

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.10.1990

Geschäftszahl

88/16/0148

Beachte**Besprechung in:**

ÖStZB 1992, 165;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr Iro sowie die Hofräte Dr Närr, Mag Meinel, Dr Kramer und Dr Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag Boigner, über die Beschwerde der N gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 2. Mai 1988, ZI 512 - 6/87, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen von 2.760 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin schloß am 3. Juli 1978 mit einer gemeinnützigen Wohnbaugenossenschaft (im folgenden nur als Wohnbaugenossenschaft bezeichnet) ein als "Vorvertrag" bezeichnetes Übereinkommen (im folgenden nur als Übereinkommen bezeichnet) über den Erwerb einer im Inland gelegenen Wohnung ab.

Die im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof relevanten Bestimmungen dieses Übereinkommens lauten:

"I.

Die Wohnbaugenossenschaft ist Eigentümerin der Liegenschaft in D Haus 5, EZ 266, KG D des Grundbuches des Bezirksgerichtes M, und beabsichtigt, dort eine Wohnanlage zu errichten und diese Wohnungen (Geschäfte) den Wohnungseigentumswerbern nach Erfüllung der gesetzlichen und vertraglichen Voraussetzungen ins Wohnungseigentum zu übertragen.

Gegenstand dieses Vorvertrages ist die im 1. Stock gelegene Wohnung (Geschäft) top Nr 4 mit insgesamt ca 66,50 m² Nutzfläche (bestehend aus 2 Zimmer, Küche, Speis, Bad, WC, VR, Balkon).

II.

Um die Bewilligung eines Förderungskredites wurde bei der Wohnbauförderung 1968 am 17.5.1971 eingereicht. Diese Bewilligung wurde erteilt.

Nach dem zugrundeliegenden Finanzierungsplan betragen die Kosten des Grundanteiles 28.126 S und die laut Wirtschaftsrechnung vom 10.5.1978 mit Stichtag Mai 1978 voraussichtlich erforderlichen Eigenmittel des Wohnungseigentumswerbers ca 95.410 S.

Die Gesamtkostenerstellung für das gegenständliche Bauvorhaben errechnet sich nach den jeweils in Geltung stehenden Bestimmungen und Richtlinien des Wohnbauförderungsgesetzes.

Der Wohnungseigentumswerber nimmt zur Kenntnis, daß Differenzbeträge, die sich aus den nicht geförderten Baukostenanteilen ergeben, nach Bauendabrechnung und Rechnungslegung zusätzlich vom

Wohnungseigentumswerber bzw Bauwerber zu bezahlen sind, wobei die Wohnbaugenossenschaft berechtigt ist, diese Mehrkosten durch Aufnahme eines Zusatzkredites abzudecken.

Die Kostenermittlung (Grund- und Baukosten) für die einzelnen Eigentumseinheiten wird gemäß den Parifizierungsanteilen durchgeführt. Die Parifizierung wird auch für die Aufteilung der Betriebskosten und der Annuitäten herangezogen.

Der Grundanteil von 28.126 S ist bei Vertragsabschluß zu bezahlen. Auf die Eigenmittel sind ebenfalls bei Abschluß dieses Vertrages 95.410 S zu bezahlen. Der Restbetrag und allfällige Erhöhungen innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe.

Die Zahlungsbedingungen für Grundanteil und Eigenmittel werden wie folgt vereinbart:

Grundkosten	28.126 S	
bezahlt	28.775 S	Guthaben 649 S
Baukosten	95.410 S	1. Hälfte 47.705 S 1. Juli 1978
		2. Hälfte 47.705 S 1. Feber 1979

III.

Der Wohnungseigentumswerber nimmt zur Kenntnis, daß die Ausführung des Baues und die Ausstattung der Wohnung (Geschäft) nach der diesem Vorvertrag angeschlossenen Beschreibung erfolgt. Die Wohnbaugenossenschaft kann vom Bauvorhaben hinsichtlich Planung abweichen, wenn es aus wirtschaftlichen oder bautechnischen Gründen oder wegen behördlicher Anordnungen erforderlich oder zweckmäßig erscheint. Dem Wohnungseigentumswerber steht keinerlei Recht der Einflußnahme auf die Planung zu. Es erwachsen ihm auch aus einer Vermehrung der Anzahl der Wohnungen (Geschäfte, Garagen, Abstellplätze) keinerlei Ansprüche. Wohl aber kann der Wohnungseigentumswerber Sonderwünsche innerhalb einer von der Wohnbaugenossenschaft festgesetzten Frist bekanntgeben, jedoch behält sich die Wohnbaugenossenschaft die Entscheidung über ihre Durchführung ausdrücklich vor. Die Mehrkosten der Ausführung hat jedenfalls der Wohnungseigentumswerber zu tragen.

IV.

