

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

09.06.1986

**Geschäftszahl**

84/15/0229

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Großmann, Dr. Närr, Dr. Wetzl und Dr. Kremla als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Brauhart, über die Beschwerde des Dkfm. Dr. FP in K, vertreten durch Dr. Gerhard Fink, Rechtsanwalt in Klagenfurt, Heuplatz 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 30. Oktober 1984, Zl. B 25-5/84, betreffend Zurechnungsfortschreibung, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Das Finanzamt Graz-Stadt erließ gegenüber der Gemeinschaft der Miteigentümer des (bebauten) Betriebsgrundstückes EZ. 770 des Grundbuches der KG. X, das sind je zur Hälfte der Beschwerdeführer und die C- KG, den dem Beschwerdeführer als Zustellungsbevollmächtigten am 13. April 1983 zugestellten Fortschreibungsbescheid zum 1. Jänner 1982 vom 23. März 1983. Soweit für das vorliegende verwaltungsgerichtliche Verfahren noch von Bedeutung, wurde u.a. mit diesem Bescheid das angeführte Grundstück erstmals dem Beschwerdeführer und der KG zugerechnet.

Eine Berufung dieser Miteigentümer, in der u.a. die Zurechnung bereits zum 1. Jänner 1981 beantragt wurde, wies die Finanzlandesdirektion für Steiermark hinsichtlich dieses Begehrens mit Berufungsentscheidung vom 30. Oktober 1984 als unbegründet ab. Dies unter Hinweis auf die §§ 4, 21 Abs. 4 BewG, 24 Abs. 1 lit. d BAO, 1 Abs. 1 Z. 1, Abs. 2, 18 Abs. 1 GrEStG im wesentlichen mit folgender Begründung:

In der Berufung werde vorgebracht, das Grundstück sei laut Kaufvertrag vom März 1981 bereits am 1. November 1980 übertragen worden und schon zu diesem Zeitpunkt in die Verfügungsgewalt der Käufer gelangt. Zu dem in der Folge vorgelegten Kaufvertrag werde (in dem Schreiben des Beschwerdeführers vom 14. November 1983) ergänzend bemerkt, daß sich die Löschung eines verbücherten Miet- oder Wohnungsrechtes über den Jahreswechsel verzögert habe, die Käufer jedoch ab 1. November 1980 Eigentümer seien und der Beschwerdeführer ab diesem Zeitpunkt (von der KG) für seinen Hälfteanteil Miete bekommen habe. Weiters sei (in dem Schreiben des Beschwerdeführers vom 12. April 1984) der belangten Behörde mitgeteilt worden, daß das Grundstück ab diesem Zeitpunkt ausschließlich dem Betrieb der KG, an der der Beschwerdeführer weder direkt noch indirekt beteiligt sei, diene. Zu dem Problem des Zeitpunktes der Übergabe des Grundstückes werde auf den Ablauf der (Kauf)Verhandlungen hingewiesen und eine schriftliche Äußerung des mit der Abwicklung dieses Rechtsgeschäftes betraut gewesenen Notars (vom 11. April 1984) vorgelegt. Dessen Ausführungen sei folgendes zu entnehmen:

Zwischen der Verkäuferin (ELEKTRO-DIESEL Handelsaktiengesellschaft) und den Käufern habe Übereinstimmung bestanden, daß ein bestehendes (im Grundbuch eingetragenes) Vorkaufsrecht zugunsten einer dritten Person (MK, die sich im Zustand geistiger Umnachtung in einer Nervenheilanstalt in Graz aufgehalten habe) kein Hindernis für die Schaffung eines verbindlichen gegenseitigen Anspruches sein solle und kein Vertragsteil mehr einseitig zurücktreten könne. Die durch den Bestand des Vorkaufsrechtes gegebene besondere Situation habe zur Erstellung zweier Angebote (des Beschwerdeführers und der KG einerseits für das Grundstück und andererseits für das bewegliche Betriebsvermögen), die am 28. Oktober 1980 von der Verkäuferin angenommen worden seien, geführt. Die Klausel im Vertragspunkt 7. sei mit Rücksicht auf das große Volumen

des Rechtsgeschäftes (Kaufpreis insgesamt S 12 Mio) rein formaler Natur und lediglich durch die Ungewißheit der - ohnedies nicht zu erwarten gewesen - Ausübung des Vorkaufsrechtes veranlaßt worden.

