

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mazars Austria GmbH, Kärntner Ring 5-7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 15. Jänner 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 17. Dezember 2015 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2015, nach Durchführung von mündlichen Verhandlungen am 27. April 2021, 17. November 2021 und 14. Juni 2022 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Im nachfolgenden Erkenntnis werden folgende Abkürzungen verwendet:

Name/Firma/Liegenschaft	Abkürzung
Beschwerdeführerin bzw. BM	Bf
DP-GmbH, FN-f	DP-GmbH
DP	DP
Liegenschaft EZ-1, KG-I, Gst.-Nr. X, mit der Grundstücksadresse Str-9	G-9
Liegenschaft EZ-2, KG-I, bestehend aus den Grundstücken Nr. Y, und Nr. Z, mit der Grundstücksadresse Str-12	G-12

Dr-K	Dr-K
------	------

I. Verfahrensgang

Kaufvertrag betreffend Grundstück G-9

Die Bf, FN-g, hat ihre Geschäftsanschrift in der ***1***.

Daran angrenzend befindet sich das Grundstück G-9 mit einer Gesamtfläche von 4.023 m².

[...]

Mit Kaufvertrag vom 12.04.2013 erwarb die Bf von der DP-GmbH das Grundstück G-9 um einen Kaufpreis in Höhe von € 1,680.000,00 inkl. Umsatzsteuer.

Eine unmittelbar angrenzende Teilfläche des Grundstücks G-9 im Ausmaß von ca. 1.000 m² (lt. angehefteter Planskizze) sollte sofort nach Unterfertigung des Kaufvertrages an die Bf übergehen.

Die Übergabe der Restfläche (mit Gebäude) von ca. 3.000 m² sollte spätestens bis 31.12.2014 erfolgen (siehe VP. "VII. Stichtag").

Der vertragserrichtende Notar übermittelte die Vertragsurkunde dem damals zuständigen Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel und ersuchte um Vorschreibung der Grunderwerbsteuer zu seinen Händen.

Die Abgabenbehörde setzte die Grunderwerbsteuer vom Kaufpreis mit Bescheid vom 12.07.2013 fest.

Ergänzend wird angemerkt, dass es der Bf am 21.09./27.09.2016 gelungen ist, die nächstfolgende Liegenschaft EZ-3, KG-I, Gst.-Nr. 15, mit der Grundstücksadresse G-11, käuflich zu erwerben.

Kaufverträge betreffend Grundstück G-12

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf, Dr-K, war Alleineigentümer des Grundstücks G-12, bestehend aus den Grundstücken Nr. Y, im Ausmaß von 5448 m², und Nr. Z, im Ausmaß von 1301 m².

Mit Kaufvertrag vom 07.07.2014 veräußerte er das Grundstück Nr. Y an die DP-GmbH um den vereinbarten Kaufpreis ohne Umsatzsteuer in Höhe von € 1,140.000,000.

Mit Vertrag vom selben Tag verkaufte er die restliche Teilfläche, das Grundstück Nr. Z, an die Bf um einen Kaufpreis von € 352.000,00.

Vereinbarung

Am 24.06.2015 erhielt das damals zuständige Finanzamt als Kontrollmitteilung ein Vertragswerk mit der Überschrift "Vereinbarung", Anmerkung in der Fußzeile: "Vereinbarung Variante IV – 12.04.2013", abgeschlossen zwischen der Bf sowie der DP-GmbH am 12.04.2013.

Diese Vereinbarung hat folgenden Wortlaut:

"

Z. Präambel

Die Bf hat großes Interesse, dass DP möglichst schnell auf dem Grundstück G-12 baut und dann umgehend von G-9 nach G-12 übersiedelt, damit die Bf möglichst rasch in G-9 einziehen kann.

Andererseits muss DP bis zum Zeitpunkt der Übersiedlung bauliche Investitionen auf der Liegenschaft G-9 tätigen, um ihren Betrieb bis zum Übersiedlungszeitpunkt aufrecht erhalten zu können.

Andererseits mietet die Bf derzeit auf Liegenschaft G-12 eine befestigte Lagerfläche von ca. 700 m², die erst dann geräumt werden kann, wenn DP aus der Liegenschaft G-9 ausgezogen ist.

Es soll daher auch eine Regelung geschaffen werden, die ein möglichst reibungsloses, gegenseitiges Übersiedeln ermöglicht.

Soweit nach dieser Vereinbarung der DP-GmbH Rechte eingeräumt werden, können diese auch an ihrer Stelle durch die Optionsnehmer des heute abgeschlossenen Optionsvertrages ausgeübt werden. In dieser Vereinbarung erwähnten Pflichten sind jedenfalls einzuhalten.

Unter diesen Gesichtspunkten wird nachstehende Vereinbarung getroffen.

2. Investitionsablässe

Für den Fall, dass DP

vor dem 31.03.2014 nachweislich mit dem Bau einer Lagerhalle auf der Liegenschaft G-12 beginnt erklärt sich die Bf bereit, der DP eine Investitionsablässe von € 215.000,00 (in Worten:) + MwSt. zu bezahlen, und zwar für die von DP getätigten baulichen Investitionen, die noch vor Räumung der Liegenschaft G-9 erfolgten, und die dann nach Räumung auch ohne weitere Zahlung in das Eigentum der Bf übergehen.

Als Nachweis des Baubeginns gilt die Vorlage einer rechtsgültigen Baugenehmigung sowie die Vorlage schriftliche Aufträge an Baumeister und Hallenbauer (alternativ an einen Generalunternehmer), mit Fertigstellungsdatum spätestens 31.12.2014.

Mit der Vorlage dieses Nachweises wird die Investitionsablöse binnen 14 Tagen zur Zahlung fällig.

Diese Investitionsablöse ist der Bf zur Gänze bis zum 15.01.2015 zurückzuzahlen, wenn die DP nicht bis spätestens 31.12.2014 aus der Liegenschaft G-9 ausgezogen ist.

