

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch HULE BACHMAYR-HEYDA NORDBERG Rechtsanwälte GmbH, Franz-Josefs-Kai 47, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 22. Mai 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20. April 2018, Erfassungsnummer ***1***, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert und die Grunderwerbsteuer festgesetzt:

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 von der Bemessungsgrundlage 3.000.000,00 x 3,5% =
105.000,00 Euro.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Überblick:

1. Strittige Punkte
2. Verfahrensgang
3. Beweiserhebungen
4. Sachverhalt
5. Gesetzliche Grundlagen
6. Erwägungen

- 6.1. Begriff der Bedingung und der Befristung
- 6.2. Verpflichtungsgeschäft nicht unter aufschiebender Bedingung
- 6.3. Wie im Fall einer bedingten Gegenleistung vorzugehen ist, ergibt sich aus dem Bewertungsgesetz in Verbindung mit dem Grunderwerbsteuergesetz
- 6.4. Vertragsauslegung
- 6.5. Erwägungen zu den einzelnen, unter Punkt 4.3 geregelten Voraussetzungen
 - 6.5.1. Punkt 4.3.2 a) grundbücherliche Durchführung
 - 6.5.2. Punkt 4.3.2 b) Bebauungsfreigabe durch die Verkäuferin
 - 6.5.3. Punkt 4.3.2 c) Erteilung einer rechtskräftigen Baubewilligung
 - 6.5.4. Gesamtbetrachtung
- 6.6. Verfahrensrechtliche Konsequenzen
- 7. Zusammenfassung und Schlussfolgerung
- 8. Unzulässigkeit der Revision

1. Strittige Punkte

Befristung oder Bedingung eines Teilkaufpreises bei einem Grundstückskaufvertrag: Handelt es sich bei der vertraglichen Vereinbarung einer späteren Entstehung der Teilkaufpreisschuld verknüpft mit drei Voraussetzungen, 1. wenn der Kaufvertrag grundbücherlich durchgeführt, 2. die Dienstbarkeit der Baubeschränkung gelöscht wurde und 3. wenn eine rechtskräftige Baubewilligung vorliegt, um eine aufschiebend bedingt vereinbarte Teilgegenleistung, die gemäß § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 als eigener Steuertatbestand zu beurteilen ist und die die Steuerpflicht erst bei deren Eintritt entstehen lässt oder handelt es sich um einen einheitlichen Gesamtkaufpreis, der in Raten zu entrichten ist, also bei dem bloß die Fälligkeit des Teilkaufpreises hinausgeschoben oder bedingt ist, und für den die Steuerschuld insgesamt mit Vertragsabschluss entsteht?

2. Verfahrensgang

Mit **Kaufvertrag vom 20. bzw. 27. Dezember 2017** erwarb die Bf. als Käuferin eine Fläche von circa *****2*** m²** des Grundstücks *****3***** von der Verkäuferin, der *****4*****. Der Kaufvertrag wurde vom Parteienvertreter mit **Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 am 15. Februar 2018** angezeigt. In einem beigelegten Schreiben führte die Bf. aus, dass der Kaufpreis nach

Punkt 4.1 des Kaufvertrages zwar 15,000.000,00 Euro betrage, davon sei lediglich ein Betrag in Höhe von 3,000.000,00 Euro unbedingt zu zahlen. Für den Restkaufpreis in Höhe von 12,000.000,00 Euro entstehe die Grunderwerbsteuerschuld erst nach Eintritt der vertraglich geregelten Bedingung. Somit wäre bei Berechnung der Grunderwerbsteuer (vorerst) nur von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 3,000.000,00 Euro auszugehen.

Mit **Bescheid vom 20. April 2018** setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 vom Gesamtkaufpreis von 15,000.000 Euro in Höhe von 525.000,00 Euro fest. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass die unter Punkt 4.3 des Kaufvertrages festgelegten Voraussetzungen keine aufschiebende Bedingung gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 darstellen, sondern lediglich eine spätere Fälligkeit des Kaufpreises festlegen würden. Dadurch wäre ausschließlich das Erfüllungsgeschäft aufschiebend bedingt, nicht jedoch das Verpflichtungsgeschäft, auf das es bei Entstehen der Steuerpflicht ankäme.

Fristgerecht wurde dagegen **Beschwerde am 22. Mai 2018** erhoben. Die Bf. wendete ein, dass nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates strikt zwischen einer bedingten Gegenleistung und der Abhängigkeit der Entstehung der Steuerschuld von einer Bedingung iSd § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 zu trennen sei. (UFS 18.08.2003, RV/0036-I/03). Im vorliegenden Fall beziehe sich die aufschiebende Bedingung nicht auf den Übereignungsanspruch, sondern auf einen Teil des Kaufpreises. Als Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG 1987 gelte nur das, was unmittelbar beim Erwerb geleistet wird. Es sei nach der ständigen VwGH Judikatur an die zivilrechtliche Gestaltung von Rechtsvorgängen anzuknüpfen, wonach bei einer aufschiebenden Bedingung die Rechtswirkung erst dann beginne, wenn das ungewisse Ereignis eintrete. Demnach entstehe eine neue Grunderwerbsteuerpflicht erst mit Bedingungseintritt und sei in einem gesonderten Bescheid festzulegen. Nach dem Erkenntnis BFG 15.05.2014, RV/7101935/2009 sei eine aufschiebend bedingte Gegenleistung so zu behandeln wie eine nachträglich vereinbarte Gegenleistung gemäß § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987. Mit Eintritt der Bedingung der unter Ziffer 4.3.2. des Kaufvertrages vereinbarten Bedingungen entstehe eine neue Grunderwerbsteuerschuld hinsichtlich 12,000.000,00 Euro, die mit einem zusätzlichen, d.h. mit einem selbständigen, Bescheid festzusetzen sei.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 20. Juni 2018** als unbegründet ab. Unter Berücksichtigung der Gesamtheit der vertraglichen Vereinbarungen zwischen der Bf. und der Verkäuferin sei von einer unbedingten Gegenleistung in Höhe von 15,000.000,00 Euro auszugehen, die lediglich zu unterschiedlichen Zeitpunkten fällig gestellt würde und nicht von bloß 3,000.000,00 Euro unbedingt vereinbarter Gegenleistung samt weiterer Erhöhungen unter aufschiebenden Bedingungen oder Befristungen. Gemäß Punkt 4.1. sei ausdrücklich einheitlich der Kaufpreis in Höhe von 15,000.000,00 vereinbart. Punkt 4. werde betitelt mit „Kaufpreis, Fälligkeit“, und dieser beinhalte die Vereinbarungen des Punktes 4.3. wo inhaltlich bloß verschiedene Fälligkeiten für Teile des einheitlichen Kaufpreises vereinbart würden.

Hinsichtlich der verschiedenen Fälligkeitsvoraussetzungen sei zu sagen, dass die grundbücherliche Durchführung lediglich das Ausführungsgeschäft betrifft, die Löschungserklärungen können nach Punkt 8 von der Verkäuferin jederzeit in Teilen oder ganz ausgestellt werden, wenn sie einen Betriebsausfall nicht erwartet und die Baubewilligung ist von der Käuferin auch verpflichtend anzustreben.

Nach Punkt 1.5. bestehe die Einreichplanung seit 2015. Außerdem sei nur von einer Fälligkeit des Restkaufpreises binnen zwei Monaten ab Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen die Rede. Auch die vereinbarte Wertsicherung nach Ablauf von fünf Jahren ab „Stichtag“ des Punkt 5. spreche für eine bloße Vereinbarung über die Fälligkeit. Darüber hinaus sei unter Punkt 9. eine Verpflichtung zur Vertragsumsetzung geregelt und unter Punkt 9.8 ausdrücklich festgehalten, dass die vereinbarten Maßnahmen keine aufschiebenden Bedingungen darstellen. In Punkt 10 werde für die Käuferin für den Fall, dass binnen 15 Jahren keine Freigabe zumindest einer Teilfläche erfolgt, ein Rücktrittsrecht vereinbart.

Bei Berücksichtigung aller vertraglichen Vereinbarungen und der beiderseitig eingegangenen Verpflichtungen sei in der Gesamtbetrachtung nicht von aufschiebend bedingten Erhöhungen der Gegenleistung im Nachhinein auszugehen, sondern von bloß vereinbarten Teilfälligkeiten einer einheitlich vereinbarten und insgesamt als unbedingt zu beurteilenden Gesamtgegenleistung in Form eines einheitlichen Kaufpreises. Daran ändere auch nichts, dass sich die Teilfälligkeiten dabei vereinbarungsgemäß an bestimmt definierten Umsetzbarkeitskriterien für die Verbauung durch die Käuferin orientierten.

Fristgerecht beantragte die Bf. am **23. Juli 2018 die Vorlage des Aktes und Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht**. Im Vorlageantrag wurde keine weitere inhaltliche Stellungnahme abgegeben.