Anschließend seien die Käufer - so der angefochtene Bescheid -

von der Finanzlandesdirektion für Steiermark um Mitteilung ersucht worden, wann die erste Zinszahlung an den Beschwerdeführer erfolgt sei - im Jahre 1980 seien (in der Ertragsrechnung für 1980 - Seite 4) keine diesbezüglichen Einnahmen verbucht - und wann die Erklärung über die behauptete Erlangung des "wirtschaftlichen Eigentums" an dem Grundstück dem zuständigen Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern übermittelt worden sei.

Im Antwortschreiben vom 14. Juni 1984 sei bekanntgegeben worden, daß die Miete für November 1980 bis einschließlich April 1981 am 14. April 1981 überwiesen worden sei. Bezüglich der Anmeldung der Verträge sei kommentarlos auf den Notar verwiesen worden.

Da die Käufer über die Anmeldung der Kaufverträge (Annahme der Anbote des Beschwerdeführers und der KG im Oktober 1980) keine Aussage hätten abgeben können oder wollen, sei dem Notar vorgehalten worden, daß er den Vertrag nach dessen Unterfertigung im März 1981 zur Bemessung der Grunderwerbsteuer angezeigt und damit als Vertragsverfasser unmißverständlich zum Ausdruck gebracht habe, daß zu einem früheren Zeitpunkt eine - auch nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten beurteilte - Übereignung des Grundstückes nicht stattgefunden habe.

Die Stellungnahme des Notars vom 30. Juli 1984 sei vom Beschwerdeführer mit Begleitschreibung vom 8. August 1984, in dem in bezug auf diese Stellungnahme weder Einwendungen noch Einschränkungen enthalten seien, vorgelegt worden. Der Notar vertrete die Auffassung, daß im gegenständlichen Fall der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG erfüllt und § 1 Abs. 2 GrEStG überhaupt nicht anzuwenden gewesen sei. Weiters werde ausgeführt, da die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung abhängig gewesen sei, sei die Steuerschuld erst mit Eintritt der Bedingung entstanden.

Die Finanzlandesdirektion für Steiermark habe zu dieser Berufung folgendes erwogen:

Im gegenständlichen Fall sei strittig, welcher Fortschreibungszeitpunkt für die Zurechnung des in Rede stehenden Grundstückes an den Beschwerdeführer und die KG in Betracht komme. Der Kaufvertrag sei unbestrittenermaßen am 2. und 12. März 1981 unterfertigt worden. Nach den Behauptungen im Berufungsverfahren habe jedoch die aus der Willenseinigung der Vertragsparteien erflossene Übereignung des Grundstückes bereits im Jahre 1980 stattgefunden, weshalb die Käufer schon am 1. Jänner 1981 über den Bewertungsgegenstand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausgeübt hätten.

Nach dem Kaufvertrag (Punkt 3.) sei die Besitzübergabe mit 1. November 1980 vorgesehen gewesen, die Klausel (Punkt 7.), daß das Rechtsgeschäft mit Unterfertigung durch die Vertragsteile wirksam werde, werde vom Vertragsverfasser als unbeschadet der Willenseinigung veranlaßte "Formalerledigung" bezeichnet.

Nach dem Ergebnis der Ermittlungen der Finanzlandesdirektion für Steiermark habe die KG das Grundstück tatsächlich am 1. November 1980 in Benützung genommen und im April 1981 erstmalig einen Bestandzins für den Zeitraum November 1980 bis April 1981 an den Beschwerdeführer überwiesen.

