorlag, mit dem angenommenen Anbot bereits eine Kaufverpflichtung zu übernehmen und nicht erst künftighin eingehen zu wollen, so weist bereits die Übernahme der Verpflichtung zur Zahlung des Grundkostenanteiles und der Baukosteneigenmittel in der Höhe von insgesamt S 57.428,- bis längstens 15. Juni 1979, womit schon mit der Erfüllung der vereinbarten Leistung zu beginnen war, sowie das gemäß Punkt 10) des angenommenen Angebotes der Beschwerdeführerin eingeräumte Recht zum Rücktritt vom Vertrag - siehe dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. April 1978, Zl. 2267/77 (eine bloße Zurücknahme des Angebotes im Sinne des § 862 ABGB hätte hier gar keiner Vereinbarung bedurft), insbesondere die damit verbundene Verpflichtung der Beschwerdeführerin zur Bezahlung einer allenfalls zur Vorschreibung gelangenden Grunderwerbsteuer "welcher Art immer", worauf die belangte Behörde im Rahmen der ihr gemäß den §§ 17 Z. 4 GrEStG, 6 und 20 BAO aufgetragenen Ermessensübung zumindest im Ergebnis zutreffend Bedacht nahm - auf das Zustandekommen des Erwerbsgeschäftes selbst in der Rechtsfigur der Punktation hin. Beim Abverkauf von Anteilen einer Liegenschaft, auf der vom Verkäufer erst ein Wohnhaus mit Eigentumswohnungen errichtet werden soll, ist es - auch unter Bedachtnahme darauf, daß der Wohnungseigentumsvertrag mit dem Alleineigentümer einer Liegenschaft abgeschlossen werden kann, der selbst teilweise abverkauft (siehe z.B. Meinhardt, Das Wohnungseigentumsgesetz 1975, 1975, Seite 67 Abs. 2) - naheliegend, daß die einzelnen Erwerber mit dem Veräußerer jeweils bereits vor Abschluß eines formellen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages einen den Anspruch auf Übereignung begründenden Vertrag schließen, weil gemäß dem § 2 Abs. 2 erster Halbsatz WEG 1975 das Wohnungseigentum nur durch schriftliche Vereinbarung aller Miteigentümer neu eingeräumt werden kann.

Die Beschwerdeführerin übersieht weiters, daß ein Übereignungsanspruch, der im Rechtsweg durchgesetzt werden kann, schon gegeben ist, sobald u.a. die für eine bestimmte, im wesentlichen bereits geplante Eigentumswohnung erforderlichen Liegenschaftsanteile bestimmbar sind. Die Tatsache, daß der Kaufgegenstand auch eine künftige Sache oder eine solche sein kann, hinsichtlich welcher der zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen (siehe z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1978, Zl. 10/77), wird auch von der Beschwerde nicht in Zweifel gezogen.

Die Beschwerde, die sich zutreffend nur mehr auf den § 22 des Wohnbauförderungsgesetzes 1968 - nicht auch auf das (lediglich in 13 Paragraphen gegliederte) NÖ Landeswohnbauförderungsgesetz 1977, LGBl. für das Land Niederösterreich 8300-2, das keine derartige Bestimmung sondern lediglich eine Verordnungsermächtigung in seinem § 7 Abs. 4 kennt - bezieht, bestreitet zumindest nicht, daß es dem Wohnbauförderungsgesetz 1968 an einer Bestimmung mangelt, wonach der Erwerb eines Anteiles an einem inländischen Grundstück, mit dem das Wohnungseigentum verbunden werden soll, der Genehmigung durch die Förderungsbehörde bedarf (siehe u.a. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Februar 1977, Zl. 1237/77). Wenn die Beschwerde aber eine schlüssig vereinbarte aufschiebende Bedingung für die Wirksamkeit des gegenständlichen Vertrages in der Finanzierung durch die Wohnbauförderung behauptet, so kann ihr nicht gefolgt werden. Nach der jüngeren Lehre und Rechtsprechung ist nämlich dafür, ob eine schlüssige Willenserklärung vorliegt, nicht die innere Absicht der Parteien, sondern ihr objektives Verhalten unter Berücksichtigung der im redlichen Verkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuche von Belang (siehe die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 21. Oktober 1976, AZ. 6 Ob 676/76, MietSlg. 28073, und die darin zitierte Rechtsprechung und Literatur). Das gegenständliche - oben im wesentlichen zitierte - Anbot weist jedoch auf ein derartiges Verhalten der Beschwerdeführerin, hinsichtlich dessen weder im Verwaltungsverfahren noch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren etwas dargetan wurde, in keiner Weise hin. Davon abgesehen wurde im Verwaltungsverfahren auch von der Beschwerdeführerin nie behauptet, der Abschluß des

Wohnungseigentumsvertrages sei eine aufschiebende Bedingung für die Rechtswirksamkeit des gegenständlichen Vertrages gewesen.

Gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Im Grunde des § 11 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist bei einem Kauf Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Die belangte Behörde handelte daher nicht rechtswidrig, wenn sie die von der Beschwerdeführerin schon auf Grund des Punktes 3) und 7) lit. b) ihres Angebotes übernommenen Darlehen als sonstige (zusätzliche) Leistung, die nach § 11 Abs. 1 Z. 1 GrEStG einen Teil der Gegenleistung bildet, qualifizierte und solcherart in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezog (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. November 1981, Zl. 81/16/0031, und die darin zitierte Rechtsprechung).

Wie bereits oben dargetan, waren die Darlehen anteilmäßig Bestandteil des zumindest bestimmbaren Kaufpreises. Entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung ist gemäß dem § 14 Abs. 1 Z. 2 lit. b GrEStG ein über 100.000 S betragender Wert der Gegenleistung nicht aufzuspalten, sodaß ein einheitlicher Steuersatz von 8 % angewendet werden muß.

Unter das gemäß dem § 41 Abs. 1 VwGG 1965 für das verwaltungsgerichtliche Verfahren geltende Neuerungsverbot fallen selbst Rechtsausführungen, wenn deren Richtigkeit nur auf Grund von Tatsachenfeststellungen überprüft werden kann, die deshalb unterblieben, weil der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren in dieser Hinsicht nichts vorbrachte (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Oktober 1983, Zl. 82/16/0163, und die darin zitierte Rechtsprechung). Da die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren die vom Finanzamt aufgegliedert festgestellte Höhe des Grundkostenanteils, der Baukosteneigenmittel sowie der Gesamtbaukosten von S 230.237,-- - und damit schließlich der anteiligen (gemäß dem § 14 des Bewertungsgesetzes anzusetzenden) Darlehensbeträge - nicht bekämpfte, fallen ihre diesbezüglichen Beschwerdeausführungen somit unter das Neuerungsverbot. Im übrigen ist der belangten Behörde zuzustimmen, wenn sie in der von ihr erstatteten Gegenschrift in diesem Zusammenhang ausführt, daß sie den erstinstanzlichen Bescheid nicht zum Nachteil, sondern zu Gunsten der Beschwerdeführerin abgeändert habe, wodurch diese - in Bezug auf die Höhe der festgesetzten Grunderwerbsteuer - in einem subjektiven öffentlichen Recht nicht verletzt worden sei.

Der Vollständigkeit halber sei noch folgendes bemerkt:

Für die besondere Ausnahme von der Besteuerung gemäß dem § 4 Abs. 1 Z. 3 lit. b GrEStG, wonach beim Wohnungseigentum der erste Erwerb eines Anteiles eines Grundstückes auf dem u.a. ein gemeinnütziger Bauträger ein Wohnhaus geschaffen hat, durch eine Person, die den Grundstücksanteil zur Begründung von Wohnungseigentum erwirbt, von der Besteuerung ausgenommen ist, wird gefordert, daß im Zeitpunkt dieses ersten Erwerbes das Wohnhaus bereits errichtet ist und die Begründung von Wohnungseigentum unmittelbar mit dem Erwerb stattfindet (siehe die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 1981, Zl. 16/1637/80, Slg. Nr. 5605/F, und vom 22. Oktober 1981, Zl. 16/2571/79, u.a.). Beide Voraussetzungen waren im Zeitpunkt des gegenständlichen angenommenen Angebotes nicht erfüllt. Nach dem im Einklang mit dem Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten stehenden Beschwerdevorbringen stellte die Beschwerdeführerin keinen Antrag gemäß § 20 GrEStG. Die Rückerstattung eines Abgabebetrages nach dieser Gesetzesstelle setzt aber einen rechtzeitigen Parteienantrag voraus (siehe z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. November 1981, Zl. 16/2969/80).

Auf Grund der dargestellten Rechtslage erweist sich der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt - entgegen der von der Beschwerde vertretenen Auffassung - weder ergänzungsbedürftig noch mangelhaft begründet.

Aus den angeführten Erwägungen war die vorliegende Beschwerde gemäß dem § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich der zitierten nichtveröffentlichten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird an Art. 14 Abs. 4 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtshofes BGBl. Nr. 45/1965, erinnert.

Die Entscheidung über den Anspruch auf Ersatz des Aufwandes gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 221/1981.

Wien, am 12. April 1984