In seinem **Vorlagebericht vom 13. August 2018** legte das Finanzamt den Sachverhalt dar und beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3. Beweiserhebungen

Beweise durch das Bundesfinanzgericht wurden erhoben,

- durch Einsicht in die elektronisch vorgelegten Teile der Finanzamtsakten und in die dort einliegenden Unterlagen, wie den Grundstückskaufvertrag;
- durch Einsicht in das Firmenbuch der Bf.

4. Sachverhalt

Aus dem Inhalt der vorgelegten elektronischen Finanzamtsakteile ergibt sich folgender Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag vom 20./27. Dezember 2017 erwarb die Bf. von der Verkäuferin einen circa ***2*** m² umfassenden Grundstücksteil des Grundstücks Nr. ***5*** als Teil der Liegenschaft ***6***. Laut 2. Satz des Punktes 1.2. des gegenständlichen Kaufvertrages hatte die Verkäuferin einen zweistufigen städtebaulichen Wettbewerb für das gesamte Areal des Grundstückes durchgeführt, der eine Entwicklung und Bebauung des Areals mit Schwerpunkt Wohnen vorsieht. Laut Punkt 1.5. beabsichtigte die Bf. als Käuferin auf dem erworbenen Grundstück Büro-, Gewerbe- und Wohngebäude gemäß der Einreichplanung vom 15.7.2015 zu errichten. „Zu diesem Zweck erfolgte der Abschluss dieses Kaufvertrages.“

Nach Punkt 5.1 des Kaufvertrages sollte das Grundstück am Monatsersten, der auf den Tag der Unterzeichnung des Kaufvertrages folgt, auf die Bf. in den physischen Besitz übergehen.

Nach Punkt 4.1. des Kaufvertrages sollte der Kaufpreis für das gänzlich lastenfreie Grundstück 15.000.000,00 Euro betragen. Davon wurde ein Betrag von 3.000.000,00 Euro sozusagen mit Abschluss des Kaufvertrages fällig. Die restlichen 12.000.000,00 Euro sollten erst fällig werden, wenn diese Lastenfreiheit des Grundstückes erfüllt würde. Aus den weiteren Punkten des Kaufvertrages kam dann hervor, dass es vor der tatsächlichen Bebauung des Grundstückes mit dem Schwerpunkt Wohnen noch einiger Maßnahmen und Tätigkeiten bedarf:

Laut Punkt 1.3. des Kaufvertrages wurde für diese Grundstücke noch kein Bebauungsplan erlassen, weswegen gemäß § 8 BO für Wien für diese Grundstücke eine Bausperre besteht.

Unter Punkt 8.1 des Vertrages wurde von beiden Vertragsteilen die Dienstbarkeit der Baubeschränkung für die Verkäuferin vereinbart, da nach dem Informationsstand der Vertragsteile nicht auszuschließen war, dass sich im Erdreich unter der Oberfläche des Grundstückes Kriegsrelikte und Kontaminationen befinden. In Punkt 7.1.10 verpflichtet sich die Bf. als Käuferin, eine Sondierung des Untergrundes auf Spuren von Kriegsrelikten vornehmen zu lassen. Sollte die Untergrunderkundung den Verdacht bestätigen, übernimmt die Verkäuferin die Kosten der Entsorgung. Darüber hinaus wurde von den Vertragsteilen unter Punkt 10.1.2 ein Rücktrittsrecht für die Verkäuferin für den Fall vereinbart, dass die Verkäuferin der Bf. nicht innerhalb von 15 Jahren eine Freigabe zur Bebauung für zumindest eine Teilfläche nach Punkt 8. erteilt hat. Da die Verkäuferin angrenzend an das vertragsgegenständliche Grundstück ihre Betriebsführungszentrale betreibt, deren Ausfall durch eine bei den Bauarbeiten geschaffene Explosionsgefahr durch Aufdeckung von Kriegsrelikten auf dem vertragsgegenständlichen Grundstück jedenfalls verhindert werden muss, wurde von den Vertragsteilen eine Baubeschränkung vereinbart, dass sich die Bf. verpflichte, jede Bebauung des Grundstückes in Form von Aushub- oder Grabungsarbeiten zu

unterlassen, sofern die Verkäuferin dazu nicht die Freigabe erteilt. Die Verkäuferin verpflichtete sich, der Bf. die Freigabe zur Bebauung des Grundstücks zu erteilen, wenn ihrerseits ein Betriebsausfall oder eine Gefährdung nicht mehr zu erwarten ist. Diese Baubeschränkung räumte die Bf. der Verkäuferin als Dienstbarkeit ein.

Die Vereinbarung in Punkt 4 des Kaufvertrages lautet wie folgt:

„Kaufpreis, Fälligkeit

4.1. Der Kaufpreis für den – mit Ausnahme der in Punkt 3. genannten Lasten, welche vom Käufer übernommen werden – gänzlich lastenfreien Vertragsgegenstand, d.h. buchlastenfrei sowie frei von sonstigen Lasten, Rechten oder Ansprüchen Dritter, beträgt € 15.000.000,00.

[...]

4.3. Der Kaufpreis ist wie folgt zur Zahlung fällig:

4.3.1. ein Teilbetrag von EUR 3.000.000,00 ist drei (3) Monate nach Unterzeichnung des Kaufvertrages fällig.

4.3.2. Der Anspruch auf den Rest des Kaufpreises in Höhe von EUR 12.000.000,00 entsteht, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

a) grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages und Einverleibung des – mit Ausnahme der in Punkt 3. Genannten, vom Käufer zu übernehmenden Lasten – lastenfreien Eigentumsrechtes des Käufers ob der gesamten Liegenschaft,

b) (teilweise) Freigabe der Bebauung durch den Verkäufer gemäß Punkt 8. und Übergabe einer (Teil-)Löschungserklärung zur Löschung der Dienstbarkeit der Baubeschränkung in grundbuchsfähiger Form, und

c) Vorliegen der zur Bebauung der Liegenschaft im Sinne des Punktes 1.5 erforderlichen, rechtskräftigen und nicht mehr der Aufhebung durch den Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshof unterliegenden Baubewilligung.

Der Restkaufpreis ist binnen zwei (2) Monaten ab Vorliegen sämtlicher vorgenannter Voraussetzungen zur Zahlung fällig. Sollte nach Erteilung der Freigabe zur Bebauung durch den Verkäufer noch keine Baubewilligung im Sinne von lit. c) – im Falle einer teilweisen Freigabe für die von der Freigabe betroffenen Fläche - vorliegen, ist der Käufer verpflichtet, eine Einreichplanung für das in Punkt 1.5. genannte Bauvorhaben zu erstellen und binnen sechs (6) Monaten ab der Freigabe der Bebauung bei der zuständigen Baubehörde um Erteilung einer Baubewilligung anzusuchen. Der Rest des Kaufpreises ist in diesem Fall binnen zwei (2) Wochen nach Erteilung der Baubewilligung zur Zahlung fällig.

[...]“

Unstrittig ist, dass durch den Vertragsabschluss die Grunderwerbsteuerschuld entstanden ist und die Vereinbarung über den Kaufpreis keine Auswirkung auf das Bestehen des Übereignungsanspruches hat.

5. Gesetzliche Grundlagen

Grunderwerbsteuergesetz 1987

§ 1. (1) *Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:*

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, [...]

§ 4. (1) *Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert. [...]*

§ 5. (1) *Gegenleistung ist*

1. bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen, [...]

(2) Zur Gegenleistung gehören

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt, [...]

§ 8. (1) *Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.*

(2) Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Bewertungsgesetz 1955

§ 4 BewG *Aufschiebend bedingter Erwerb*

Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, werden erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist.

§ 8. *Befristung auf einen unbestimmten Zeitpunkt.*

Die §§ 4 bis 7 gelten auch, wenn der Erwerb des Wirtschaftsgutes oder die Entstehung oder der Wegfall der Last von einem Ereignis abhängt, bei dem nur der Zeitpunkt ungewiß ist.

6. Erwägungen

Nach Ansicht der Bf. liegt in dem Vertragswortlaut, dass *vom Kaufpreis von 15,000.000,00 ein Teilbetrag von 3,000.000,00 Euro drei Monate nach Unterzeichnung des Kaufvertrages fällig ist, während der Anspruch auf den Rest des Kaufpreises von 12,000.000,00 Euro entsteht, wenn er grundbücherlich durchgeführt, die Bebauung durch die Verkäuferin freigegeben und eine rechtskräftige Baubewilligung für das Grundstück vorliegt*, eine aufschiebend bedingte Gegenleistung, die genauso zu beurteilen ist, wie eine nachträglich vereinbarte Gegenleistung iSd § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987. Die Grunderwerbsteuerpflicht ist daher lediglich für den Teilbetrag von 3,000.000,00 Euro entstanden. Erst wenn die Bedingung eintritt, entsteht für den Restkaufpreis eine neue Grunderwerbsteuerpflicht, die durch einen zusätzlichen selbstständigen Grunderwerbsteuerbescheid festzusetzen ist.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist nach dem Vertragswortlaut, dass *vom Kaufpreis von 15,000.000,00 ein Teilbetrag von 3,000.000,00 drei Monate nach Unterzeichnung des Kaufvertrages fällig ist, während der Anspruch auf den Rest des Kaufpreises von 12,000.000,00 entsteht, wenn er grundbücherlich durchgeführt, die Bebauung durch die Verkäuferin freigegeben und eine rechtskräftige Baubewilligung für das Grundstück vorliegt*, nicht von einer aufschiebend bedingten Erhöhung einer Gegenleistung im Nachhinein auszugehen, sondern von bloß vereinbarten Teilfälligkeiten einer einheitlich vereinbarten und insgesamt als unbedingt zu beurteilenden Gesamtgegenleistung in Form eines einheitlichen Kaufpreises. Die Grunderwerbsteuerschuld ist demnach für den Gesamtkaufpreis von 15,000.000,00 unbedingt entstanden.