Die Anmeldung des Kaufvertrages zur Bemessung der Grunderwerbsteuer sei im März 1981 erfolgt. Nach den Ausführungen des vertragverfassenden Notars sei der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG, also die Möglichkeit, ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung ein Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, nicht erfüllt worden, weil der Haupttatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG verwirklicht worden sei.

Die Anmeldung des Kaufvertrages nach seiner Unterfertigung beweise, daß nach Ansicht des Vertragsverfassers - der die Käufer nicht hätten entgegentreten können - im Jahre 1980 weder ein Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft noch ein Rechtsvorgang, der ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung den Erwerb ermöglicht hätte, die Liegenschaft auf eigene Rechnung zu verwerten, realisiert worden sei. Der Hinweis auf die Entstehung der (Grunderwerb)Steuerschuld sei in diesem Zusammenhang nicht einleuchtend, weil ja unbeschadet dieses Umstandes nach § 18 Abs. 1 GrEStG die Abgabenerklärung binnen zwei Wochen nach Verwirklichung des Erwerbsvorganges auch dann vorzulegen sei, wenn dieser vom Eintritt einer Bedingung abhängig sei.

Aber auch dann, wenn der Erwerbsvorgang tatsächlich schon im Jahre 1980 verwirklicht worden und nur die Vorlage der Abgabenerklärung infolge unrichtiger Beurteilung der Rechtslage unterblieben wäre, könnten die Käufer mit ihrem Vorbringen nicht durchdringen, weil die Wirksamkeit des Vertrages vom Eintritt einer Bedingung abhängig gewesen sei. In solchen Fällen sei es unerheblich, wann die Willenseinigung stattgefunden habe, weil nach dem zu keinen Zweifeln Anlaß gebenden Wortlaut des § 4 BewG Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängen, erst berücksichtigt würden, wenn die Bedingung eingetreten sei. Die faktische Benützung des ganzen Kaufgegenstandes durch die KG vermöge dabei die Existenz dieser Bedingung keinesfalls zu widerlegen, da gerade die Ungewißheit der - wenn auch nicht erwarteten - Ausübung des Vorkaufsrechtes den Abschluß und die Anmeldung des Vertrages verzögert habe und bei einem - nicht auszuschließenden - Scheitern des Rechtsgeschäftes ein Benützungsentgelt an den Voreigentümer hätte "entrichtet werden können". Habe doch die KG selbst den Bestandzins an den

Beschwerdeführer trotz mündlicher Klärung der Bestandsregelung (Stellungnahme vom 14. Juli 1984) erstmalig erst **nach** Unterfertigung des Kaufvertrages zur Anweisung gebracht und damit ebenfalls dokumentiert, daß selbst die Käufergemeinschaft im Innenverhältnis der in Rede stehenden Bedingung sehr wohl das ihr zukommende Gewicht beigemessen hätte.

Gegen diese Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides geltend gemacht wird.

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

Der Beschwerdeführer erstattete unaufgefordert eine schriftliche Äußerung zu dieser Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Bezeichnung des Beschwerdepunktes (§ 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG) durch den Beschwerdeführer läßt sich wie folgt zusammenfassen: Da die Zurechnung des angeführten Betriebsgrundstückes zum 1. Jänner 1982 und nicht zum 1. Jänner 1981 erfolgt sei, sei er durch die zitierte Berufungsentscheidung in seinem subjektiv-öffentlichen Recht auf Anwendung des § 21 Abs. 4 BewG verletzt, weil infolge der Bindungswirkung dieses Feststellungsbescheides eine unrichtige Vermögensteuerfestsetzung zu seinen Lasten erfolgen werde.

Gemäß § 4 Abs. 1 erster Satz VStG ist bei der Veranlagung zur Vermögensteuer das Gesamtvermögen der unbeschränkt Steuerpflichtigen und das Inlandsvermögen der beschränkt Steuerpflichtigen mit dem Wert anzusetzen, der nach den diesbezüglichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes zu ermitteln ist.