3. Baukostenzuschuss

Für den Fall, dass DP am Grundstück G-12, Gst.-Nr. Y,

*eine Lagerhalle mit einer Mindestfläche von 1.000 m² bis zum 31.12.2014 errichtet
(= Bedingung Nr. 1).*

und

*bis zum 31.12.2014 auch aus dem Betriebsgelände G-9 nachweislich ausgezogen ist,
wobei als Nachweis das von der Bf und DP unterschriebene Protokoll der
ordnungsgemäßen Übergabe dient (= Bedingung Nr. 2).*

*erklärt sich die Bf unwiderruflich bereit, der DP einen Baukostenzuschuss in Höhe von
€ 215.000,- zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer zu vergüten. Dieser Baukostenzuschuss ist
zahlbar binnen 14 Tagen nach Vorlegen der Nachweise betreffend die Erfüllung der beiden
Bedingungen.*

4. Mietfreiheit für Lagerplatz auf Grundstück G-12

*Für den weiteren Fall, dass die DP das Grundstück Gst. Nr. Y käuflich erwirbt, räumt sie schon
jetzt der Bf das unwiderrufliche Recht ein, den derzeit schon befestigten Teil dieses
Grundstücks, nämlich ca. 700 m², solange kostenlos benutzen zu können und für diesen
Grundstücksteil das jederzeitige Zufahrtsrecht eingeräumt zu bekommen, bis die Übersiedelung
der DP von Grundstück G-9 auf Grundstück G-12 zur Gänze erfolgt ist und die Bf in die
Räumlichkeiten des Grundstücks G-9 einziehen kann, plus weitere 3 Monate.*

*Die Bf verzichtet im Gegenzug auf etwaige Investitionsabläsen für die von ihr seinerzeit
getätigte Befestigung dieses Grundstücksteils.*

5. Gegengeschäftsvereinbarung

*Schließlich verpflichtet sich die DP, die für die Bebauung der Liegenschaft G-12 erforderlichen
Baumaterialien aus dem Bf Lieferprogramm (Dämmstoffe, Gipskartonsysteme, abgehängte*

Decken etc.) dann bei Bf einzukaufen, wenn Bf bereit ist, auf schriftliche vorliegende Wettbewerbspreise einzusteigen. Dies ist von Bedarfsfall zu Bedarfsfall abzuklären.“

Außenprüfung

Das Finanzamt führte eine Außenprüfung gem. § 147 BAO durch. Im Prüfbericht vom 16.12.2015 traf der Prüfer ua. folgende Feststellungen:

“

a) Investitionsablässe:

Für den Fall, dass DP vor dem 31.03.2014 nachweislich mit dem Bau einer Lagerhalle auf der Liegenschaft G-12 beginnt, erklärte sich die Bf bereit der DP eine Investitionsablässe von € 215.000,- zuzügl. MWSt für von der DP getätigte bauliche Investitionen (die vor Räumung der Liegenschaft G-9 erfolgten und dann ohne weitere Zahlung in das Eigentum der Bf übergehen) zu bezahlen.

Diese Investitionsablässe ist der Bf zur Gänze bis zum 15.01.2015 zurückzuzahlen, wenn die DP nicht bis spätestens 31.12.2014 aus der Liegenschaft G-9 ausgezogen ist.

b) Baukostenzuschuss:

Für den Fall, dass DP am Grundstück G-12, Y, eine Lagerhalle mit einer Mindestfläche von 1.000m² bis zum 31.12.2014 errichtet und bis zum 31.12.2014 auch aus dem Betriebsgelände G-9 nachweislich ausgezogen ist, erklärt sich die Bf bereit einen Baukostenzuschuss von € 215.000,- zuzüglich gesetzlicher USt zu vergüten.

Hintergrund für die gewählte Vorgangsweise war unter anderem die Tatsache, dass der bisherige Eigentümer der Liegenschaft G-9 nicht an die Bf verkauft hatte, während die DP-GmbH am 22.11.2012 mit dem bisherigen Eigentümer dieser Liegenschaft, der T-GmbH, einen Optionsvertrag bezüglich eines Liegenschaftskaufs abschließen konnte und am 23.05.2013 diese Option auch ausübte und damit außerbücherliche Verfügungsberechtigte wurde.

Die Liegenschaft G-12 befand sich zwar nicht im Eigentum der Bf, aber im Alleineigentum eines ihrer Gesellschafter, nämlich von Herrn Dr-K, geb.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Vertrages war der Verkauf von dem Grundstück G-12 an die DP-GmbH aber noch nicht beschlossen, es standen auch noch andere Varianten wie z.B. die Errichtung einer Halle durch den Liegenschaftseigentümer und deren Vermietung an DP zur Diskussion.

Erst am 07.07.2014, und damit rund ein Jahr nach dem gegenständlichen Kaufvertrag, wurde der Kaufvertrag zwischen Herrn Dr-K und der DP-GmbH abgeschlossen.

Bei den in der Vereinbarung genannten baulichen Investitionen, handelt es sich um Investitionen, die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht getätigt waren. Da die DP als Händler im Gastronomiebereich tätig ist, war u.a. der Einbau einer Kühlung in der Halle erforderlich, um den Betrieb der DP bis zur Übersiedlung zu ermöglichen. Nachdem die in der Vereinbarung genannten Bedingungen erfüllt wurden, kam es zur Auszahlung der vereinbarten Leistungen.“

Der Prüfer vertrat die Rechtsansicht, dass diese zusätzlichen Leistungen laut gesonderter Vereinbarung im Gesamtbetrag von € 516.000,00 inkl. USt eine Gegenleistung für den Erwerb des Grundstücks G-9 darstellen würden, weshalb von diesem Betrag Grunderwerbsteuer zu entrichten sei.

Bescheid

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte die Grunderwerbsteuer, zur Erfassungsnummer 10-2015, vom Gesamtbetrag entsprechend fest.

Beschwerde

Innerhalb offener Frist wurde dagegen Beschwerde erhoben und zur Begründung auf die Stellungnahme vom 14.12.2015 im Zuge der Prüfung verwiesen. Darin wurde ausgeführt:

“Es geht um die Frage, ob die im Unterpunkt 6.) der Prüfungsfeststellungen erwähnte Investitionsablässe und der Baukostenzuschuss als Gegenleistung für den Erwerb des Grundstücks anzusehen sind.