Es ist daher zu untersuchen, ob eine bedingte oder bloß befristete Teilgegenleistung von 12,000.000,00 vereinbart wurde.

6.1. Begriff der Bedingung und der Befristung

Was eine Bedingung bzw. eine Befristung ist, ist nicht in den steuerlichen Vorschriften definiert, sondern im bürgerlichen Recht.

Bedingung ist die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem (zukünftigen) ungewissen Umstand abhängig gemacht wird (§ 696 ABGB). Bei den eigentlichen Bedingungen ist die Rechtswirkung von einem zukünftigen ungewissen Ereignis abhängig. Die Bedeutung der Bedingung liegt für die Parteien darin, dass sie die Rechtsverhältnisse jenen Eventualitäten anpassen können, deren Eintritt oder Nichteintritt im Zeitpunkt des Abschlusses des

Rechtsgeschäftes noch nicht vorhersehbar ist. (*Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I¹⁵ Rz 601 bis 603). Das Ereignis, von dem die Parteien privatautonom Rechtswirkungen abhängig machen, kann faktischer oder rechtlicher Natur sein. (*Beclin* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 897 Rz 4).

Bedingungen können entweder Verpflichtungsgeschäfte, Verfügungsgeschäfte oder beides betreffen. Die Bedingung muss auch nicht sämtliche Wirkungen oder den gesamten Umfang des Rechtsgeschäfts betreffen, umgekehrt kann ein Rechtsgeschäft mehrfach bedingt sein, und zwar kumulativ oder alternativ. Auch die Geltung der Bedingungsabrede selbst kann unter eine Bedingung gestellt sein. (*Kietaibl* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.05} § 897 Rz 9).

Keine echten Bedingungen sind die „Rechtsbedingungen“, da ihre Aufstellung nicht vom Parteienwillen abhängt, vielmehr die Rechtsordnung selbst den Eintritt der Rechtsfolgen an gewisse Voraussetzungen knüpft. (*Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I¹⁵ Rz 601 bis 603). Sie sind, weil zwingendes Recht, ganz unabhängig vom Parteiwillen zu beachten. Z.B. **Eintragung im Grundbuch für die Veränderung dinglicher Rechte an Grundstücken.** (*Bydlinski*, Bürgerliches Recht I⁶ Rz 10/15). Nach dem Urteil des Obersten Gerichtshofes wurde die Gültigkeit eines Grundstückskaufvertrages nie angezweifelt und war die Kaufpreisforderung nicht in Schweben, sondern es blieb lediglich der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit offen. Die zweite Hälfte des Kaufpreises wurde bis zur rechtskräftigen Einverleibung des Eigentums fällig gestellt, konkret ging es nur mehr um die Zeitspanne zur Beschaffung der Unbedenklichkeitsbescheinigung. Da nicht die Frage offen war, ob sie zu begleichen ist, sondern wann, liegt keine Bedingung vor. **Im gleichen Sinn hat die Judikatur in der Vereinbarung, dass der Kaufpreis für die Liegenschaft erst nach deren Lastenfreistellung bezahlt werden soll, keine Bedingung, sondern eine Befristung erkannt** (OGH 12.02.1991, 8 Ob 505/90). **Beispiele für aufschiebende Bedingungen aber sind jene Verträge, deren Wirksamkeit von den Parteien noch vom Erlangen einer behördlichen Genehmigung (z.B. Baugenehmigung) abhängig gemacht wird.** Davon zu unterscheiden ist der Fall, dass der Vertrag aufgrund des Gesetzes genehmigungsbedürftig ist, also nicht unter einer Bedingung iSd §§ 897 ff ABGB steht, sondern unter einer Rechtsbedingung. (*Beclin* in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang³ § 897 Rz 32).

Befristung (Terminierung) ist die von den Parteien angeordnete zeitliche Beschränkung eines Rechtsverhältnisses, so dass ein Recht mit einem bestimmten Zeitpunkt beginnt oder endet. Zum Unterschied von der Bedingung steht bei der Befristung fest, dass der Zeitpunkt kommen wird; er ist insofern „gewiss“. Eine Befristung ist freilich auch in jeder Bedingung enthalten. Während aber bei der echten Befristung das „Ob“ gewiss sein muss, ist es bei der Bedingung ungewiss. Das „Wann“ kann hingegen in beiden Fällen gewiss oder ungewiss sein. (*Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I¹⁵ Rz 611 samt Beispiel: „Wenn die Temperatur im nächsten Frühjahr zum ersten Mal +15 Grad erreicht“ = Befristung; „Am Heiratstag des eben geborenen Kindes“ = Bedingung).

Im Steuerrecht geht es um die Zurechnung bei Vorliegen einer Bedingung: Die §§ 4-8 BewG behandeln Erwerbsarten und Lasten, die durch Bedingungen entstehen, fortauern oder wegfallen. (*Langer, Bewertungsgesetz*, 16). Nach § 4 BewG werden Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist. Die Bestimmung des § 8 Abs. 2 GrEStG, dass die Grunderwerbsteuerschuld erst mit Eintritt der Bedingung entsteht, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung abhängig ist, deckt sich mit der Zurechnungsvorschrift des § 4 BewG. (*N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG § 1 Tz 152*). Während nach dem bürgerlichen Recht die „notwendige Bedingung“ als Befristung behandelt wird, bestimmt § 8 BewG, dass der Bedingung Fälle gleichzustellen sind, in denen der Erwerb von Wirtschaftsgütern oder die Entstehung oder der Wegfall von Lasten von einem Ereignis abhängt, bei dem der Eintritt sicher, der Zeitpunkt des Eintritts (z.B. der Tod) aber ungewiss ist. (*Beclin in Fenyves/Kerschner/Vonklich, Klang*³ § 897 Rz 28; *Twaroch/Wittmann/Frühwald, BewG* 25. Lfg § 8 Rz 1-2; *Langer, Bewertungsgesetz*, 16; *Takacs, GrEStG*⁵ § 1 9.10 c, unter Verweis auf VwGH 27.5.1970, 663/69).

6.2. Verpflichtungsgeschäft nicht unter aufschiebender Bedingung

Unstrittig ist, dass der Grundstückskaufvertrag nicht unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen wurde.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge über inländische Grundstücke der Grunderwerbsteuer. An die Einigung über Grundstück und Preis, d.h. an das wirksame Zustandekommen eines Verpflichtungsgeschäftes und der Verwirklichung eines Erwerbsvorganges knüpft § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 die Entstehung der Steuerschuld (*Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, Grunderwerbsteuergesetz* (15. Lfg. 2016) § 8 Rz 1 und 5, unter Verweis auf VwGH 24.05.1971, 1251/69; VwGH 07.05.1981, 16/1018/80).

Unterliegt das Verpflichtungsgeschäft einer aufschiebenden Bedingung, entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 erst in dem Zeitpunkt, in dem die Bedingung eintritt (VwGH 14.04.1986, 84/15/0140; *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, Grunderwerbsteuergesetz* (15. Lfg 2016) § 8 Rz 17).

Die Bf. hat mit der Verkäuferin einen Kaufvertrag über ein inländisches Grundstück abgeschlossen, womit ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 verwirklicht wurde. Unterschrieben wurde der Vertrag am 20. Dezember 2017 von der Bf. bzw. am 27. Dezember 2017 von der Verkäuferin. Geht man vom spätmöglichen Zeitpunkt aus, liegt eine Einigung der Vertragsteile über Grundstück und Preis seit 27. Dezember 2017 mit der Unterzeichnung des Kaufvertrages durch die Verkäuferin vor. (BFG 19.01.2021, RV/7102385/2020). In Punkt 9.8 des Kaufvertrages wurde klargestellt: „Die Vertragsparteien legen einvernehmlich fest, dass es sich bei den vorgenannten Verpflichtungen um keine den Eintritt der Rechtswirksamkeit dieses Vertrages aufschiebende Bedingungen

handelt. Ein schriftlicher Nachweis des Eintrittes der vorgenannten Verpflichtungen in grundbuchsfähiger Form ist somit nicht erforderlich.“ Die Steuerschuld entstand gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 in vollem Ausmaß im obgenannten Zeitpunkt.

§ 8 Abs. 2 GrEStG 1987 findet in vorliegendem Fall keine Anwendung.