Nach § 19 BewG gelten u.a. die Werte, die nach den Vorschriften dieses Abschnittes für wirtschaftliche Untereinheiten (Grundstücke und Gewerbeberechtigungen, die zu einem gewerblichen Betrieb gehören) gesondert festgestellt werden, als Einheitswerte.

Aufgrund des § 60 Abs. 1 Z. 1 BewG ist Betriebsgrundstück im Sinne dieses Bundesgesetzes der zu einem gewerblichen Betrieb gehörige Grundbesitz, soweit er losgelöst von seiner Zugehörigkeit zu dem gewerblichen Betrieb zum Grundvermögen gehören würde. Nach der Anordnung des § 60 Abs. 4 BewG sind solche Betriebsgrundstücke wie Grundvermögen zu bewerten.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Im Hinblick auf die soeben zitierten Bestimmungen des VermStG des Bewertungsgesetzes und der Bundesabgabenordnung in Verbindung mit den zumindest teilweise aktenkundigen Vermögensverhältnissen des Beschwerdeführers besteht in seiner Sphäre jedenfalls die Möglichkeit einer Rechtsverletzung durch den von der belangten Behörde mit der vorliegenden Berufungsentscheidung durch Abweisung der Berufung bestätigten Zurechnungsfortschreibungszeitpunkt 1. Jänner 1982, weil es sich bei dem in Rede stehenden Grundstück nach Lage der vorgelegten Verwaltungsakten eindeutig um ein bebautes handelt und die Einheitswerte für solche Grundstücke erfahrungsgemäß in der Regel nur einen Bruchteil des Verkehrswertes ausmachen (siehe z. B. Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band II, Wien 1981, Seite 86, sowie die dort gegebenen Beispiele der differenzierten Besteuerung des in bebauten Grundstücken angelegten Vermögens gegenüber in Nominalwerten angelegten Vermögens). Damit ist die Beschwerdelegitimation des Beschwerdeführers im vorliegenden Fall bejaht (siehe z. B. den Beschluß des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. April 1986, Zl. 85/15/0173), zumal sich die vorliegende Beschwerde nur gegen einen Teil des spezifischen Spruches des Zurechnungsfortschreibungsbescheides richtet (siehe zur Anfechtungsbefugnis in diesem Punkt z.B. Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, Wien 1980, Seite 451 letzter Absatz).

In der Sache selbst ist folgendes zu erwägen:

Gemäß § 21 Abs. 4 erster Satz BewG sind allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen aufgrund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibung) die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt).

Nach § 24 Abs. 1 BAO, dessen Bestimmungen aufgrund des § 190 Abs. 1 BAO auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 sinngemäß Anwendung finden (siehe z. B. das einen Zurechnungsfall betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. September 1972, Zl. 54/72, Slg. Nr. 4426/F), gelten für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Erhebung der Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, abgesehen von den hier nicht maßgebenden lit. a) bis c), folgende Vorschriften:

d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

e) Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, sind diesen so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt ....

Mit der Zurechnungsvorschrift des § 24 Abs. 1 lit. d BAO durchbricht die Bundesabgabenordnung die Regel, daß Wirtschaftsgüter dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen sind. Im Abgabenrecht ist - sofern in einzelnen Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist - für die Zurechnung nicht der zivilrechtliche

Eigentumsbegriff, sondern der aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) entwickelte Begriff des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend (siehe z. B. Margreiter,