Hat der Wohnungseigentumswerber die ihm nach diesem Vorvertrag obliegenden Verpflichtungen erfüllt und insbesondere die fälligen Zahlungen geleistet, verpflichten sich beide Teile vor Übergabe der vertragsgegenständlichen Wohnung (Geschäftes), für die Zeit bis zum Abschluß des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages einen Nutzungsvertrag abzuschließen. Bei Auflösung dieses Nutzungsvertrages erlischt das durch diesen Vorvertrag begründete Anwartschaftsrecht. Bei Abschluß des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages und bei Auflösung dieses Vorvertrages erlischt der Nutzungsvertrag.

....

V.

Beide Teile können bis zur Vorlage des Nutzungsvertrages von diesem Vorvertrag zurücktreten. Die Rücktrittserklärung hat mittels eingeschriebenen Briefes zu erfolgen.

Die Wohnbaugenossenschaft kann jedoch nur dann zurücktreten, wenn der Wohnungseigentumswerber innerhalb eines Monats nach schriftlicher Mahnung seinen Verpflichtungen aus diesem Vorvertrag nicht nachkommt, den Nutzungsvertrag oder den Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag nicht fristgerecht unterfertigt oder die Voraussetzungen zur Teilnahme an der öffentlichen Wohnbauförderung nicht mehr erfüllt.

Die Wohnbaugenossenschaft kann auch dann von diesem Vorvertrag zurücktreten, wenn sonst Gründe eintreten, welche die Wohnbaugenossenschaft nach Abschluß des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages zur Ausübung des dort vorbehaltenen Wiederverkaufsrechtes berechtigen würden. Bei Auflösung dieses Vorvertrages durch die Wohnbaugenossenschaft oder durch den Wohnungseigentumswerber sind der vom Wohnungseigentumswerber erlegte Grundanteil und die Eigenmittel dann zurückzuzahlen, sobald ein Nachfolger für die Wohneinheit vorhanden ist und dieser die genannten Beträge eingezahlt hat. Eine Verzinsung findet nicht statt.

....

Der Wohnungseigentumswerber kann seine Rechte aus diesem Vorvertrag nicht übertragen. Eine Verletzung dieses Verbotes berechtigt die Wohnbaugenossenschaft zum sofortigen Vertragsrücktritt.

Im Todesfall des Wohnungseigentumswerbers gehen die Rechte aus diesem Vorvertrag auf den eingetragten Erben (Vermächtnisnehmer) über, sofern dieser berufene Erbe die Voraussetzungen nach diesem Vorvertrag erfüllt.

Der Wohnungseigentumswerber räumt der Wohnbaugenossenschaft auf die Dauer von 20 Jahren für den Fall der Weiterveräußerung das Wiederkaufsrecht ein.

VI.

Beide Teile verpflichten sich, über einen Anteil an der in Pkt I. beschriebenen Liegenschaft, der dem durch die Schlichtungsstelle (das Bezirksgericht) festzusetzenden Mietwert der vertragsgegenständlichen Wohnung entspricht, sowie über diese Wohnung einen Kauf- oder Wohnungseigentumsvertrag abzuschließen, sobald

- a) die aus diesem Vorvertrag oder dem abgeschlossenen Nutzungsvertrag entspringenden Verpflichtungen vom Wohnungseigentumswerber zur Gänze erfüllt sind,
- b) die Endabrechnung über den Bau fertiggestellt ist, soweit nicht die Förderungsbedingungen einen anderen Termin bestimmen,
- c) die Pfandgläubiger dem Verkauf der Liegenschaftsanteile, wo dies nötig ist, zugestimmt haben.

VII.

Der Wohnungseigentumswerber erklärt ausdrücklich, daß er österreichischer Staatsbürger oder Volksdeutscher und noch nicht Eigentümer oder Nutzungsberechtigter einer mit staatlichen Mitteln geförderten Wohnung (Geschäft) ist bzw vor Übernahme der gegenständlichen Wohneinheit den jeweils geltenden gesetzlichen Status herstellen wird und nach seinen Vermögens- und Einkommensverhältnissen erwartet werden kann, daß er den mit diesem Vorvertrag übernommenen Zahlungsverpflichtungen nachkommen wird.

Der Wohnungseigentumswerber nimmt zur Kenntnis, daß mit Rücksicht auf die Förderung mit staatlichen Mitteln

- a) eine Wohnung nur zur Befriedigung seines eigenen Wohnbedürfnisses, seines nahen Angehörigen im Sinne des § 18 Abs 2 Z 10 des Miet-Ges oder seines Dienstnehmers,
- b) ein Geschäft nur von ihm oder von seinem nahen Angehörigen im Sinn des § 19 Abs 2 Z 10 des Miet-Ges zur Befriedigung regelmäßig geschäftlicher Betätigung verwendet werden darf,
- c) für die Förderungsdarlehen im Außenverhältnis alle Mit- und Wohnungseigentümer zur ungeteilten Hand haften.

X.

Alle Kosten, Gebühren und Abgaben, welche mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages verbunden sind, gehen zu Lasten des Wohnungseigentumswerbers."