6.3. Wie im Fall einer bedingten Gegenleistung vorzugehen ist, ergibt sich aus dem Bewertungsgesetz in Verbindung mit dem Grunderwerbsteuergesetz

Strittig ist hingegen, ob ein Teil der vom Finanzamt zur Berechnung der Grunderwerbsteuer herangezogenen Bemessungsgrundlage, der Teilkaufpreis von 12.000.000,00 unter einer aufschiebenden Bedingung vereinbart wurde.

Zuerst ist die bedingte Gegenleistung im Grunderwerbsteuergesetz zu verorten.

Für den in § 4 GrEStG 1987 genannten Wert der Gegenleistung enthält das Grunderwerbsteuergesetz keine näheren Bestimmungen. Die Bewertung bestimmt sich nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes. (*Pahlke*, dGrEStG⁶ § 8 Rn 41). Gemäß § 1 Abs. 1 BewG 1955 gelten die Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes für bundesrechtlich geregelte Abgaben. Die Grunderwerbsteuer ist eine bundesrechtlich geregelte Abgabe. Ist die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen, ist die Gegenleistung nach den §§ 2-17 BewG 1955 zu bewerten. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern Band II, Grunderwerbsteuergesetz § 5 Rz 22).

Im gegenständlichen Fall ist Gegenleistung der Kaufpreis, dieser ist gemäß § 14 BewG 1955 mit dem Nennwert zu bewerten. (VwGH 28.06.2007, 2007/16/0028).

Wird eine Gegenleistung oder ein Teil einer Gegenleistung nur bedingt vereinbart, kommen die Bestimmungen der §§ 6 und 7 BewG 1955 zur Anwendung. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern Band II, Grunderwerbsteuergesetz § 5 Rz 24). **Eine aufschiebend bedingte Teilgegenleistung liegt vor, wenn bei Verwirklichung eines Erwerbsvorganges neben einer von Anfang an geschuldeten Gegenleistung ein Anspruch auf eine zusätzliche Gegenleistung dann entstehen soll, wenn ein künftiges ungewisses Ereignis eintritt.** Die durch die zusätzliche aufschiebend bedingte Gegenleistung ausgelöste Grunderwerbsteuer entsteht erst mit Eintritt der Bedingung. (*Loose in Boruttau*, dGrunderwerbsteuergesetz¹⁹ § 9 Rn 67). Ist bei einem Grundstückskaufvertrag lediglich ein Teil der Gegenleistung aufschiebend bedingt, entsteht die Grunderwerbsteuer bereits mit Abschluss des Vertrages. Sie entsteht allerdings zunächst nur in der Höhe des nicht aufschiebend bedingten Teils der Gegenleistung. Die Verpflichtung zur Leistung des aufschiebend bedingten Teils der Gegenleistung ist vor Eintritt der Bedingung zivilrechtlich nicht wirksam. Solange sie nicht wirksam ist, kann daraus keine Grunderwerbsteuer entstehen. Erst mit Eintritt der Bedingung wird diese Teilgegenleistung für die Besteuerung maßgeblich. (*Loose in Boruttau*, dGrunderwerbsteuergesetz¹⁹ § 9 Rn 69). Ist

der Erwerber eines Grundstückes eine aufschiebend bedingte Verpflichtung eingegangen, die nach allgemeinen Kriterien als Gegenleistung zu betrachten ist, so wird diese Verpflichtung mit dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung zur Gegenleistung (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0087; VwGH 17.03.2005, 2004/16/0278; *Loose* in Boruttau, dGrunderwerbsteuergesetz¹⁹ § 9 Rn 69; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, Grunderwerbsteuergesetz (15. Lfg 2016) § 5 Rz 10a).

Nach § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung auch Leistungen, die der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt. Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung sind von ihr alle Leistungen des Erwerbers erfasst, die nicht bereits nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 zur Gegenleistung rechnen. Im Allgemeinen wird die Bestimmung dahin verstanden, dass sie nur nachträgliche, d.h. nach Verwirklichung des Erwerbsvorganges begründete Leistungen erfasst, doch das Moment der Nachträglichkeit gehört nicht zum Tatbestand des § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987. (*Loose* in Boruttau, dGrunderwerbsteuergesetz¹⁹ § 9 Rn 551; *Pahlke*, dGrEStG⁶ § 9 Rn 207). Die aufschiebend bedingte Gegenleistung ist genauso zu beurteilen wie eine nachträglich vereinbarte Gegenleistung im Sinne von § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987. (BFG 18.10.2020, RV/7105720/2018; BFG 15.05.2014, RV/7101935/2009 unter Verweis auf UFS 18.8.2003, RV/0036-I/03; UFS 31.01.2006, RV/0017-K/06; UFS 5.6.2009, RV/2369-W/06; UFS 15.4.2011, RV/0379-W/08).

Keine aufschiebend bedingte Gegenleistung liegt vor, wenn (nur) die Fälligkeit des Kaufpreises vom Eintritt einer Bedingung abhängig gemacht worden ist. In diesem Fall entsteht die Steuer für den Kaufpreis bereits mit dem wirksamen unbedingten Abschluss des Grundstückskaufvertrags. (*Loose* in Boruttau, dGrunderwerbsteuergesetz¹⁹ § 9 Rn 73).

Zur Frage der bedingt vereinbarten Gegenleistung gibt es folgende Rechtsprechung:

Im Fall des VwGH 30.9.1963, 2315/61 erwarb der Bf. Grundstücke vom Verkäufer um 1,600.000 S. Bei späteren Ermittlungen kam hervor, dass sich der Bf. zu weiteren Leistungen verpflichtet hatte. Hintergrund war, dass es zwischen dem Verkäufer und der einen der beiden Vorkäuferinnen, die mit dem Verkäufer hinsichtlich dieser Grundstücke einen Kaufvertrag abgeschlossen hatten, jedoch den Barkaufpreis von 1,600.000 S nicht aufbringen konnten, zu einem Rechtsstreit gekommen war. Unter anderem erklärte der Bf. schriftlich, einen Betrag von 600.000 S zu treuen Händen des Rechtsanwaltes mit der Maßgabe zu erlegen, dass dieses Geld nach Klarstellung der Beziehungen zwischen Verkäufer und den beiden Vorkäufern als Abstandssumme ausbezahlt sein wird. Der VwGH sah darin nur eine bedingte Verpflichtung zur Schadloshaltung des Verkäufers, deren endgültige Höhe bei Eingehung des Verpflichtungsgeschäftes noch nicht feststand. Nur soweit diese Schadloshaltung in irgendeiner Weise tatsächlich wirksam wurde, können diese Beträge in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen werden.

Im Fall des VwGH 24.2.1966, 1528/65 verpflichtete sich die Bf. gegenüber den Verkäufern eines Grundstücks neben dem Kaufpreis auch noch dazu, **auf deren Grundstück unter Einhaltung bestimmter Bedingungen ein neues Wohnhaus schlüsselfertig zu erstellen und einen Garten anzulegen und einzufrieden. Eine solche Verpflichtung stellt eine zusätzliche Leistung der Bf. dar, die mit dem Erwerb des gekauften Grundstücks in tatsächlichem, rechtlichem und auch wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Ist der Kaufvertrag selbst bedingungslos abgeschlossen worden, ist die Steuerschuld unbedingt entstanden.** Der Umstand, dass in diesem Zeitpunkt ungewiss war, ob und in welcher Art und Weise die Baubehörde der Errichtung des Wohnhauses zustimmen werde, ändert daran, dass die Steuerschuld für den Erwerbsvorgang schlechthin entstanden war, auch dann nichts, wenn die Abgabepflicht ihrem Umfang nach noch ungewiss war.

In dem Fall VwGH 1.12.1966, 648/66 verpflichtete sich die Bf. für den Erwerb des Grundstücks neben dem Kaufpreis eine Leibrente an die Verkäufer auf deren Lebenszeit zu zahlen. Im Fall des Ablebens der beiden Verkäufer vor dem 1. August 1971 sollte deren Tochter eine Rente bis einschließlich Juli 1971 erhalten. Der Verwaltungsgerichtshof entschied, dass das Rentenbezugsrecht der Tochter für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage zunächst ohne Bedeutung war. Es handelt sich bei dem Recht der Tochter um ein aufschiebend bedingtes Recht, das gemäß § 4 BewG überhaupt erst nach Eintritt der Bedingung berücksichtigt werden kann.

In dem Fall VwGH 18.7.2002, 2002/16/0125 wurde in einem Übergabsvertrag die Übergabe eines Grundstücks vereinbart, als Gegenleistung behielt sich der Übergeber das Fruchtgenussrecht vor und bedingte sich nach seinem Ableben das Fruchtgenussrecht (im Wesentlichen) für seine Gattin aus. Der Verwaltungsgerichtshof entschied, dass es hier um die Frage gehe, ob im Rahmen der Berechnung des Wertes der Gegenleistung ein Fruchtgenussrecht, das unter einer aufschiebenden Bedingung eingeräumt wurde, vor Eintritt der Bedingung zu berücksichtigen ist oder nicht. Dass das Fruchtgenussrecht für die Ehefrau des Übergebers unter einer aufschiebenden Bedingung steht, bedarf keiner näheren Begründung, weil es nach dem unstrittigen Vertragstext davon abhängig ist, ob die Ehefrau ihren Gatten überleben wird oder nicht. Das aber ist ein unbestimmtes Ereignis und damit eine Suspensivbedingung gemäß § 696 ABGB. Der Verwaltungsgerichtshof verwies auf VwGH 1.12.1966, 648/66, wonach aufschiebend bedingte Rechte auch bei Ermittlung der Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen sind.