Das wirtschaftliche Eigentum in der Rechtsprechung, FJ 4, 5, 6 und 7/8/1984, insbesondere 4/1984, Seite 67 rechts I. Abs. 1). Davon kann nur abgegangen werden, wenn dem Nichteigentümer bereits eine Rechtsposition zukommt, die sich von der eines Eigentümers im Sinne der Privatrechtsdogmatik nur mehr durch das Fehlen der dinglichen Berechtigung unterscheidet, diese dingliche Berechtigung aber durch ein einseitiges Gestaltungsrecht erzwungen werden kann (siehe z. B. Werndl, Wirtschaftliches Eigentum, Wien 1983, Seite 166 f). Doralt-Ruppe, a.a.O., Seite 137 Abs. 1, führen aus, Lehre und Judikatur sprächen ungenau von wirtschaftlichem Eigentum, das Gesetz verwende den Begriff nicht. Schon Torggler, "Wirtschaftliches Eigentum" im Steuerrecht, ÖStZ 5, 6/1972, insbesondere 5/1972, Seite 59 links unten in Verbindung mit Anmerkung 13, wies zutreffend darauf hin, daß dieser Ausdruck nicht nur seit langem im steuerrechtlichen Fachschrifttum und in der Rechtsprechung, sondern auch vom Gesetzgeber (§ 9 StruktVG BGBl. 1969/69) verwendet wird und gegen seine Beibehaltung wohl keine entscheidenden Bedenken bestehen. Stoll spricht in diesem Zusammenhang von der generalklauselartigen Ausnahme von der Regel, daß ein Wirtschaftsgut steuerlich dem zuzurechnen ist, der zivilrechtlich Eigentümer ist (siehe a.a.O., Seite 64 Abs. 3) und führt näher aus, das zivilrechtliche Eigentum sei aus der Sicht der Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften nur dann ohne Bedeutung, wenn "die jederzeitige Verfügbarkeit über die Substanz und den Ertrag bei einem anderen liegen" (siehe Stoll, Leasing2, Wien 1977, insbesondere Seite 62 Abs. 2 und Seite 66 Abs. 2, wonach die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers eine gesicherte Gebrauchs- und Nutzungsbefugnis die gesamte Nutzungsdauer hindurch und den absoluten Ausschluß des Eigentümers von einer Einwirkungsmöglichkeit in diese Befugnisse erfordert).

Auch wenn man im Sinne des durch das dem oben erwähnten Schreiben des Beschwerdeführers vom 12. April 1984 angeschlossene Schreiben des vertragsverfassenden Notars vom 11. April 1984 unterstützten Vorbringens des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren und im verwaltungsgerichtlichen Verfahren davon ausgeht, daß zwischen dem Beschwerdeführer sowie der KG einerseits und der Verkäuferin andererseits der Kaufvertrag bereits am 28. Oktober 1980 durch schriftliche Annahme der schriftlichen Angebote vom 14. Oktober 1980 zustande gekommen sei, ist nun primär zu prüfen, ob der Beschwerdeführer trotz des in Rede stehenden verbücherten Vorkaufsrechtes, hinsichtlich dessen Löschung die Bewilligung der Vorkaufsberechtigten durch deren vorläufigen Beistand nach dem zuletzt zitierten Schreiben am 23. Februar 1981 unterfertigt und pflegschaftsbehördlich genehmigt worden war, in der Lage war, aufgrund seines Rechtsanspruches auf den Besitz, der ihm bereits ab 1. November 1980 übertragen worden sei, mit diesem Grundstück wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten (siehe z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juni 1982, Zl. 82/14/0054, Slg. Nr. 5697/F).

Durch Eintragung in das Grundbuch wird das Vorkaufsrecht in ein dingliches Recht "verwandelt". Es besitzt einem Veräußerungsverbot entsprechende Wirkung und stellt ein vom Grundbuchsgericht von Amts wegen zu beachtendes Verfügungshindernis für den dinglich belasteten Eigentümer dar. Zwecks grundbücherlicher Übertragung einer mit einem bürgerlichen Vorkaufsrecht belasteten Liegenschaft muß dem Grundbuchsgericht in grundbuchsrechtlich zureichender Weise urkundlich nachgewiesen werden, daß dem Vorkaufsberechtigten die Liegenschaft gehörig angeboten wurde und er davon nicht Gebrauch gemacht hat oder - wie im vorliegenden Fall durch Bewilligung der Löschung des Vorkaufsrechtes mit der beantragten Einverleibung einverstanden ist (siehe z. B. Koziol-Welser, Grundriß des bürgerlichen Rechts, Band I 7, Wien 1985, Seite 297 Abs. 3; Aicher in Rummel, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 1. Band, Wien 1983, Seite 1501, Rdz 6 und 13 zu S 1073; die von Dittrich-Angst-Auer, Das österreichische Grundbuchsrecht, Wien 1979, Seite 12 ff unter E 22 ff zu § 9 GBG zitierte Rechtsprechung; Bydlinski in Klang-Gschnitzer, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch2, vierter Band zweiter Halbband, Wien 1978, insbesondere Seite 833; Feil, Österreichisches Grundbuchsrecht, Wien-New York 1972, Seite 186 f).