Das Übereinkommen wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Klagenfurt (im folgenden nur als Finanzamt bezeichnet) am Tag des Vertragsabschlusses angezeigt. Das Finanzamt setzte zunächst keine Grunderwerbsteuer fest, teilte der Beschwerdeführerin jedoch mit Schreiben vom 10. August 1978 ua mit, der angezeigte Erwerbsvorgang unterliege dann der Grunderwerbsteuer, wenn der begünstigte Zweck, zu dem der Erwerb erfolgt sei, innerhalb von acht Jahren (zB durch Änderung der Zweckbestimmung oder durch Weiterveräußerung) aufgegeben werde. Dies sei gemäß § 18 Abs 3 Z 5 GrEStG 1955 binnen zwei Wochen dem Finanzamt anzuzeigen. Weiters wurde die Beschwerdeführerin darauf aufmerksam gemacht, daß im Fall einer Veräußerung durch deren Anzeige zur Abgabensfestsetzung die Verpflichtung zur Anzeige der Aufgabe des begünstigten Zweckes hinsichtlich des vorausgegangenen steuerbefreiten Erwerbes nicht erfüllt werde.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes gab die Wohnbaugenossenschaft mit Schreiben vom 5. August 1982 bekannt, für das Wohnhaus seien noch keine Kauf- und Wohnungseigentumsverträge errichtet worden.

In Beantwortung eines weiteres Vorhaltes des Finanzamtes teilte die Wohnbaugenossenschaft mit Schreiben vom 16. September 1986 mit, die Beschwerdeführerin sei am 29. Jänner 1980 vom "Vorvertrag" zurückgetreten. Dies sei dem Finanzamt nicht angezeigt worden.

Mit Bescheid vom 17. Dezember 1986 setzte daraufhin das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin Grunderwerbsteuer von 25.323 S fest, wobei es die Bemessungsgrundlage folgendermaßen ermittelte:

Kaufpreis	119.118,00 S
übernommene Verbindlichkeiten (abgezinst)	79.540,57 S
übernommene Verbindlichkeiten (aushaftend)	117.876,00 S
Gegenleistung gemäß § 11 GrEStG 1955	316.534,57 S

Zur Begründung wurde ausgeführt, mangels eines fristgerechten Antrages gemäß § 20 GrEStG 1955 auf Nichtfestsetzung der Steuer sei die Grunderwerbsteuer vorzuschreiben gewesen.

Mit Berufung wandte die Beschwerdeführerin ein, sie habe im Übereinkommen nur die Absicht bekundet, eine Eigentumswohnung zu erwerben. Zu diesem Zeitpunkt sei aber das Wohnhaus noch gar nicht errichtet gewesen bzw habe sich erst im Stadium der Planung befunden. Auf einen Vertragsgegenstand, der im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages noch gar nicht existiere, könne sich aber eine Kaufvereinbarung nicht erstrecken. Zur Gültigkeit eines Kaufvertrages gehöre nämlich als grundlegender und notwendiger Bestandteil die Einigung über Ware und Preis. Beides sei im damaligen Zeitpunkt nicht konkret feststellbar gewesen, weswegen ein Kaufvertrag im Sinn des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955 rein begrifflich gar nicht abgeschlossen haben werden können. Das Übereinkommen sei lediglich als Absichtserklärung zu verstehen (Anwartschaftsvertrag). Überdies sei der "Vorvertrag" nur unter bestimmten Bedingungen abgeschlossen worden. Es sei somit kein

grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht worden. Die Beschwerdeführerin habe auch im Sinn des Punktes V. des Übereinkommens von der ihr eingeräumten Rücktrittsmöglichkeit Gebrauch gemacht. Der beabsichtigte Kaufvertrag sei daher nie zustande gekommen. Selbst wenn die Ansicht vertretbar wäre, durch das Übereinkommen sei ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht worden, seien jedoch die Bestimmungen des § 20 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955 anzuwenden. Denn in der Anzeige des zwischen einer anderen Person und der Wohnbaugenossenschaft hinsichtlich der streitgegenständlichen Wohnung abgeschlossenen Anwartschaftsvertrages sei auch ein Antrag im Sinn des § 20 Abs 5 GrEStG 1955 zu erblicken. Dem zwischen ihr und der Wohnbaugenossenschaft abgeschlossenen Übereinkommen mangle sowohl die Zustimmung der Bezirksverwaltungsbehörde nach dem Kärntner Grundverkehrsgesetz als auch die nach dem Wohnbauförderungsgesetz 1968. Das Übereinkommen sei daher nichtig. Weder nach dem Zeitpunkt des Abschlusses des Übereinkommens noch nach der Aufhebung desselben am 29. Jänner 1980 hätte sie vom Finanzamt irgendeine Mitteilung, Anfrage oder Aufforderung erhalten. Der nunmehr bekämpfte Bescheid sei die erste Äußerung, die ihr von der Abgabenbehörde zugekommen sei. Auch die Wohnbaugenossenschaft habe weder Mitteilungen, Anfragen noch Aufforderungen erhalten und sei niemals angewiesen worden, irgendeine Stellungnahme abzugeben. Das Recht, Grunderwerbsteuer vorzuschreiben, sei daher mangels Unterbrechungshandlung verjährt. Schließlich sei auch die Bemessungsgrundlage unrichtig ermittelt worden, weil im Zeitpunkt des Abschlusses des Übereinkommens mangels endgültig feststehender Baukosten die Gegenleistung weder bekannt noch konkretisierbar gewesen sei.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt der Beschwerdeführerin unter Hinweis auf die entscheidungswesentlichen Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes, des Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuches und der Bundesabgabenordnung vor, das zwischen ihr und der Wohnbaugenossenschaft geschlossene Übereinkommen habe einen Anspruch auf Übereignung eines zumindest dem Preis und der Größe nach bestimmaren Liegenschaftsanteiles begründet, weswegen dieses als Punktation, nicht jedoch als Vorvertrag anzusehen sei. Der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955 sei somit erfüllt worden. Mangels Zugehörigkeit der in Rede stehenden Liegenschaft zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sei die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges nicht von der Genehmigung der Bezirksverwaltungsbehörde abhängig gewesen. Die Genehmigung eines Liegenschaftserwerbes durch die Wohnbauförderungsbehörde sei nicht vorgesehen. Es sei ihr mit Schreiben vom 10. August 1978 mitgeteilt worden, die Grunderwerbsteuerbefreiung trete erst dann endgültig ein, wenn sie selbst innerhalb von acht Jahren Wohnungseigentum an der in Rede stehenden Wohnung begründen werde. Sie sei überdies auf die Rechtsfolgen eines Rücktrittes aufmerksam gemacht und belehrt worden, welche Maßnahmen hiebei von ihr zu setzen seien. Die am 29. Jänner 1980 entstandene Steuerschuld hätte somit nur dann nicht festgesetzt werden dürfen, wenn der Rücktritt vom Kaufvertrag dem Finanzamt innerhalb der im § 20 Abs 5 GrEStG 1955 normierten Frist angezeigt worden wäre. Dies sei jedoch nicht geschehen. Die Anzeige des zwischen einer anderen Person und der Wohnbaugenossenschaft abgeschlossenen Kaufvertrages über die streitgegenständliche Wohnung vermöge einen Antrag im Sinn der eben zitierten Bestimmung nicht zu ersetzen. Die Verjährung sei durch die in den Jahren 1982 und 1986 an die Wohnbaugenossenschaft gerichteten Vorhalte unterbrochen worden. Die Verjährungsfrist habe somit ab 1. Jänner 1987 neu zu laufen begonnen. Es könne daher keine Rede davon sein, daß das Recht, die strittige Abgabe festzusetzen, im Feber 1987 (Zustellung des Bescheides vom 17. Dezember 1986) bereits verjährt gewesen sei.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vertrat die Beschwerdeführerin unter teilweiser Wiederholung ihrer Ausführungen in der Berufung die Ansicht, mangels Genehmigung des Rechtsgeschäftes durch die zuständigen Behörden sei das Übereinkommen nichtig. Im Gegensatz zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung sei ihr von vom Finanzamt durchgeführten Ermittlungen nichts bekannt. Sollten jedoch an die Wohnbaugenossenschaft Vorhalte ergangen sein, habe dies ihr gegenüber keine Auswirkungen hinsichtlich der Verjährung. Der Lauf der Verjährungsfrist würde überdies durch nach außen erkennbare Handlungen nur unterbrochen, beginne jedoch keineswegs neu. Das Recht, Grunderwerbsteuer im Feber 1987 festzusetzen, sei somit verjährt.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens unter Hinweis auf die bereits erwähnten entscheidungswesentlichen Bestimmungen und der hiezu ergangenen hg Rechtsprechung ab. Zur Frage der Rechtsnatur des als "Vorvertrag" bezeichneten Übereinkommens vertrat sie die Ansicht, es handle sich hiebei um eine Punktation und nicht um einen Vorvertrag, weil sich die Beschwerdeführerin verpflichtet habe, eine der Lage, dem Ausmaß und dem Preis nach bestimmte Wohnung innerhalb einer festgesetzten Frist unter Übernahme von Darlehensverpflichtungen zur Abdeckung des Restkaufpreises zu übernehmen. Da ein Kaufvertrag als Konsensualvertrag an keine bestimmte Form gebunden sei, könne Kaufgegenstand auch eine künftige Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müßten. Die Beschwerdeführerin sei daher nach Erfüllung der ihr auferlegten Verpflichtungen berechtigt gewesen, den Abschluß eines (verbücherungsfähigen) Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages (notfalls im Klageweg) zu verlangen. Das Übereinkommen sei somit als Verpflichtungsgeschäft im Sinn des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955 anzusehen, weswegen dieser Rechtsvorgang grundsätzlich der Grunderwerbsteuer unterliege. Daran vermöge der Umstand nichts zu ändern, daß unter Anwendung der Bestimmungen des § 4 Abs 1 Z 3 GrEStG 1955 zunächst keine Grunderwerbsteuer festgesetzt worden sei. Der Hinweis auf die nicht feststellbare Gegenleistung gehe ins