Der VwGH 30.9.2004, 2004/16/0087 sah in einem Grundstückskaufvertrag, in welchem ein Punkt in seinen drei Absätzen verschiedene Gegenleistungen der Käuferin mit unterschiedlichen Fälligkeitszeitpunkten, wobei die Gegenleistung nach dem dritten Absatz dadurch aufschiebend bedingt war, dass die Käuferin ihre Verpflichtung zur Kundenzuführung nicht einhalten sollte, diese als Bedingung iSd § 4 BewG.

Im Fall des UFS 18.8.2003, RV/0036-I/03 übernahm in einem Übergabsvertrag der Übernehmer neben der Einräumung des Wohnrechtes für die Eltern, die Verpflichtung, bei Eintritt eines bestimmten Ereignisses seinen 3 Geschwistern 600.000 auszubezahlen. Der Entfertigungsanspruch der drei Geschwister entsteht somit erst in dem Zeitpunkt, wenn der Übernehmer als Folge eines vorzeitigen Verzichtes der Eltern auf deren Wohnrecht oder längstens nach dem Tod der Eltern und damit dem Erlöschen der Personalservitut das Grundstück zur alleinigen Nutzung übernimmt, ohne dass es vorher zum Verkauf des Grundstücks gekommen ist. Der Unabhängige Finanzsenat sah darin eine aufschiebend bedingte Verpflichtung, die nach allgemeinen Kriterien als Gegenleistung zu betrachten ist. Diese Verpflichtung wird mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung zur nachträglichen zusätzlichen Gegenleistung iSd § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987. Mit Eintritt der Bedingung entsteht folglich diesbezüglich eine neue Grunderwerbsteuerpflicht. Die aufschiebend bedingte Gegenleistung ist genauso zu beurteilen wie eine nachträglich vereinbarte Gegenleistung. Erst mit Eintritt der Bedingung entsteht daher insoweit eine neue Grunderwerbsteuerpflicht, die durch einen zusätzlichen selbständigen Grunderwerbsteuerbescheid festzusetzen ist.

In diesem Sinn ergingen weitere Entscheidungen zur Grunderwerbsteuerlichen Behandlung von aufschiebend bedingten Gegenleistungen: UFS 24.10.2005, RV/0711-L/05 - das zugunsten der Tochter der Übergeber eingeräumte Wohnrecht ist durch das Ableben der Übergeber aufschiebend bedingt; UFS 31.01.2006, RV/0017-K/06 – in einem Grundstückskaufvertrag wurde vereinbart, dass der Kaufpreis nach Ablauf von fünf Jahren sofort fällig wird, also für 5 Jahre verzinst gestundet wird. Der UFS beurteilte die Stundungszinsen als zusätzliche Gegenleistung, die einen eigenen Steuertatbestand verwirklicht; UFS 14.2.2006, RV/0508-W/03 - Ausgedingsleistungen, die erst im Falle von altersbedingter oder krankheitshalber Notwendigkeit die ausbedungene Haushaltsführung sowie Pflege und Betreuung seitens des Übernehmers zu erbringen sind, stellen eine aufschiebend bedingte Leistung dar; UFS 4.1.2007, RV/0199-I/06 – die Einräumung eines Wohnrechtes für einen Dritten unter der aufschiebenden Bedingung des Ablebens der Übergeberin; UFS 23.4.2008, RV/0591-W/05 - ist die Zahlung des Entfertigungsbetrages einerseits vom Ableben beider Übergeberteile abhängig, andererseits auch davon, dass die Berechtigte nach dem Ableben des zweitversterbenden Übergeberteiles noch am Leben ist handelt es sich um eine aufschiebend bedingte Gegenleistung; UFS 05.06.2009, RV/2369-W/06 – in einem Grundstückskaufvertrag wurde eine unbedingte Gegenleistung und für den Fall des Weiterverkaufes des Grundstückes - und damit unter einer aufschiebenden Bedingung - eine Aufzahlung auf den ortsüblichen Grundstückskaufpreis vereinbart; UFS 15.04.2011, RV/0379-W/08 - Nachzahlung für den Fall des Weiterverkaufes des Grundstückes innerhalb von 10 Jahren; UFS 19.2.2013, RV/0260-I/12 - das der Ehegattin des Übergebers eingeräumte Wohnungsgebrauchsrecht steht unter der aufschiebenden Bedingung, dass sie den Übergeber überlebt; UFS 10.12.2013, RV/2351-W/12 - die Bw. Ist verpflichtet, ihrer Schwester einen Bauplatz von ca. 1000m² aus einem bestimmten Teil der übergebenen Grundstücke herauszumessen, wenn die Schwester das bis zum

31.12.2050 verlangt; BFG 03.08.2015, RV/7100604/2013 - die Nachbesserung hing von der Veräußerung der Mehrheit der Geschäftsanteile ab; BFG 23.07.2021, RV/4100222/2019 - Eine Übergabe auf den Todesfall ist als aufschiebende Bedingung zu werten.

Ähnlich gelagert wie der vorliegende Fall ist der Sachverhalt, der dem Erkenntnis BFG 15.5.2014, RV/7101935/2009 zugrunde lag: *„Da der Umfang des Erwerbsgegenstandes von dem sich erst künftig ergebenden, mehr oder weniger notwendigen Ausmaß für die Durchführung des Bauvorhabens abhängig gemacht wurde, unterliegt der Erwerb seinem Umfang nach einer aufschiebenden bzw. auflösenden Bedingung. Mit der Vereinbarung im Falle einer Preiserhöhung Nachzahlungen zu leisten, wurde eine weitere aufschiebend bedingte Gegenleistung vereinbart.“*

Im Unterschied zu der dargestellten Judikatur wurde im vorliegenden Fall vom Finanzamt die Befristung in den Raum gestellt.

6.4. Vertragsauslegung

Ob die Vertragsteile eine Befristung oder Bedingung im Sinne der im vorigen Kapitel dargestellten Judikatur und Literatur des Teilkaufpreises wollten, ist durch Vertragsauslegung zu eruieren.

Gemäß § 914 ABGB ist bei der Vertragsauslegung primär die Absicht der Vertragsparteien maßgebend, wogegen der Wortlaut lediglich den Ausgangspunkt bildet. Es ist daher zu erforschen was beide Teile bei Vertragsabschluss wirklich gewollt haben, dabei kann die Parteiabsicht sogar vom ausdrücklichen Urkundeninhalt abweichen (OGH 28.01.1997, 1 Ob 2385/96h; OGH 04.09.2014, 5 Ob 82/14s; OGH 26.01.2017, 9 Ob 65/16y; VwGH 16.11.1998, 89/16/0165; P. Bydlinski in KBB⁶ § 914 Rz 5).

In Punkt 4.1. des Grundstückskaufvertrages wurde der Kaufpreis für das grundsätzlich lastenfreie Grundstück mit 15,000.000,00 Euro vereinbart. Punkt 4.3. lautet dahingehend, dass der Kaufpreis zwar wie folgt zur Zahlung fällig ist, nach 4.3.1. ist der Teilbetrag von 3,000.000,00 Euro drei Monate nach Unterzeichnung des Kaufvertrages fällig, **aber nach Punkt 4.3.2. entsteht der Anspruch auf den Rest des Kaufpreises** iHv 12,000.000,00 Euro, wenn der Kaufvertrag grundbücherlich durchgeführt, die Dienstbarkeit der Baubeschränkung gelöscht wurde und wenn eine rechtskräftige Baubewilligung vorliegt.

Das Finanzamt sieht in Punkt 4. eine unbedingt vereinbarte Gegenleistung, weil die Überschrift über Punkt 4. „Kaufpreis, Fälligkeit“ lautet und in Punkt 4.1. ausdrücklich der Kaufpreis für das lastenfreie Grundstück mit 15,000.000,00 Euro vereinbart wurde. Dem Finanzamt wird insoweit Recht gegeben, als in Punkt 1. zwar das Grundstück genau umschrieben und in Punkt 2. die Kaufabrede über das bestimmte Grundstück getroffen wird, aber von einem bezifferten

Kaufpreis erstmalig an dieser Stelle 4.1. die Rede ist, das Ausmaß des Kaufpreises wurde insgesamt mit 15,000.000,00 Euro bestimmt.