Dazu wird in den Prüfungsfeststellungen Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Tz 5e zu § 5 GrEStG zitiert: „Gegenleistung iSd § 5 GrEStG ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält, also jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird; es ist alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten (VwGH 21.2.1985, 84/16/0019; 25.3.2004, 2003/16/0106)“

Diese Aussage konkretisiert sich bei näherer Betrachtung der zitierten VWGH-Judikatur. Dazu im Detail:

VwGH 21. 2. 1005, 84/16/0019:

Folgender Sachverhalt lag zugrunde: Der Beschwerdeführer mietet eine Wohnung mit Kaufoption. Von vornherein wird zwischen Vermieter und Mieter vereinbart, dass neben der monatlichen Miete eine weitere monatliche Zahlung als Anzahlung auf den Kaufpreis geleistet wird. Im Falle der Nichtausübung der Kaufoption werden die angesammelten

Anzahlungsbeträge rückerstattet. Die monatlich „angesparten“ Anzahlungsbeträge sind Teil des Kaufpreises und damit Teil der Gegenleistung. Die monatlichen Anzahlungen und der Restkaufpreis ergeben zusammen den Gesamtkaufpreis, der geleistet werden musste, um die Wohnung zu erwerben.

VwGH 25. 3. 2004, 2003/16/0106:

Folgender Sachverhalt lag zugrunde: Der vereinbarte, im Kaufvertrag ausgewiesene Kaufpreis wird aufgeteilt in Kaufpreisanteile für Grund, Gebäude und Mitgliedschaft an einer Bürgerschaft. Die Mitgliedschaftsrechte an der Bürgerschaft sind aber offensichtlich ein verbüchertes Zubehör der Liegenschaft ähnlich den Anteilsrechten an einer Agrargemeinschaft. Da Ist nicht möglich war, die Liegenschaft ohne die Mitgliedsrechte zu erwerben, musste der gesamte Kaufpreis geleistet werden, um die Liegenschaft zu erwerben. Der gesamte Kaufpreis stellt die Gegenleistung dar.

In den Prüfungsfeststellungen wird weitere Judikatur zitiert;

„Zur Gegenleistung gehören nicht nur der Kaufpreis, sondern auch alle vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Kaufgrundstück erwerben zu können und deren Erbringung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht (VwGH 18. 6. 1969, 1247/68; 21.2.1985, 84/16/0019)

Dazu Im Detail:

VwGH 19. 6. 1969, 1247/68:

Auch In diesem Fall wurde aus dem vereinbarten, im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis, ein Teil herausgerechnet und als Entgelt für die Zurücklegung einer Gasthaus-Konzession der Verkäuferin bezeichnet. Das Grundstück (einschließlich der Fahrnisse) konnte jedoch nur um den gesamten Kaufpreis erworben werden. Der gesamte Kaufpreis stellt die Gegenleistung dar.

VwGH 21. 2. 1985, 84/16/0019:

Bereits oben beschrieben.

Im Gegensatz zu diesen drei Fällen wurde im gegenständlichen Fall der volle Kaufpreis lt. Kaufvertrag (samt Umsatzsteuer) der Grunderwerbsteuer unterzogen. Der vorliegende Fall ist daher in keiner Weise vergleichbar mit den Sachverhalten, über die der VwGH zu entscheiden hatte.

Aus dieser oben zitierten Rechtsprechung geht klar hervor, dass jene Leistungen In die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, die vom Käufer für den Erwerb eines Grundstückes eingesetzt werden müssen. Weder die Kommentierung noch die Judikatur geben

Anhaltspunkte, dass darüber hinaus Vereinbarungen in Betracht zu ziehen wären, die für den Erwerb nicht erforderlich sind, sondern im Zusammenhang mit der späteren Verwertung einer Liegenschaft stehen. Diese Frage stellt sich gar nicht. Folglich kann es auch nicht von Bedeutung sein, ob Vereinbarungen, die die Verwertung des Grundstückes betreffen, am gleichen Tag wie der Kaufvertrag abgeschlossen wurden oder nicht.

Im vorliegenden Fall waren sowohl die Investitionsablässe wie auch der Baukostenzuschuss keine wie immer gearteten Bedingungen für das Zustandekommen des Kaufvertrages, waren also nicht erforderlich, um das Grundstück zu erwerben. Sie waren lediglich als Anreiz gedacht, den Verkäufer zu einem bestimmten Verhalten nach dem Verkauf zu animieren. Auch wenn der Verkäufer sich nicht diesen Anreizen entsprechend verhalten hätte, also z.B. kein Gebäude gebaut hätte (sondern z.B. gemietet hätte) oder wenn er nicht rechtzeitig aus der Liegenschaft G-9 ausgesiedelt wäre und dadurch Mietzahlungen auf sich genommen hätte, hätte dies auf den Kaufvertrag, also auf den Erwerb, keinen wie immer gearteten Einfluss gehabt.

Die in der Vereinbarung über die Investitionsablässe und den Baukostenzuschuss enthaltenen Bedingungen haben mit dem Kaufvertrag nichts zu tun, sondern sind nur bedingte Verhaltensanreize für die Zeit nach erfolgtem Kauf, sind also Vereinbarungen, die sich auf die Verwertung der Liegenschaft aber nicht auf den Erwerb beziehen.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass im gegenständlichen Fall der gesamte Kaufpreis (samt Umsatzsteuer), also jene Leistung, die eingesetzt werden musste, um das Grundstück zu erwerben, bereits ordnungsgemäß der Grunderwerbsteuer unterzogen wurde. Weder aus der Kommentierung noch aus der Rechtsprechung ergeben sich Anhaltspunkte, dass der Begriff der Gegenleistung auf Vereinbarungen auszudehnen wäre, die für den Erwerb nicht erforderlich sind, sondern die nachfolgende Verwertung der Liegenschaft zum Gegenstand haben.“

Ergänzungsvorhalt

Mit Ergänzungsvorhalt vom 25.05.2016 ersucht das Finanzamt die Zahlungen der Teilbeträge, deren Behandlung in der Buchhaltung, den tatsächlichen Auszug der DP und die baulichen Investitionen der DP in das Grundstück G-9 darzulegen.

Im Antwortschreiben vom 22.06.2016 wurde von der Bf zur Investitionsablässe mitgeteilt, dass folgende baulichen Investitionen nach dem 12.04.2013 in das Grundstück G-9 von der Verkäuferin getätigt wurden:

“Einbau eines Kühlhauses“ und “Komplett Sanierung aller Büros (EG + OG)“

Aus dem beigelegten Anlageverzeichnis waren drei Buchungen ersichtlich:

28.04.2014	“DP Investitionsablässe“	€ 215.000,00
------------	--------------------------	--------------

01.08.2014	“DP Ablöse“ (und handschriftlich ergänzt:) “= Baukostenzuschuss“	€ 165.000,00
17.11.2014	“Investition Ablöse“ (und handschriftlich ergänzt:) “= Baukostenzuschuss“	€ 50.000,00

Am 22.12. 2014 sei der Auszug der DP abgeschlossen gewesen.