Leere, weil die Höhe derselben im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides vom 17. Dezember 1986 bereits festgestanden sei. Von einer Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Grunderwerbsteuer könne keine Rede sein. Abgesehen davon, daß im Bereich des Abgabenrechtes die Verjährung als solche eine umfassende und abgabenrechtsspezifische Ausgestaltung erfahren habe, gälten in diesem Bereich ausschließlich die besonderen Regelungen des Abgabenrechtes über die Verjährung. Die Übernahme einzelner zivilrechtlicher Regelungen hinsichtlich der Verjährung in das Abgabenrecht sei unzulässig. Wie sich aus der Aktenlage ergebe, seien innerhalb der Verjährungsfrist der Wohnbaugenossenschaft nachweislich Vorhalte zugestellt worden, wodurch die Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen habe. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, das Finanzamt habe nach Abschluß des Übereinkommens keinerlei nach außen erkennbare Handlungen vorgenommen, sei daher aktenwidrig. Handlungen einer Abgabenbehörde, die nach außen hin erkennbar seien, führten auch dann zur Unterbrechung der Verjährung, wenn diese Handlungen nicht gegen den schließlich in Anspruch genommenen Abgabenschuldner gerichtet gewesen seien. Im vorliegenden Fall bestünde zwischen der Beschwerdeführerin und der Wohnbaugenossenschaft überdies ein Gesamtschuldverhältnis. Die Geltendmachung oder eine sonstige auf Festsetzung mit Wirkung für und gegen alle Gesamtschuldner gerichtete Maßnahme bewirke daher eine Unterbrechung der Verjährung allen Gesamtschuldnern gegenüber. Da auf Grund der nach außen hin erkennbaren Maßnahmen des Finanzamtes die Verjährungsfrist zweifelsfrei ab 1. Jänner 1987 neu zu laufen begonnen habe, sei das Recht, gegenüber der Beschwerdeführerin Grunderwerbsteuer festzusetzen, nicht verjährt. Auch der Einwand, das Übereinkommen sei nicht rechtsgültig zustande gekommen, weil aufschiebende Bedingungen nicht erfüllt worden seien, gehe ins Leere. Abgesehen davon, daß in dem Abkommen keine aufschiebenden Bedingungen enthalten seien, bedürfe nur der Erwerb der im Flächenwidmungsplan für die Land- und Forstwirtschaft gewidmeten Grundstücke der Zustimmung nach § 1 Grundverkehrsgesetz für Kärnten (LGBI Nr 70/1974). Das in Rede stehende Grundstück, welches im Eigentum der Wohnbaugenossenschaft gestanden sei, sei jedoch bereits mit Verordnung der zuständigen Gemeinde seit 12. Feber 1966 als Bauland - Kurgebiet gewidmet. Eine Genehmigung irgendeiner Behörde nach den Bestimmungen des eben erwähnten Landesgesetzes sei daher nicht erforderlich gewesen. Ebenso wenig sei eine Genehmigung des Erwerbes der in Rede stehenden Wohnung durch die Kärntner Landesregierung auf Grund der Bestimmungen des Wohnbauförderungsgesetzes 1968 vorgesehen. Die bereits bewilligte Förderung des Wohnbaues habe keineswegs dazu geführt, daß dem Übereinkommen eine aufschiebende Bedingung als beigelegt gelte. Da - wie bereits ausgeführt - mit dem Übereinkommen ein ursprünglich steuerfrei belassener Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955 verwirklicht, der Befreiungstatbestand jedoch wegen Aufgabe des begünstigten Zweckes nach § 4 Abs 2 GrEStG 1955 verwirkt worden sei, könne die Festsetzung der Grunderwerbsteuer nur mehr dann unterbleiben, wenn alle für den gegenständlichen Fall relevanten Voraussetzungen des § 20 GrEStG 1955 erfüllt seien. Davon könne jedoch keine Rede sein. Die Beschwerdeführerin habe nämlich keinen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuer innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld am 29. Jänner 1980 gestellt. Die Anzeige des zwischen einer anderen Person und der Wohnbaugenossenschaft abgeschlossenen Kaufvertrages über die in Rede stehende Wohnung vermöge einen derartigen Antrag nicht zu ersetzen, weil diese Anzeige nicht der Nichtfestsetzung der Abgabe gegenüber der Beschwerdeführerin, sondern der unter Umständen erforderlichen Festsetzung der Grunderwerbsteuer gegenüber der anderen Person gedient habe.

In der Beschwerde wird sowohl Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften als auch inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend gemacht. Die Beschwerdeführerin behauptet, daß

1. ihr keine Möglichkeit zur Akteneinsicht gegeben und damit das Parteiengehör verletzt worden sei,
2. das Übereinkommen als Vorvertrag und nicht als Punktation anzusehen sei, weswegen kein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955 verwirklicht worden sei,
3. der Erwerbsvorgang mangels Zustimmung der Wohnbauförderungsbehörde und mangels Genehmigung nach § 1 Grundverkehrsgesetz für Kärnten nichtig und unwirksam gewesen sei,
4. sie Devisenausländerin sei, weswegen mangels Genehmigung der Österreichischen Nationalbank zum Devisentransfer der Erwerbsvorgang ebenfalls nicht zustande gekommen sei,
5. innerhalb der im § 20 GrEStG 1955 normierten Frist durch die Anzeige des zwischen der Wohnbaugenossenschaft und einer anderen Person hinsichtlich der streitgegenständlichen Wohnung abgeschlossenen Anwartschaftsvertrages auch die Rückgängigmachung des Übereinkommens angezeigt worden sei,
6. mangels Vornahme von Unterbrechungshandlungen Bemessungsverjährung eingetreten sei und
7. die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer unrichtig ermittelt worden sei.