Das verbücherte Vorkaufsrecht gewährt dem Berechtigten einen "Abforderungsanspruch" gegen jeden Dritten, der das Eigentum oder wenigstens den Besitz an der Sache erlangt hat (siehe z. B. Koziol-Welser, a.a.O., Aicher, a.a.O., Rdz 7; Bydlinski, a.a.O., Seite 820 f).

Abgesehen davon, daß Verwertungs- und Nutzungsrechte gewöhnlich kein wirtschaftliches Eigentum begründen (siehe z. B. Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, Wien 1980, Seite 65, Abs. 2, und die dort zitierte Rechtsprechung), zeigen die vorstehenden Ausführungen, daß auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Sinne des § 21 Abs. 1 in Verbindung mit § 24 Abs. 1 lit. d BAO keinesfalls davon gesprochen werden kann, daß der Beschwerdeführer in der Zeit vor dem 23. Februar 1981 (Bewilligung der Löschung des Vorkaufsrechtes) seine dingliche Berechtigung an dem gegenständlichen Betriebsgrundstück durch ein einseitiges Gestaltungsrecht hätte erzwingen können bzw. daß er in der Zeit vom 1. November 1980 bis 23. Februar 1981 eine gesicherte Gebrauchs- und Nutzungsbefugnis die gesamte Vertragsdauer hindurch gehabt hätte. Dabei wird keineswegs übersehen, daß ohne ein solches verbüchertes Vorkaufsrecht der Erwerber eines Grundstückes in der Zeit zwischen tatsächlicher Übergabe und Eintragung im Grundbuch zwar nicht zivilrechtlicher, im allgemeinen wohl aber bereits wirtschaftlicher (außerbücherlicher) Eigentümer sein kann (siehe z. B. Margreiter, a.a.O., FJ 6/1985, Seite 98 links 1.; Torggler, a.a.O., ÖStZ 6/1972, Seite 73 f).

Zur Vermeidung von Mißverständnissen ist noch zu betonen, daß hier bei der Frage der Zurechnung eines Betriebsgrundstückes alle Vorgänge nach dem § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG nicht von entscheidender Bedeutung sein

können, mag ihnen auch im Einzelfall Indizcharakter zukommen, weil die Tatbestände des GrEStG mit Ausnahme des mit § 24 Abs. 1 lit. d BAO vergleichbaren, gegenüber § 1 Abs. 1 GrEStG aber subsidiären § 1 Abs. 2 leg. cit. an die äußere zivil- und formalrechtliche Gestaltung anknüpfen und daraus die abgabenrechtlichen Folgen abzuleiten sind (siehe z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. November 1984, Zl. 83/16/0162, ÖStZB 1986, Seite 8 f). Daher bedarf es auch keiner Erörterung, ob der "Kaufvertrag" vom 14./28. Oktober 1980 unter einer aufschiebenden (oder auflösenden - siehe z. B. Ruppe, Bedingungen und Befristungen - Rechtsanwendungsprobleme im Bereich der §§ 4 bis 8 BewG, ÖStZ 7/1985, Seite 80 ff, insbesondere Seite

84) Bedingung abgeschlossen wurde oder nicht.

Alle vorstehenden Erwägungen zeigen, daß die vorliegende Beschwerde als unbegründet gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen ist.

Die Entscheidung über den Anspruch auf Ersatz des Aufwandes gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 243/1985, die aufgrund ihres Art. III Abs. 2 im vorliegenden Fall anzuwenden ist. Wien, am 9. Juni 1986