Beschwerdevorentscheidung

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung ab und begründete dies wie folgt:

“In der Bescheidbeschwerde wird der gegenständliche Bescheid hinsichtlich der Frage, ob der in der Vereinbarung festgelegte bedingte Baukostenzuschuss und die bedingte Investitionsablässe als Gegenleistung für den Erwerb des Grundstückes EZ-1 Grundbuch KG-I anzusehen sind, angefochten. Es wird in der Beschwerde vorgebracht, dass weder die Kommentierung noch die Judikatur Anhaltspunkte geben, dass Vereinbarungen in Betracht zu ziehen wären, die für den Erwerb der Liegenschaft nicht erforderlich seien sondern mit der späteren Verwertung der Liegenschaft in Zusammenhang stünden.

In der für den am 12.04.2013 verwirklichten Erwerbsvorgang gültigen Fassung des Grunderwerbsteuergesetzes ist dazu folgendes ausgeführt:

§ 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

Im Kommentar erläutert Arnold zum §5 (TZ332 ff), dass unter den Abs.2 Zi.1 Leistungen fallen, die mit dem Erwerbsvorgang nicht unmittelbar in Zusammenhang stehen, da die GreSt aus der tatsächlich erbrachten Leistung bemessen werden soll und auch die nach Abschluss des

Erwerbesgeschäftes vereinbarten „zusätzlichen“ Leistungen Teil der Besteuerungsgrundlage sind. Ob unter einer „zusätzlichen“ Leistung nur eine „nachträgliche“ Leistung zu verstehen ist und eine bereits bei Abschluss des Erwerbsgeschäftes vereinbarte Leistung als „sonstige Leistung“ (§5 Abs.1 Z1) Teil der Gegenleistung ist und es daher keiner besonderen gesetzlichen Anordnung bedarf, um sie in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, ergäbe sich aus dem Gesetz nicht, sodass eine verlässliche Abgrenzung beider Begriffe nicht möglich ist. Es mache aber steuerlich keinen Unterschied ob eine zusätzliche Leistung nach §5 Abs.1 Z1 oder Abs.2 Z.1 zur Steuer erfasst wird (VwGH 23.1.1964 1756/63).

Wofür die zusätzliche Leistung gewährt werden muss, ist im Grunderwerbsteuergesetz nicht näher ausgeführt und daher auch nicht eingeschränkt.

Hinsichtlich einer zusätzlichen Leistung die, wie in der Bescheidbeschwerde vorgebracht, im Zusammenhang mit der späteren Verwertung einer Liegenschaft steht, hat der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 24.02.2005 (GZ RV/1660-W/02) in einem Erwerbsvorgang bei dem neben dem Kaufpreis auch gesondert in Rechnung gestellten Leistungen für die Ausmietung sowie für Projektausarbeitungskosten, Vorarbeiten sowie Unterstützung bei den Baumaßnahmen vereinbart wurden, diese zusätzlichen Leistungen auch als der Grunderwerbsteuer zu unterziehen qualifiziert, und dies mit folgender Rechtssprechung des VwGH begründet:

Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; ist jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird; oder, mit anderen Worten, alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Verkäufers erbringt, gehören nicht zur Bemessungsgrundlage, dies allerdings nur dann, wenn solche Gegenleistungen mit dem Grundstück in keinem UNMITTELBAREN Zusammenhang stehen. Steht hingegen die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder, wie auch gesagt wurde "inneren" Zusammenhang mit der Erwerbung des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen. Bei der Beurteilung dieses Zusammenhanges ist vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen. Leistungen, die der Erwerber dem Veräußerer erbringt, um aus der zu erwerbenden Sache eine für ihn MÖGLICHST VORTEILHAFTE NUTZUNG zu erzielen, gehören zur Gegenleistung; der Begriff der Gegenleistung im Sinne des GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht (VwGH 17.12.1992,91/16/0053).

Der geforderte „innere“ Zusammenhang mit der Erwerbung des Grundstückes liegt auch im gegenständlichen Fall vor. In der Vereinbarung selbst werden in der Präambel die Gründe für die zwischen Veräußerer und Erwerber in beidseitigem Interesse abgeschlossenen bedingten

Verpflichtungen angeführt. So wird unter anderem klargestellt, dass eine Regelung geschaffen werden sollte, die ein möglichst reibungsloses, gegenseitiges Übersiedeln ermöglichte. Es liegt auch in diesem Fall eine Leistung für eine möglichst vorteilhafte Nutzung der zu erwerbenden Liegenschaft vor.“

Vorlageantrag

Fristgerecht wurde dagegen der Antrag gestellt, die Beschwerde dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vorzulegen und eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Vorlage an das Verwaltungsgericht

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde samt den Aktenanteilen laut Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht vor (Bericht vom 29.09.2016).

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Über Ersuchen der steuerlichen Vertretung wurden Teile aus dem Verwaltungsakt übermittelt (Mails vom 18.02.2021).

Die Bf wurde per Mail vom 05.03.2021 um ergänzende Stellungnahme zum Antwortschreiben vom 22.06.2016 gebeten.

In der Stellungnahme vom 01.04.2021 wurde ausgeführt:

„1) Der Verkäufer DP übergab die Liegenschaft G-9 unmittelbar nach Abschluss des Kaufvertrags (im 2. Quartal 2013), durfte die Liegenschaft aber weiter nutzen. DP war daher ab diesem Zeitpunkt Bestandnehmer.