Das Finanzamt gründet seine Ansicht, dass der Kaufpreis unbedingt vereinbart wurde, auf Punkt 9. des Grundstückskaufvertrages. Der Punkt 9. behandelt die Verpflichtungen zur Umsetzung des Vertrages, so verpflichtet sich der Verkäufer, alle Voraussetzungen zu schaffen, um diesen Kaufvertrag grundbücherlich durchzuführen und die auf dem Grundstück befindlichen Gebäude zu räumen bzw. abzurechen, alle behördlichen Antragstellungen der Bf. als Grundstückseigentümer mitzuunterzeichnen, und allen baurechtlichen Antragstellungen der Bf. zuzustimmen, solange das Eigentum der Bf. noch nicht einverleibt ist. In Punkt 9.8 des Vertrages legen die Vertragsteile einvernehmlich fest, *„dass es sich bei den vorgenannten Verpflichtungen um keine den Eintritt der Rechtswirksamkeit dieses Vertrages aufschiebende Bedingungen handelt“*. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes, dass die Verpflichtung zur Umsetzung des Vertrages unbedingt vereinbart wurde, vertritt das Bundesfinanzgericht die Meinung, dass die Vertragsteile in Punkt 9.8. nicht die unbedingte Verpflichtung zur Umsetzung des Vertrages vereinbaren wollten, sondern festlegten, dass das Verpflichtungsgeschäft unbedingt abgeschlossen wurde. Daher ist der vorliegende Sachverhalt nicht als Fall des § 8 Abs. 2 GrEStG zu behandeln, was ja ohnehin unstrittig ist.

Das Finanzamt beruft sich weiters auf Punkt 10.1.2 des Grundstückskaufvertrages, wonach für die Käuferin für den Fall, dass binnen 15 Jahren nach dem Stichtag keine Freigabe zumindest einer Teilfläche erfolgt, ein Rücktrittsrecht vereinbart wird. Aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes stellt sich dieser Punkt 10.1.2 so dar, dass die Verkäuferin berechtigt ist, den Rücktritt vom Vertrag zu erklären, wenn sie der Bf. bis 15 Jahre nach dem Stichtag keine Freigabe für die Bebauung des Grundstücks für zumindest eine Teilfläche nach Punkt 8. erteilt hat. Diese Vertragsbestimmung kann daher so ausgelegt werden, dass die Baufreigabe innerhalb von 15 Jahren erfüllt werden muss, andernfalls zerfällt der Vertrag. Für sich allein gesehen weist Punkt 10.1.2 aber weder auf eine Befristung, noch auf eine Bedingung hin, sondern auf ein Rücktrittsrecht bei Nichterfüllung von Vertragsbestimmungen, warum auch immer.

Betrachtet man die gesamten unter Punkt 4. getroffenen Vereinbarungen, kommt man zu dem Schluss, dass die Vertragsteile zwar eine Summe von 15,000.000,00 Euro als finalen Wert nach Abwicklung des gesamten Vertrages vereinbaren, aber den Kaufpreis in mehrere Teilbeträge untergliedern wollten, deren Fälligkeit oder Anspruchsentstehung an unterschiedliche Voraussetzungen gebunden wurde. Auch die Verwendung des Begriffes *„Fälligkeit“* in der Überschrift bedeutet nicht automatisch, dass es sich bei jeglicher unter diesem Punkt getroffener Vereinbarung inhaltlich lediglich um eine Festlegung des Fälligkeitszeitpunktes, das heißt, um eine Befristung handelt. Die Fälligkeit des Kaufpreises ist zwar in Punkt 4.3. als Überschrift genannt, jedoch spricht Punkt 4.3.1. nur von einer Fälligkeit des Teilbetrages von 3,000.000,00 drei Monate nach Unterzeichnung des Kaufvertrages. Ganz anders lautet aber

Punkt 4.3.2., nämlich, dass erst nach Eintreten verschiedener Ereignisse der „Anspruch ... entsteht“. Und dieser Anspruch auf den Rest des Kaufpreises iHv 12,000.000,00 sollte nur dann entstehen, wenn die drei genannten Voraussetzungen laut a) bis c) erfüllt sind.

Nach dem Wortlaut des Vertrages werden die Begriffe Fälligkeit des Teilkaufpreises und Anspruch auf den Restkaufpreis in unterschiedlichem Konnex verwendet: Laut Punkt 4.3. „Der Anspruch auf den Rest des Kaufpreises entsteht, wenn die Voraussetzungen [a) bis c)] erfüllt sind.“ Sind die Voraussetzungen erfüllt und ist damit der Anspruch auf den Restkaufpreis entstanden, heißt es weiter, „Der Restkaufpreis ist binnen zwei (2) Monaten ab Vorliegen sämtlicher genannter Voraussetzungen zur Zahlung fällig“.

Im Folgenden ist zu untersuchen, ob und inwieweit in den Punkten 4.3.2 a) bis c) eine aufschiebende Bedingung zu sehen ist oder nicht.

6.5. Erwägungen zu den einzelnen, unter Punkt 4.3 geregelten Voraussetzungen und Gesamtbetrachtung

6.5.1. Punkt 4.3.2 a) grundbücherliche Durchführung

Mit dieser Vertragsbestimmung soll die Teilgegenleistung von 12,000.000 Euro an *die grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages und Einverleibung des lastenfreien Eigentumsrechtes des Käufers ob der gesamten Liegenschaft* geknüpft werden.

Die Frage ist, ob die grundbücherliche Durchführung eine aufschiebende Bedingung oder eine Fälligkeitsregelung darstellt. Nach § 1061 ABGB ist es Hauptpflicht des Verkäufers, die Kaufsache zu übergeben, er hat dem Käufer auch freies, unbelastetes Eigentum an der Kaufsache zu verschaffen. (*Schwartze in Fenyves/Kerschner/Vonklich, ABGB³ (Klang) § 1061 Rz 1*). Bei unbeweglichen Sachen, Grundstücken, wird durch § 431 ABGB die Übergabe durch die Eintragung des Erwerbs im Grundbuch ersetzt, sodass der Verkäufer als Übereignungshandlungen die Abgabe der erforderlichen „Aufsandungserklärung“ nach § 32 Abs. 1b GBG sowie die Mitwirkung an der Ausstellung weiterer grundbücherlich notwendiger Urkunden iSd §§ 26f, 31 GBG schuldet. (*Schwartze in Fenyves/Kerschner/Vonklich, ABGB³ (Klang) § 1061 Rz 9, 12*). Erfüllt der Verkäufer seine Pflichten, erlöschen sie gemäß § 1412 ABGB. Andernfalls sind die übrigen allgemein geregelten Möglichkeiten der Beendigung eines Schuldverhältnisses in Betracht zu ziehen, wie Auflösungsvertrag, Leistung an Erfüllung statt, Rücktritt oder Wandlung. (*Schwartze in Fenyves/Kerschner/Vonklich, ABGB³ (Klang) § 1061 Rz 29*).

Die grundbücherliche Durchführung eines Grundstückskaufvertrages stellt grundsätzlich weder eine aufschiebende Bedingung dar, noch eine Fälligkeitsregel, sondern zwingendes Recht und ist ganz unabhängig vom Parteiwillen zu beachten. (*Bydlinski, Bürgerliches Recht I⁶ Rz 10/15*).

Im gegenständlichen Fall entsteht der Anspruch auf den Restkaufpreis erst dann, wenn der Grundstückskaufvertrag grundbücherlich durchgeführt und das lastenfreie Eigentum der Bf. einverleibt wurde. Für sich allein gesehen liegt in dieser Vereinbarung eine zeitliche Komponente, und ist daher als Festlegung eines Fälligkeitszeitpunktes auszulegen.

In dieser Vereinbarung ist daher keine nachträgliche Teilgegenleistung zu sehen, die für sich einen eigenen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand darstellt.

6.5.2. Punkt 4.3.2 b) Bebauungsfreigabe durch die Verkäuferin

Mit dieser Vertragsbestimmung soll die Teilgegenleistung von 12,000.000 Euro an die (teilweise) Freigabe der Bebauung durch die Verkäuferin gemäß Punkt 8. und Übergabe einer Löschungserklärung zur Löschung der Dienstbarkeit der Baubeschränkung in grundbuchsfähiger Form geknüpft werden.

Hintergrund dieser Vertragsbestimmung des Punktes 4.3.2.b) ist, dass nach dem Informationsstand der Vertragsparteien nicht auszuschließen ist, dass sich unter der Oberfläche des Grundstücks Kriegsrelikte und Kontaminationen befinden (Punkt 8.1). Da die Verkäuferin angrenzend an das Grundstück ihre Betriebsführungszentrale betreibt, deren Ausfall durch eine bei den Bauarbeiten geschaffene Explosionsgefahr durch Aufdeckung von Kriegsrelikten auf dem vertragsgegenständlichen Grundstück jedenfalls verhindert werden muss, wurde von den Vertragsteilen eine Baubeschränkung vereinbart, dass sich die Bf. verpflichte, jede Bebauung des Grundstücks in Form von Aushub- oder Grabungsarbeiten zu unterlassen, sofern die Verkäuferin dazu nicht die Freigabe erteilt. Die Verkäuferin verpflichtete sich, der Bf. die Freigabe zur Bebauung des Grundstücks zu erteilen, wenn ihrerseits ein Betriebsausfall oder eine Gefährdung nicht mehr zu erwarten ist. Diese Baubeschränkung räumte die Bf. der Verkäuferin als Dienstbarkeit ein.