In ihrer Gegenschrift beantragt die belangte Behörde, die Beschwerde als unbegründet und kostenpflichtig abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Nach § 115 Abs 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Gemäß § 183 Abs 4 BAO ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. § 90 Abs 1 BAO normiert, daß die

Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gestatten hat, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich ist.

Im vorliegenden Fall sind sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Wohnbaugenossenschaft Steuerschuldner geworden (vgl § 17 Z 4 GrEStG 1955). Sie sind daher Gesamtschuldner und damit im Sinn des § 77 Abs 1 BAO Parteien des Abgabenverfahrens.

In Beantwortung von Vorhalten gab die Wohnbaugenossenschaft in ihrer Stellung als Partei bekannt, für das Wohnhaus seien noch keine Kauf- und Wohnungseigentumsverträge errichtet worden (Schreiben vom 5. August 1982) und teilte mit, die Beschwerdeführerin sei am 29. Jänner 1980 vom "Vorvertrag" zurückgetreten, was jedoch dem Finanzamt nicht angezeigt worden sei (Schreiben vom 16. September 1986). Abgesehen davon, daß durch die Vorhalte des Finanzamtes einer der Parteien des Abgabenverfahrens bereits vor Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides Gelegenheit gegeben wurde, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen bzw das Ergebnis von Beweisaufnahmen bekannt war, wäre es Sache der Beschwerdeführerin gewesen, auf die umfangreichen Sachverhaltsausführungen in der Berufungsvorentscheidung in ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz einzugehen. Denn die Aufnahme einer Sachverhaltsfeststellung in die Begründung einer Berufungsvorentscheidung wirkt wie ein Vorhalt (vgl das hg Erkenntnis vom 20. April 1989, Zlen 88/16/0243, 0244, und die darin zitierte Vorjudikatur). Von einer Verletzung des Parteiengehörs und somit von Verfahrensvorschriften kann daher keine Rede sein.

Eine Akteneinsicht ist zu gestatten. Die Abgabenbehörde ist jedoch keineswegs verpflichtet, die Parteien zur Akteneinsicht aufzufordern. Es wäre daher ebenfalls Sache der Beschwerdeführerin gewesen, einen - wenn auch formlosen - Antrag auf Akteneinsicht zu stellen. Ein derartiger Antrag ist nicht aktenkundig. Auch die Beschwerdeführerin behauptet nicht, einen derartigen Antrag gestellt zu haben. Die Rüge, mangels Gewährung von Akteneinsicht seien Rechte der Beschwerdeführerin verletzt worden, geht daher ins Leere.

2. Gemäß § 1 Abs 1 GrEStG 1955 unterliegen der Grunderwerbsteuer bestimmte Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Darunter fällt laut Ziffer 1 der zitierten Gesetzesstelle ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist somit schon das Verpflichtungs- und nicht erst das Erfüllungsgeschäft (Czurda, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1955, Tz 115 zu § 1, und die dort zitierte hg Rechtsprechung). Ob ein Übereinkommen über den Erwerb eines Liegenschaftsanteiles als Vorvertrag (§ 936 ABGB) oder als Punktation (§ 885 ABGB) zu einem Kaufvertrag anzusehen ist, hängt davon ab, ob das Übereinkommen bereits auf die Begründung des Übereignungsanspruches gerichtet ist und der Erwerber den Anspruch auf Eintragung eines Eigentumsrechtes im Grundbuch ohne weitere rechtsgeschäftliche Abmachung, letzten Endes im Klageweg, also unmittelbar, durchsetzen kann (vgl das hg Erkenntnis vom 19. Mai 1988, ZI 87/16/0167, und die darin zitierte Vorjudikatur). Die belangte Behörde konnte aus dem Übereinkommen ungeachtet der Bezeichnung desselben als "Vorvertrag" auf Grund der Ausführungen im Punkt I. (Bestimmung des Gegenstandes des Übereinkommens), II. (Bestimmung der Grundkosten und Bestimmbarkeit der Kosten der Wohnungserrichtung, Vereinbarung der Zahlungsmodalitäten und Teilzahlung im Zeitpunkt des Abschlusses des Übereinkommens), IV. (Übergabe der Wohnung zur Nutzung) und VI. (Abschluß eines Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages nach Erfüllung der im Übereinkommen genannten Verpflichtungen), unbedenklich den Schluß ziehen, daß die Beschwerdeführerin einen Anspruch auf Übereignung eines zumindest dem Preis und der Größe nach bestimmbaren Liegenschaftsanteiles erworben hatte, wodurch ein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht wurde (vgl das hg Erkenntnis vom 16. Oktober 1986, ZI 85/16/0008, Slg Nr 6151/F). Die Entstehung des Übereignungsanspruches war im vorliegenden Fall entgegen jenem Sachverhalt, der dem bereits zitierten hg Erkenntnis vom 19. Mai 1988 zugrunde lag, nicht ausdrücklich AUSGESCHLOSSEN, sodaß das Übereinkommen als Punktation zu einem Kaufvertrag anzusehen ist.