DP hatte aufgrund der das eigene Wachstum behindernden Raumeinschränkungen auf der Liegenschaft G-9 ein Interesse daran, neue Gebäude auf der Liegenschaft G-12 zu errichten und dorthin zu übersiedeln. Jedoch erforderte die Umsetzung dieses Plans gewisse Zeit, die bei flottem Fortschritt dennoch realistischer Weise mit zwischen eineinhalb und zwei Jahren eingeschätzt wurde. Die in der Vereinbarung vom 12.04.2013 enthaltenen Bedingungen waren daher bei der ungesäumten Aufnahme und ambitionierter Umsetzung durch DP zwar erreichbar, aber deren Erfüllung war im Vorhinein nicht garantiert, da bei solchen Bauvorhaben unvermeidlich Unwägbarkeiten bestehen (z.B. Dauer des Verfahrens zur Erlangung der Baugenehmigung, allgemein notorische Verzögerungen im Zuge der Errichtung).

In der Zwischenzeit war DP gezwungen, neben der langfristigen Investitionen in die von DP davor erworbene Liegenschaft G-12 zusätzlich zur Aufrechterhaltung der eigenen betrieblichen

Nutzung der von DP verkauften Liegenschaft G-9 gewisse Sanierungs-, Um- und Ausbaumaßnahmen vorzunehmen.

Bei diesen Baumaßnahmen handelte es sich um Investitionen des Bestandnehmers in fremde Gebäude. Diese Baumaßnahmen sind während der Periode, in der DP die Gebäude als Bestandnehmer nutzen konnte, wirtschaftlich noch DP zuzurechnen gewesen. Wie jede Mieterinvestition fällt die Investition aber nach Ende der Nutzung durch den Bestandnehmer auch wirtschaftlich dem Bestandgeber zu. Nichts Anderes ist in diesem Fall passiert.

Während die in der Vereinbarung der Investitionsablöse enthaltene Bedingung den Bestandnehmer DP motivieren sollte, keine Verzögerungen der Investitionen in das aus der Sicht von BM fremde Grundstück G-12 zuzulassen, diente die Investitionsablöse an sich der Abgeltung der vom Bestandnehmer durchgeführten Baumaßnahmen, die nach Auszug von DP dem Liegenschaftseigentümer (die Bf) zugefallen sind.

Die Abgeltung nützlicher Investitionen des Bestandnehmers durch den Liegenschaftseigentümer ist keine missbräuchliche, ungewöhnliche Gestaltung durch die Vertragsparteien, sondern die Folge eines gesetzlichen Anspruchs des Bestandnehmers gemäß § 1097 ABGB.

Uns ist keine Entscheidung bekannt, in der eine vom Liegenschaftseigentümer geleistete Ablöse der Kosten nützlicher Investitionen des Bestandnehmers der GrEst unterworfen worden wäre. Würde das Gericht die Sichtweise des Finanzamts bestätigen, käme es unserer Meinung nach zu einer gleichheitswidrigen Belastung unserer Klientin im Vergleich zu den unzähligen Fällen von Investitionsabläsen, die in Österreich aufgrund der in diesem Punkt seit sehr langer Zeit stabilen zivilrechtlichen Rechtslage in der Vergangenheit erfolgten und weiterhin erfolgen.

Hätte die Bf als Liegenschaftseigentümerin die Baumaßnahmen direkt beauftragt und bezahlt, wäre im Endeffekt wirtschaftlich und zivilrechtlich der gleiche Erfolg eingetreten wie im von den Vertragsparteien gewählten Weg. Hätte das Finanzamt in diesem Alternativszenario auch vertreten, dass für diese Baumaßnahmen GrEst zu entrichten gewesen wäre? Wir gehen davon aus, dass das vernünftigerweise niemand ernsthaft behaupten würde.

Hätte die Bestandnehmerin DP die Investitionen nicht vorgenommen, wäre die Investitionsablöse klarerweise nicht angefallen. An der im Jahr 2013 erfolgten Übertragung des Eigentums an der Liegenschaft hätte das jedoch natürlich nichts geändert. Das zeigt, dass der vom Finanzamt interpretierte innere Zusammenhang tatsächlich nicht bestanden hat.

Wir sind aus den bereits früher und den oben vorgebrachten Gründen der Ansicht, dass es sich bei der Investitionsablöse nicht um einen für die GrEst relevanten Vorgang gehandelt hat.

2) Der Baukostenzuschuss bezog sich auf Investitionen von DP auf der Liegenschaft G-12, nicht auf der für das dem Gericht vorliegende GrEst-Verfahren relevanten Liegenschaft G-9. Er wurde von der Bf gegenüber DP zugesagt, um durch diese finanzielle "Karotte" eine zusätzliche

Motivation zu bieten, dass sich DP bei der Umsetzung der eigenen Bau- und Umzugspläne nicht durch andere Prioritäten ablenken lässt, um entsprechende Verzögerungen zu vermeiden.

Da DP die Bedingungen (Errichtung einer Lagerhalle mit näheren Spezifikationen auf dem Grundstück G-12 und Auszug vom Grundstück G-9 bis zum vereinbarten Termin) im Laufe des Jahres 2014 tatsächlich erfüllte, leistete die Bf vereinbarungsgemäß den Baukostenzuschuss.

Da sich der Baukostenzuschuss auf die durch die Errichtung einer Lagerhalle auf der Liegenschaft G-12 bezog, ist aus unserer Sicht auch aus diesem Grund vollkommen klar, dass der vom Finanzamt interpretierte innere Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft G-9 durch die Bf tatsächlich nicht bestanden hat.

Hätte DP die Errichtung der Lagerhalle auf dem aus der Sicht von der Bf fremden Grundstück nicht vorgenommen und/oder wäre DP nicht bis zum vereinbarten Termin umgezogen (und hätte DP somit die vereinbarten Bedingungen nicht erfüllt), wäre der Baukostenzuschuss nicht angefallen. An der im Jahr 2013 erfolgten Übertragung des Eigentums an der Liegenschaft G-9 hätte das jedoch natürlich nichts geändert. Auch das zeigt, dass der vom Finanzamt interpretierte innere Zusammenhang tatsächlich nicht bestanden hat.

Wir sind aus den bereits früher und den oben vorgebrachten Gründen der Ansicht, dass es sich beim Baukostenzuschuss nicht um einen für die GrEST relevanten Vorgang gehandelt hat.“

Am 07.04.2021 wurde seitens der belangten Behörde nachstehende Replik erstattet:

“Zum Vorbringen vom 1.4.2021 wird auf die von der Abgabenbehörde bisher vertretene Rechtsansicht verwiesen (siehe BP-Bericht, Erstbescheid, Beschwerdeentscheidung).