Der Verkäuferin ist es jederzeit möglich die in Punkt 8. geplanten Maßnahmen für ihre Betriebsführungszentrale umzusetzen und so einen Bedingungseintritt herbeizuführen. Außerdem sichert die Käuferin in Punkt 7.1.10 zu, eine Untersuchung auf Kriegsrelikte durchführen zu lassen, und bei Verdacht auf solche, die Verkäuferin zu informieren, die die Kosten der Entsorgung übernimmt. Im Endeffekt verpflichten sich beide Vertragsteile gegenseitig dazu, diese Maßnahmen zu treffen, um unbelastete, bebaubare Grundstücke verkaufen und kaufen zu können. Da der Bedingungseintritt, mag er auch zeit- und kostenaufwändig sein, in der Hand der beiden Vertragsteile liegt, handelt es sich bei Punkt 4.3.2 b) um eine Potestativbedingung (vgl. *Kietaihl in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.05} § 897 Rz 17), deren Vereinbarung aber eben keine Qualifikation als aufschiebend bedingte Gegenleistung, sondern eher die Beurteilung als spätere Fälligkeit der Gegenleistung von 12,000.000,00 Euro nach sich zieht.

Betrachtet man diesen Punkt allein, wäre die Kaufpreisforderung nicht in Schweben, sondern offen geblieben wäre nur der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit. Wäre die Teilgegenleistung ausschließlich an diesen Punkt gekoppelt, wäre er analog zur zivilrechtlichen Judikatur, wonach in der Vereinbarung, dass der Kaufpreis für die Liegenschaft erst nach deren Lastenfreistellung bezahlt werden soll, keine Bedingung, sondern eine Befristung zu sehen. (OGH 12.02.1991, 8 Ob 505/90). Diese Vertragsbestimmung kann allenfalls so ausgelegt werden, dass die Fälligkeit des Kaufpreises vom Eintritt einer Bedingung abhängig gemacht worden ist. (*Loose in Boruttau, dGrunderwerbsteuergesetz*¹⁹ § 9 Rn 73).

In dieser Vereinbarung ist daher keine nachträgliche Teilgegenleistung zu sehen, die für sich einen eigenen Grunderwerbsteuerlichen Tatbestand darstellt.

6.5.3. Punkt 4.3.2 c) Erteilung einer rechtskräftigen Baubewilligung

Anders stellt sich die Situation bei der letzten zu erfüllenden Voraussetzung dar. Da für die vertragsgegenständlichen Grundstücke im Zeitpunkt der Vertragsschließung noch kein Bebauungsplan erlassen wurde, bestand dafür eine Bausperre. (§ 8 Abs. 1 BO für Wien). Unter bestimmten Voraussetzungen sind jedoch von der Baubehörde Baubewilligungen zu erteilen. Anders als im dargestellten Fall 4.3.2. b) hängt der Eintritt des Ereignisses hier rein von der Entscheidung der Baubehörde ab. **Wie im Fall des VwGH 24.2.1966, 1528/65 ist es auch hier für die Parteien, trotz Vorliegen eines Einreichungsplans, ungewiss, wann und in welcher Form die Baubehörde über den gestellten Antrag entscheiden wird.** Man kann davon ausgehen, dass die im Grundstückskaufvertrag dargelegten Hintergründe zu Punkt 4.3.2.b) nicht abgekoppelt vom Baubewilligungsverfahren zu sehen sind.

In der Literatur findet sich die „*Erteilung einer baubehördlichen Genehmigung*“ als von der Rechtsprechung bestätigtes Beispiel für eine aufschiebende Bedingung (vgl. OGH 05.07.1988, 10 Ob 506/88; *Kietzbl in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.05} § 897 Rz 41; *Spruzina in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 696 Rz 5; *Beclin in Fenyves/Kerschner/Vonklich*, Klang³ § 897 Rz 32). **Das allein würde nicht genügen, sondern im vorliegenden Fall ist miteinzubeziehen, dass die Vertragsteile unter Punkt 1.5 ausdrücklich festhalten, die spätere Bebauung des gegenständlichen Grundstücks sei der vorrangige Zweck des Vertragsabschlusses. Ohne eine rechtskräftige Baubewilligung wäre der Vertrag von beiden Teilen nicht abgeschlossen worden**, sie bildet daher einen integralen Bestandteil des Parteiwillens.

Dieser Fall ist daher mit VwGH 19.11.1970, 0316/69 vergleichbar, in welchem ein Grundstück gekauft wurde, das im Zeitpunkt des Kaufabschlusses die Eignung zur Errichtung eines bestimmten, den Bauvorschriften entsprechenden Hauses noch nicht besessen hat, weil ein entsprechender Flächenwidmungs- und Bebauungsplan noch nicht erlassen war; die Auszahlung des restlichen Kaufpreises sollte erst bei Vorliegen eines baureifen Grundstücks erfolgen. (zitiert in *Takacs*, GrEStG⁵ § 8 E 3.14). Der Verwaltungsgerichtshof beurteilte diesen

Sachverhalt zwar als aufschiebend bedingten Kaufvertrag, was im vorliegenden Fall die Bf. und die Verkäuferin ausdrücklich ausgeschlossen haben, aber jedenfalls dafür spricht, dass die Teilgegenleistung aufschiebend bedingt von einer behördlichen Entscheidung ist.

Dem Argument des Finanzamtes, die vorgesehene Baubewilligung sei von der Käuferin verpflichtend anzustreben, ist daher entgegenzuhalten, dass der Kaufvertrag dezidiert von beiden Vertragsteilen abgeschlossen wurde, um Wohnen zu ermöglichen. Schon der 2. Satz des Punktes 1.2. des gegenständlichen Kaufvertrages lautet: **„Der Verkäufer hat einen zweistufigen städtebaulichen Wettbewerb für das gesamte Areal des Grundstückes durchgeführt, der eine Entwicklung und Bebauung des Areals mit Schwerpunkt Wohnen vorsieht.“** Nach Punkt 1.5 **beabsichtigt die Bf., auf der Liegenschaft gemäß der Einreichplanung „.... Büro-, Gewerbe- und Wohnflächen zu errichten. Zu diesem Zweck erfolgt der Abschluss dieses Vertrages.“** Da das Kaufgrundstück aus mehreren bereits genannten Gründen wie Unbekanntheit der Beschaffenheit des Untergrundes im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses *ad hoc* nicht bebaubar und die Entscheidung der Baubehörde nicht vorhersehbar war, macht eher eine Bedingungs- denn eine Fälligkeitsvereinbarung Sinn, um den Vertragsteilen die Möglichkeit zu geben, ihre Willenserklärungen genau an derart unbekannte äußerliche Umstände anzupassen (*Spruzina in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 696 Rz 5).

6.5.4. Gesamtbetrachtung

Eine aufschiebend bedingte Teilgegenleistung liegt vor, wenn bei Verwirklichung eines Erwerbsvorganges neben einer von Anfang an geschuldeten Gegenleistung ein Anspruch auf eine zusätzliche Gegenleistung dann entstehen soll, wenn ein künftiges ungewisses Ereignis eintritt. Die durch die zusätzliche aufschiebend bedingte Gegenleistung ausgelöste Grunderwerbsteuer entsteht erst mit Eintritt der Bedingung. (*Loose in Boruttau*, dGrunderwerbsteuergesetz¹⁹ § 9 Rn 67). Keine aufschiebend bedingte Gegenleistung liegt vor, wenn (nur) die Fälligkeit des Kaufpreises vom Eintritt einer Bedingung abhängig gemacht worden ist. In diesem Fall entsteht die Steuer für den Kaufpreis bereits mit dem wirksamen unbedingten Abschluss des Grundstückskaufvertrags. (*Loose in Boruttau*, dGrunderwerbsteuergesetz¹⁹ § 9 Rn 73).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich aus dem Kontext des Punktes 4.3., **„Der Anspruch auf den Rest des Kaufpreises entsteht, wenn die Voraussetzungen [a) bis c)] erfüllt sind Der Restkaufpreis ist binnen zwei (2) Monaten ab Vorliegen sämtlicher genannter Voraussetzungen zur Zahlung fällig“**, dass hinsichtlich des Restkaufpreises von 12.000.000,00 Euro grundsätzlich nach dem Willen der Vertragsteile eine bedingte Gegenleistung vorliegen soll, wobei eigentlich nur die Abhängigmachung der Teilgegenleistung von der Erteilung einer baubehördlichen Genehmigung als aufschiebend bedingte

Gegenleistung und somit als nachträgliche Teilgegenleistung zu sehen ist, die für sich einen eigenen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand darstellt.