Die Vereinbarung des Rücktrittsrechtes im Punkt V. berührt die Rechtswirksamkeit des Übereinkommens nicht und stellt auch keine aufschiebende Bedingung im Sinn des § 16 Abs 2 GrEStG 1955 dar (vgl Czurda, aaO, Tz 14 zu § 16, und die dort zitierte hg Rechtsprechung).

Der Nichtabschluß eines Nutzungsvertrages im Sinn des Punktes V. des Übereinkommens hat entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin keine Bedeutung für das Entstehen der Steuerschuld, weil ein derartiger Abschluß nicht Vorbedingung für den Anspruch auf Übereignung der Wohnung war. Gleiches gilt hinsichtlich der terminmäßig nicht exakten Festlegung weiterer Zahlungen.

3. Wie sowohl das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung als auch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zu Recht festgestellt haben, ist bei Gewährung von Wohnbauförderungsmitteln eine behördliche Zustimmung zum Erwerb einer Wohnung nicht vorgesehen. Die Nichterfüllung der Förderungsbedingungen hätte bloß zur Folge, daß keine Förderungsmittel gewährt werden. Abgesehen davon hat die Beschwerdeführerin im Punkt VII. des Übereinkommens ausdrücklich erklärt, sie habe Anspruch auf eine mit staatlichen Mitteln geförderte Wohnung bzw sie werde dafür Sorge tragen, daß dieser Anspruch im Zeitpunkt der Errichtung des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages bestehe. Selbst wenn die Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf Gewährung von Wohnbauförderungsmitteln gehabt hätte, hätte dies am Verpflichtungsgeschäft nichts geändert, sondern die Wohnbaugenossenschaft unter Umständen berechtigt, im Sinn des Punktes V. vom Übereinkommen zurückzutreten. Das Veräußerungsverbot nach § 22 WFG 1968 ist

nicht als Bestimmung aufzufassen, nach der der Erwerb eines Liegenschaftsanteiles der Genehmigung der Förderungsbehörde bedarf (vgl Czurda, aaO, Tz 21g zu § 16, und die dort zitierte hg Rechtsprechung). Ein nichtiges und unwirksames Rechtsgeschäft liegt daher nicht vor.

Die Ausführungen der Beschwerdeführerin betreffend die mangelnde Genehmigung nach § 1 Grundverkehrsgesetz für Kärnten entsprechen nicht der Rechtslage. Einer Genehmigungspflicht nach der eben zitierten Bestimmung unterlagen im Jahr 1978 (Fassung LGBl Nr 83/1976) nur Grundstücke, die im Flächenwidmungsplan für die Land- und Forstwirtschaft bestimmt sind. Ein solches Grundstück war aber - wie sich aus der Aktenlage ergibt - nicht Gegenstand des Erwerbsvorganges.

4. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin hinsichtlich ihrer Stellung als Devisenausländerin stellt eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung dar. Die Angabe einer im Ausland gelegenen Anschrift im Übereinkommen läßt nämlich noch nicht zwingend den Schluß auf einen ausländischen Wohnsitz im Sinn des § 1 Abs 1 Z 9 und 10 DevG zu.

5. Gemäß § 20 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955 wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch ... Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes rückgängig gemacht wird. Nach § 20 Abs 5 leg cit kann ein Antrag nach Abs 1 bis zum Ablauf des Kalenderjahres gestellt werden, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung der Steuer begründete Ereignis eingetreten ist.

Voraussetzung zur Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer ist somit ein darauf abzielender Antrag. Wie sowohl das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung als auch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zu Recht ausgeführt haben, hat die Beschwerdeführerin einen derartigen Antrag innerhalb der im Gesetz normierten Frist nicht gestellt. Die Anzeige des zwischen einer anderen Person und der Wohnbaugenossenschaft abgeschlossenen Kaufvertrages über die in Rede stehende Wohnung vermag einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuer nicht zu ersetzen. Denn eine derartige im Sinn des § 18 GrEStG 1955 erstattete Abgabenerklärung dient nicht zur Nichtfestsetzung, sondern zur Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für einen (neuen) Erwerbsvorgang. Darauf wurde die Beschwerdeführerin vom Finanzamt mit Schreiben vom 10. August 1978 ausdrücklich aufmerksam gemacht. Auch die Wohnbaugenossenschaft hat mit Schreiben vom 16. September 1986 mitgeteilt, der am 29. Jänner 1980 erfolgte Rücktritt der Beschwerdeführerin sei dem Finanzamt nicht angezeigt worden. Die Bestimmungen des § 20 GrEStG 1955 wurden daher von der belangten Behörde zu Recht nicht angewandt.