Ergänzend ist auszuführen, dass die Vereinbarung über die Investitionsablässe und den Baukostenzuschuss in unmittelbarem zeitlichen, inhaltlichen und wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Kaufvertrag über die Liegenschaft abgeschlossen wurde. Sowohl der Kaufvertrag als auch die genannte Vereinbarung wurde am selben Tag und zwischen selben Vertragsparteien abgeschlossen. Darüberhinaus verweist die Vereinbarung ausdrücklich auf am selben Tag abgeschlossenen Kaufvertrag und werden darin in der Präambel die Interessen der Vertragsparteien dargestellt. Es besteht somit zwischen der Vereinbarung und dem Kaufvertrag ein derart enger Zusammenhang, dass die Vereinbarung über die Investitionsablässe/Baukostenzuschuss ohne Abschluss des Kaufvertrages zweifelsfrei nicht zustande gekommen wäre.

Hinsichtlich der vereinbarten Investitionsablässe ist auszuführen, dass Leistungen, die der Erwerber erbringt, um aus der zu erwerbenden Sache eine für ihn möglichst vorteilhafte Nutzung zu erzielen, zur Gegenleistung gehören (VwGH 26.6.2003, 2003/16/0077 u.a.),. Entscheidend für die Qualifikation als Gegenleistung ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht

wurde, bezogen ist. Gegenständlich ist aus dem Kaufvertrag und der gleichzeitig abgeschlossenen Vereinbarung über die Investitionsablöse/Baukostenzuschuss der Wille der Vertragsparteien ersichtlich, dass die Investitionsablöse zur Zahlung fällig wird, wenn das Kaufobjekt vom Veräußerer in den vom Käufer gewünschten Zustand versetzt wird (Bau einer Kühlhalle, Sanierung Büros). Daher stellt die vereinbarte Investitionsablöse eine Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar.

In gleicher Weise gelten diese Ausführungen auch für den Baukostenzuschuss. Durch die Zusage des Baukostenzuschusses wollte die Beschwerdeführerin erreichen, dass ihr die kaufgegenständliche Liegenschaft wie vertraglich vereinbart zur Nutzung zur Verfügung steht und dies nicht durch Verzögerungen beim Bau der Lagerhalle durch die Verkäuferin auf der Liegenschaft G-12 hinausgeschoben wird. Die Zusage zur Leistung des Baukostenzuschusses erfolgte ausschließlich zu dem Zweck, dass die Nutzung der kaufgegenständlichen Liegenschaft durch die Erwerberin wie im Vertrag vereinbart gesichert bzw. gefördert wird. Damit wurde der Baukostenzuschuss seitens der Beschwerdeführerin erbracht um eine für sie möglichst vorteilhafte Nutzung der erworbenen Liegenschaft zu erzielen.“

Am 27.04.2021 und 17.11.2021 fanden mündliche Verhandlungen statt.

Dabei wurde zur Investitionsablöse von Seiten der Bf mitgeteilt, dass der Betrag - nicht wie ursprünglich mitgeteilt - den Einbau des Kühlhauses, sondern Investitionen der DP in das Gebäude nach Übertragung der Liegenschaft betroffen hätten. Die Investitionen hätten den Innenausbau bzw. Maßnahmen, die in das Gebäude im Innenbereich nach Vertragsabschluss bzw. nach Übergabe des ersten Teilgrundstückes des Kaufobjektes getätigt wurden, betroffen. Die konkreten Maßnahmen könnten nicht im Detail bezeichnet werden, laut Schreiben der Bf vom 22.6.2016 habe es sich um eine Sanierung der Büros gehandelt. Die Büros der DP seien nur als Übergangsquartier geeignet gewesen, weshalb die Baumaßnahmen dringend notwendig gewesen seien. Bei der Investitionsablöse gehe es im Wesentlichen um Veränderungen am Kaufobjekt nach Vertragsabschluss, die von der Verkäuferin für die Übergangsphase bis zur Übergabe des Restgrundstückes mit dem darauf befindlichen Gebäude als notwendig erachtet, getätigt und beauftragt wurden, aber auf die die Bf keinen Einfluss hatte. Die DP sei nicht verpflichtet gewesen, Investitionen in die Sanierung des Gebäudes zu tätigen. Die Bf sei aber lt. ABGB als Liegenschaftseigentümerin verpflichtet gewesen, einem Bestandnehmer bei Auszug die von ihm getätigten Investitionen zu ersetzen bzw. abzulösen. Dieser Vorgang würde tausendfach in Österreich vorkommen und nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Die Bf übermittelte die Rechnung der DP vom 28.04.2014 (in Ablichtung) betreffend Investitionsablöse.

Vom Finanzamt wurden Anlageverzeichnisse sowie Jahresabschlüsse der DP übermittelt und dazu nachstehende Äußerung erstattet (Mail vom 19.11.2021):

“Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass im Kaufvertrag unter Pkt. VII Stichtag Abs. 1 lit b vereinbart wurde: „... die gesamten Kosten der Instandhaltung und Instandsetzung des Gebäudes und dieser Fläche (3000 m²) hat bis zur Übergabe die Verkäuferin zu tragen. ...“

Ausgehend von der in Fellner dargestellten Rechtsansicht, wonach beim Erwerb eines Grundstücks jener Zustand maßgeblich ist, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, war der Gegenstand des Erwerbsvorganges ein Grundstück mit Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen durch den Verkäufer bis zur Übergabe der Liegenschaft am 31.12.2014. Der Ersatz der Kosten für die Investitionsmaßnahmen, soweit der Betrag tatsächlich für im Zeitraum zwischen Abschluss des Kaufvertrages und 28.4.2014 getätigte Investitionen bezahlt wurde, stellt somit eine Gegenleistung iSd § 5 GrEStG dar.

Diese Vertragsvereinbarung lässt auch die von der Bf. vertretene Rechtsansicht nicht zu, dass der Verkäufer gleich einem Mieter einen Ersatz der vom ihm getätigten Investitionen haben würde.

Weiters ist auszuführen, dass aus der vorgelegten Rechnung in keiner Weise nachvollziehbar ist, welche Investitionen durch die DP-GmbH vorgenommen wurde, die die Zahlung der Investitionsablässe rechtfertigen würden. Ebenso ist nicht daraus ersichtlich, zu welchen Zeitpunkt die abgegoltenen Investitionen getätigt wurden (nach Abschluss des Kaufvertrages).