6.6. Verfahrensrechtliche Konsequenzen

Verfahrensrechtlich wird die nachträgliche bzw. zusätzliche Gegenleistung folgendermaßen beurteilt: Durch die zusätzliche bzw. nachträgliche Vereinbarung einer Gegenleistung wird ein neuer Tatbestand verwirklicht. Der neue Tatbestand knüpft zwar an einen ursprünglichen Erwerbsvorgang an und setzt diesen voraus, lässt aber einen neuen Tatbestand entstehen. Der Steuertatbestand besteht hier in der zusätzlichen Leistung in Verbindung mit dem Kaufvertrag, der allein den Tatbestand für die weitere Steuererhebung nicht bilden kann, weil die nachträgliche Leistung auf Umständen beruht, die erst nach Abschluss des Kaufvertrages eingetreten sind. Das Gesetz knüpft die Steuer an die zusätzliche Leistung, dieses Tatbestandsmerkmal ist deshalb auch erst mit der Vereinbarung der zusätzlichen Gegenleistung erfüllt. Da mit der Vereinbarung oder Gewährung einer nachträglichen zusätzlichen Gegenleistung ein eigenständiger Steuertatbestand verwirklicht wird, wirkt ein solches Ereignis auch nicht auf den ursprünglichen steuerpflichtigen Erwerbsvorgang zurück. Die neue Steuerpflicht lässt die Tatbestandsmäßigkeit des ursprünglichen Erwerbsvorganges hinsichtlich der ursprünglich vereinbarten Gegenleistung unberührt. (UFS 05.06.2009, RV/2369-W/06; UFS 15.04.2011, RV/0379-W/08; BFG 18.10.2020, RV/7105720/2018; *Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 5 Rz 40; *Loose in Boruttau*, dGrunderwerbsteuergesetz¹⁹ § 9 Rn 555). Erst mit der unbedingten Vereinbarung der zusätzlichen Gegenleistung bzw. mit Eintritt der Bedingung entsteht insoweit eine neue Grunderwerbsteuerpflicht, die durch einen zusätzlichen (selbständigen) Grunderwerbsteuerbescheid festzusetzen ist (§ 10 Abs. 3 GrEStG; BFG 18.10.2020, RV/7105720/2018; BFG 15.05.2014, RV/7101935/2009 unter Verweis auf UFS 18.8.2003, RV/0036-I/03; UFS 31.01.2006, RV/0017-K/06; UFS 5.6.2009, RV/2369-W/06; UFS 15.4.2011, RV/0379-W/08), und nicht über einen Korrekturmechanismus iSd BAO.

Soweit für den ursprünglichen Erwerbsvorgang noch kein Bescheid ergangen ist, kann die zusätzliche Leistung in dem „Erst“-bescheid erfasst werden. (*Pahlke*, dGrEStG⁶ § 9 Rn 211). Im vorliegenden Fall ist der Bescheid bereits ergangen.

7. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Im gegenständlichen Fall wurde zwischen der Verkäuferin und der Käuferin ein Grundstückskaufvertrag abgeschlossen. Der Kaufvertrag wurde nach dem Willen der Vertragsteile unbedingt abgeschlossen, es liegt daher kein Fall des § 8 Abs. 2 GrEStG vor.

In Punkt 4.1. wurde der Kaufpreis für das lastenfreie Grundstück mit 15.000.000,00 Euro vereinbart. Punkt 4.3. lautet dahingehend, dass der Kaufpreis zwar wie folgt zur Zahlung fällig

ist, nach 4.3.1. ist der Teilbetrag von 3,000.000,00 Euro drei Monate nach Unterzeichnung des Kaufvertrages fällig, aber nach Punkt 4.3.2. entsteht der Anspruch auf den Rest des Kaufpreises iHv 12,000.000,00 Euro, wenn der Kaufvertrag grundbücherlich durchgeführt, von der Verkäuferin die Bebauung freigegeben, sowie die Dienstbarkeit der Baubeschränkung gelöscht wurde, und wenn eine rechtskräftige Baubewilligung vorliegt. Hintergrund ist, dass die Beschaffenheit und Zusammensetzung des Untergrundes des Grundstücks den Vertragsteilen nicht bekannt war und noch Untersuchungen durchgeführt werden sollten, bevor der Kaufvertrag endgültig durchgeführt werden sollte.

Nach Ansicht der Bf. wurde eine aufschiebend bedingte Teilgegenleistung vereinbart, bei der ein Anspruch auf die zusätzliche Gegenleistung dann entstehen soll, wenn diese Voraussetzungen eintreten.

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt sich um einen einheitlichen Gesamtkaufpreis, der in Raten mit eigenen Fälligkeiten zu entrichten ist und für den die Steuerschuld insgesamt mit Vertragsabschluss entsteht.

Die Vertragsauslegung ergab für das Bundesfinanzgericht folgendes: Was die drei Voraussetzungen für die Zahlung des Restkaufpreises von 12,000.000,00 Euro, jede für sich genommen, betrifft,

- so kann die grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages nicht als aufschiebende Bedingung gewertet werden, weil sie immanenter Bestandteil des Rechtsgeschäftes Kauf und damit Rechtsbedingung, ist. (*Schwartze* in *Fenyves/Kerschner/Vonklich*, ABGB³ (Klang) § 1061 Rz 1; *Bydlinski*, Bürgerliches Recht I⁶ Rz 10/15). In dieser Vereinbarung ist keine Bedingung, sondern eine Befristung zu sehen. (OGH 12.02.1991, 8 Ob 505/90).

- so kann die Freigabe der Bebauung, sowie die Löschung der Dienstbarkeit der Baubeschränkung ebenfalls nicht als aufschiebende Bedingung gewertet werden, weil es nach den Vertragsbestimmungen in der Hand der Vertragsteile liegt, diese herbeizuführen, und eher die Beurteilung als spätere Fälligkeit der Gegenleistung naheliegt. Diese Vertragsbestimmung kann allenfalls so ausgelegt werden, dass die Fälligkeit des Kaufpreises vom Eintritt einer Bedingung abhängig gemacht worden ist (*Loose* in *Boruttau*, dGrunderwerbsteuergesetz¹⁹ § 9 Rn 73), womit allein nach diesem Vertragspunkt die Steuerschuld unbedingt entstanden wäre.

- stellt nur die Erteilung einer rechtskräftigen Baubewilligung im vorliegenden Fall eine aufschiebende Bedingung dar, da trotz Vorliegen eines Einreichungsplans, ungewiss ist, wann und in welcher Form die Baubehörde über den gestellten Antrag entscheiden wird. (VwGH 24.2.1966, 1528/65; VwGH 19.11.1970, 316/69; OGH 05.07.1988, 10 Ob 506/88; *Kietaibl* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.05} § 897 Rz 41; *Spruzina* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 696 Rz 5; *Beclin* in *Fenyves/Kerschner/Vonklich*, Klang³ § 897 Rz 32). Man kann davon ausgehen, dass die im Grundstückskaufvertrag dargelegten Hintergründe zu Punkt 4.3.2.b) nicht

abgekoppelt vom Baubewilligungsverfahren zu sehen sind. Dazu kommt, dass im gegenständlichen Fall sowohl Verkäuferin als auch die Bf. den Kaufvertrag allein zu dem Zweck der Errichtung von Wohnungen abgeschlossen haben, wozu die Baubewilligung unabdingbare Voraussetzung ist.

Zusammenfassend bedeutet dies, von den Vertragsteilen wurde unter Punkt 4.3.2 c) eine aufschiebende Bedingung über die Entstehung des Kaufpreisanspruchs in Höhe von 12.000.000,00 Euro abgeschlossen und es handelt sich nicht um einen einheitlichen Gesamtkaufpreis, der in Raten zu entrichten ist und für den die Steuerschuld insgesamt mit Vertragsabschluss entsteht. Die 12.000.000,00 Euro sind daher nach den Grundsätzen einer zusätzlich vereinbarten Gegenleistung iSd § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 zu beurteilen. Sie stellt einen eigenen Steuertatbestand dar, der die Tatbestandsmäßigkeit des ursprünglichen Erwerbsvorganges nicht berührt. Tritt die Bedingung ein, entsteht eine neue Grunderwerbsteuerpflicht, die durch einen zusätzlichen selbstständigen Grunderwerbsteuerbescheid festzusetzen ist (BFG 15.05.2014, RV/7101935/2009; BFG 18.10.2020, RV/7105720/2018; UFS 18.8.2003, RV/0036-I/03; UFS 31.01.2006, RV/0017-K/06; UFS 5.6.2009, RV/2369-W/06; UFS 15.4.2011, RV/0379-W/08; *Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 5 Rz 40 und 506; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, Grunderwerbsteuergesetz (15. Lfg 2016) zu § 5 Rz 150b; *Loose in Boruttau*, dGrunderwerbsteuergesetz¹⁹ § 9 Rn 555).

Im Ergebnis war der Ansicht der Bf. zu folgen.

Aus all diesen Gründen war der Beschwerde stattzugeben und die Grunderwerbsteuer im Vertragsabschlusszeitpunkt von der Bemessungsgrundlage 3,000.000,00 Euro mit 3,5 % in Höhe von 105.000,00 Euro festzusetzen.

8. Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt (VwGH 30.9.1963, 2315/61; VwGH 24.2.1966, 1528/65; VwGH 19.11.1970, 0316/69; VwGH 30.9.2004, 2004/16/0087).

Wien, am 3. März 2022