6. Das Recht, Grunderwerbsteuer festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs 1 und 2 BAO der Verjährung binnen fünf Jahren, die gemäß § 208 Abs 1 lit a leg cit mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, beginnt. Nach § 16 Abs 1 GrEStG 1955 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Nach § 209 Abs 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabensanspruches von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin hat die Abgabenbehörde insofern Unterbrechungshandlungen gesetzt, als sie im August 1982 und im September 1986 Vorhalte, die ausdrücklich den in Rede stehenden Grundstückserwerb der Beschwerdeführerin zum Gegenstand hatten, an die Wohnbaugenossenschaft richtete. Damit hat aber die Abgabenbehörde nach außen erkennbare Handlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches gesetzt. Hierbei spielt es keine Rolle, daß diese nach außen erkennbaren Handlungen nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldnerin in Anspruch genommene Beschwerdeführerin gerichtet waren (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 28. März 1985, Zl 84/16/0087, und die darin zitierte Vorjudikatur). Der Einwand der Beschwerdeführerin, die eben erwähnten Handlungen der Abgabenbehörde seien ihr nicht zur Kenntnis gelangt, geht daher ins Leere. Unter Hinweis auf die Ausführungen unter 1. wird noch bemerkt, daß hinsichtlich der Grunderwerbsteuer zwischen der Beschwerdeführerin und der Wohnbaugenossenschaft ein Gesamtschuldverhältnis begründet wurde, weswegen die erwähnten Handlungen der Abgabenbehörde über das eben Gesagte hinaus die Verjährung gegenüber allen am zu versteuernden Erwerbsvorgang beteiligten Personen unterbrochen haben (vgl das hg Erkenntnis vom 31. Jänner 1985, Zl 82/16/0137, Slg Nr 5956/F, und die darin zitierte Vorjudikatur).

Darüber hinaus bestimmt § 208 Abs 2 BAO, daß ua die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer nicht vor Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt. Die Beschwerdeführerin wäre anlässlich des Rücktrittes vom Übereinkommen am 29. Jänner 1980 verpflichtet gewesen, dies im Sinn des § 18 Abs 3 Z 5 GrEStG 1955 innerhalb von zwei Wochen dem Finanzamt anzuzeigen. Auf diese Verpflichtung wurde die Beschwerdeführerin vom Finanzamt mit Schreiben vom 10. August 1978 unter Hinweis auf finanzstrafrechtliche Folgen der Nichteinhaltung derselben aufmerksam gemacht. Erst mit Schreiben der Wohnbaugenossenschaft vom 16. September 1986 wurde dem Finanzamt der

Rücktritt vom Übereinkommen mitgeteilt. Die Bemessungsverjährung begann daher auch aus diesem Grund nicht vor dem 31. Dezember 1986 zu laufen.

Da im Zeitpunkt der Zustellung des erstinstanzlichen Bescheides im Feber 1987 Bemessungsverjährung noch nicht eingetreten war (grundsätzlich begann die Verjährungsfrist am 31. Dezember 1978, wurde jedoch sowohl am 31. Dezember 1982 als auch am 31. Dezember 1986 neuerlich in Lauf gesetzt) entbehrt der Einwand der Bemessungsverjährung jeder Grundlage.

7. Gemäß § 11 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen

Beim Erwerb einer Eigentumswohnung zählen zur Besteuerungsgrundlage nicht nur die an den Wohnungseigentumsorganisator bezahlten Eigenmittel, sondern auch die vom Käufer übernommenen Verpflichtungen (sonstige Leistungen). Die Beschwerdeführerin verpflichtete sich im Punkt II. des Übereinkommens, neben dem bar zu leistenden Kaufpreis das Wohnbauförderungsdarlehen zu übernehmen und darüber hinaus anfallende zusätzliche Kosten aus eigenem zu tragen. Die vereinbarte Gegenleistung zum Erwerb der streitgegenständlichen Wohnung erschöpfte sich daher entgegen den Beschwerdeausführungen nicht in der Zahlung eines Gesamtbetrages von 123.536 S. Dem Finanzamt war im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides vom 17. Dezember 1986 die Höhe der tatsächlich aushaftenden Verbindlichkeiten im Sinn des eben erwähnten Punktes bekannt. Die von der Beschwerdeführerin zu erbringende Gegenleistung war daher bestimmt, wobei das Finanzamt den Wert des Wohnbauförderungsdarlehens unter Beachtung der Bestimmungen des § 14 BewG zum Ansatz brachte.

Die bloße Behauptung der Beschwerdeführerin, die Bemessungsgrundlage sei unrichtig ermittelt worden, ohne daß sie im Verwaltungs- oder im Beschwerdeverfahren konkrete Einwendungen gegen deren Berechnung vorgebracht hat, vermag eine den Verwaltungsgerichtshof erkennbare Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht darzutun.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl Nr 206, insbesondere deren Art III.