Vielmehr ist den Anlageverzeichnissen bzw. den Jahresabschlüssen der DP-GmbH der Jahre 2013 und 2014 zu entnehmen, dass diese im Zeitraum zwischen 12.4.2013 und 31.12.2014 keine Investitionen am Kaufobjekt im betraglichen Umfang von € 210.000,-- vorgenommen hat.

Offensichtlich wurde die Investitionsablässe seitens der Bf ohne Überprüfung gewährt, welche Investition die DP-GmbH tatsächlich getätigt hat. Gegenständlich ergibt sich aus dem Gesamtbild der Vorgänge, dass für die Bezahlung der Investitionskosten lediglich die Rechnungslegung durch die DP-GmbH Voraussetzung war. Ein Nachweis welche Investitionen und in welchem Umfang (Kosten) von der DP-GmbH getätigt wurden, scheint für die Zahlung des Ablösebetragen unbedeutend gewesen zu sein. Auch wenn der Betrag von € 210.000,-- nach der vertraglich Gestaltung für getätigte Investitionen gewährt wurde, erfolgte die Zahlung de facto unabhängig von allfälligen (nachgewiesenen) Investitionen durch die DP-GmbH. Damit ist diese Zahlung gleich dem vertraglich vereinbarten Kaufpreis als Gegenleistung anzusehen, die im Nachhinein (nach erfolgter Rechnungslegung) für den Erwerb der Liegenschaft gewährt wurde.“

Von der Bf wurde dazu im Schriftsatz vom 22.05.2022 ausgeführt:

“1. Es ist zwar richtig, dass die Textierung des Punkts VII (1) a) und b) des Kaufvertrags getrennte Übergabezeitpunkte für die in diesen Punkten genannten Grundstücksteile enthält.

Es mag auch sein, dass diese Textierung unglücklich war und daher dazu beigetragen hat, nicht bei an dem Liegenschaftsverkauf beteiligte Leser des Vertrags hinsichtlich der zivilrechtlichen Folgen in die Irre zu führen.

Es darf nämlich nicht übersehen werden, dass von den zivilrechtlich zuständigen Experten (Notar und Grundbuchsgericht) diese Regelung so interpretiert wurde, dass in Punkt VII (1) b) des Kaufvertrags nicht die sachenrechtliche Übergabe, sondern die Übertragung des bloßen Besitzes gemeint war. Das liegt daran, dass das Eigentum an einer einheitlichen Liegenschaft zivilrechtlich nicht teilweise übergeben werden kann.

Der Kauf der Liegenschaft war sachenrechtlich (durch Titel = Kaufvertrag und Modus = Übergabe inklusive Grundbucheintragung) bereits im Laufe des Jahres 2013 perfekt (siehe auch mein e-mail vom 17.11.2021). Die Grundbucheintragung dokumentiert zweifelsfrei den sachenrechtlichen Eigentumsübergang (wenngleich abweichende Regelungen zum Besitz natürlich möglich sind).

Die Schlussfolgerung des Finanzamts, der Vertragstext sei so zu interpretieren, dass der in Punkt VII (1) b) des Kaufvertrags genannte Liegenschaftsteil erst später übergeben wurde und bis dahin angefallene Kosten schon aufgrund des Kaufvertrags von der Verkäuferin zu tragen gewesen wäre, übersieht unserer Ansicht nach,

- dass diese Interpretation des Vertragstexts zivilrechtlich nicht möglich ist, und*
- dass der Vertragstext durch die vom Grundbuchsgericht erfolgte Eintragung tatsächlich anders interpretiert wurde.*

Wir sind daher der Meinung, dass unsere Rechtsansicht tatsachenkonform und aktenkonform ist, während die Rechtsansicht des Finanzamts die tatsächliche zivilrechtliche Durchführung des Liegenschaftskaufs ausblendet.

2. Das Finanzamt kritisiert, "dass aus der vorgelegten Rechnung in keiner Weise nachvollziehbar ist, welche Investitionen durch die DP-GmbH vorgenommen wurde, die die Zahlung der Investitionsablässe rechtfertigen würden. Ebenso ist nicht daraus ersichtlich, zu welchen Zeitpunkt die abgegoltenen Investitionen getätigt wurden (nach Abschluss des Kaufvertrages)."

Es ist zwar richtig, dass die von DP-GmbH ausgestellte Rechnung sehr kurz gehalten ist. Dennoch war für Rechnungsaussteller und -empfänger ausreichend klar, dass die Rechnung sich auf den Punkt 2 der am 12.04.2013 abgeschlossenen Vereinbarung bezieht.

Zum Kritikpunkt, der Zeitpunkt der Investitionen sei unklar, ist zu sagen, dass auch in diesem Punkt für Rechnungsaussteller und -empfänger klar war, dass sich die Rechnung auf Investitionen im Zeitraum zwischen dem Kaufvertrag und der Rechnungsausstellung bezogen hat.

Dies ergibt sich hinsichtlich des Endes des Leistungszeitraums aus der Rechnung, die keinen Hinweis darauf enthält, dass es sich um eine Anzahlung für eine noch nicht abgeschlossene Leistung handelt; hinsichtlich des Beginns des Leistungszeitraums ergibt sich das daraus, dass DP erst in der Zeit um die Kaufvertragsverhandlungen im Jahr 2013 die Liegenschaft G-9 überhaupt bezogen hat, und für Arbeiten davor gedanklich daher kein Raum bleibt (beiliegend übermittle ich Ihnen diesbezüglich die aus der Urkundensammlung des Firmenbuchs entnommene, mit 28.03.2013 datierte Eingabe der DP in Bezug auf die Änderung der Geschäftsanschrift).

3. Das Finanzamt schlussfolgert aus den Anlagenverzeichnissen der DP, dass im Zeitraum 2013-2014 keine Investitionen im Ausmaß von 210.000 EUR vorgenommen worden seien.

Herr Dr-K hat vor einigen Wochen Kontakt mit DP aufgenommen und folgende Rückmeldung gegeben:

Wie bereits in der mündlichen (Video-)Verhandlung von Herrn Dr-K berichtet, war das Gebäude auf der Liegenschaft G-9 bei den Vertragsverhandlungen in schlechtem Zustand. DP verlangte die Zusicherung, dass von DP nach Verkauf durchgeführte Sanierungsmaßnahmen durch die Bf abgegolten werden. Die Notwendigkeit von entsprechenden Arbeiten war unstrittig, und es ging inhaltlich um die Generalsanierung der Büros, ein Tausch aller Fenster, sowie eine Dachsanierung (wegen Undichtheiten); überlegt wurde außerdem die Klimatisierung der Büros.

Für die Bf war der Kostenrahmen von 215.000 EUR für diese Arbeiten plausibel.

Im Nachhinein als unvorsichtig bezeichnet Herr Dr-K, dass die Vereinbarung vom 12.04.2013 keinen Anspruch der Bf auf einen strengen Kostennachweis enthielt.

Das eröffnete DP den Spielraum, den Umfang, die Qualität und die Kosten der Arbeiten nach eigenem Gutdünken zu gestalten.

Nach aktueller Information von DP wurden damals folgende Arbeiten durchgeführt:

"DP verlegte neue Bodenbeläge, sanierte die Toiletten, malte alles aus und baute ein Fenster vom Büro in die Lagerhalle ein. Und zwar mit eigenen Leuten. Das Material (z.B. Bodenbelag) stammte teilweise noch vom Vorbesitzer. Das Dach wurde nur notdürftig geflickt. Auch von eigenen Leuten. Stundennachweise dafür gibt es keine."

Richtig ist, dass die Bf die Kosten der von DP durchgeführten Arbeiten, die mit 215.000 EUR verrechnet wurden, nicht exakt beziffern kann. Wir geben allerdings zu bedenken, dass dies eine Anforderung ist, die praktisch von keinem Vertragspartner erfüllt werden kann, da der leistende Vertragspartner seine tatsächlichen Kosten üblicherweise nicht offenlegen muss.

Die Frage der Berücksichtigung dieser Arbeiten in der Buchhaltung bzw. im Jahresabschluss von DP greift unseres Erachtens aber zu kurz:

DP unterliegt den unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften. Diese enthalten in § 198 Abs 2 UGB die Definition, was als Anlagevermögen zu verstehen ist, nämlich "die Gegenstände, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen."

Zur Abgrenzung, wann dieses Kriterium erfüllt ist, gibt es wenig konkrete Hilfestellung in der Fachliteratur. Als grobe Orientierungslinie wird oft eine Nutzungsdauer des Anlagevermögensgegenstands von mehr als einem Jahr nach der Inbetriebnahme angesehen.

Da die Arbeiten im Zeitraum April 2013 bis April 2014 durchgeführt wurden, und die Räumung der Liegenschaft vor Ende des Jahre 2014 geplant war, und die erfolgreiche Durchführung dieses Plans bei der Erstellung der Jahresabschlüsse 2013 und 2014 im Laufe des Jahres 2014 bzw. 2015 (somit in beiden Fällen nach Abschluss der Arbeiten und Verrechnung der Arbeiten an die Bf) bekannt war, scheint eine Nutzungsdauer von lediglich ca. 8 Monaten vorgelegen zu haben.

Daher ist es aus der unternehmensrechtlichen Perspektive unseres Erachtens vollkommen plausibel, dass es zu keiner Aktivierung dieser Arbeiten im Jahresabschluss kam. Daraus folgend ist für uns nicht verwunderlich, dass in den Anlagenverzeichnissen keine entsprechenden Zugänge von Anlagevermögensgegenständen ersichtlich sind.

Wir sind daher der Ansicht, dass sich die vom Finanzamt gezogene Schlussfolgerung aus den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen (im Firmenbuch offengelegte Teile der Jahresabschlüsse sowie Anlagenverzeichnisse 2013 und 2014) nicht ableiten lässt."

Am 14.06.2022 fand eine mündliche Verhandlung via Videokonferenz gemäß § 323c Abs. 4 Z 2 BAO idF BGBl. I Nr. 228/2021 statt. Die Vertreter der Verfahrensparteien wiederholten im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Die mündliche Verhandlung wurde mit der Verkündigung des Beschlusses, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt, geschlossen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1 Am 12.04.2013 schlossen die DP-GmbH und die Bf einen Kaufvertrag über die Liegenschaft G-9 ab. Der vereinbarte Kaufpreis betrug € 1,680.000,00 inkl. USt.

Von diesem Betrag wurde die Grunderwerbsteuer bescheidmäßig vorgeschrieben.

Vertragspunkt "VII. STICHTAG" hatte folgenden Wortlaut:

“ (1) Die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Käuferin erfolgt wie nachstehend angeführt:

a) ca. 1000 m² (Brachland und zwar eine Grundstücksfläche samt Zufahrtsmöglichkeit und allen Anschlüssen) sofort nach Unterfertigung des Kaufvertrages laut beiliegender Planskizze ./A.

b) Die Übergabe von der Restfläche (mit Gebäude) von ca. 3000 m² (der rot umrandete Grundstücksteil in der Planskizze) erfolgt bis spätestens 31.12.2014 im derzeitigen Zustand, wobei die gewöhnliche Abnutzung durch den Betrieb der DP-GmbH hingenommen wird. Bis dahin steht der Verkäuferin die Nutzung ohne gesondertes Entgelt zu. Die anteiligen Betriebskosten insbesondere die gesamte Gebäudeversicherung wie Stromkosten, Kanal, Müllabfuhr, Fernwärmekosten und % der Grundbesitzabgabe sowie die gesamten Kosten der Instandhaltung und Instandsetzung des Gebäudes und dieser Flächen (3000 m²) hat bis zur vollständigen Übergabe die Verkäuferin zu tragen. Mit diesen Zeitpunkten gehen daher Gefahr und Zufall, Nutzungen und Lasten auf die Käuferin über.

(2) Als Verrechnungsstichtage hinsichtlich der übergebenden Teilflächen mit Übergang der Verpflichtung zur Bezahlung aller mit dem Kaufobjekt verbundenen Belastungen auf die Käuferin wird jeweils der Tag der Übergabe der Teilflächen vereinbart. “

Zwischen den Vertragsparteien war nach dem eindeutigen Wortlaut des Vertrages vereinbart, dass die in der beiliegenden Planskizze näher dargestellte Fläche im Ausmaß von ca. 1.000 m² sofort nach der Unterfertigung an die Käuferin übergehen sollte. Die Übergabe der Restfläche von ca. 3.000 m² sollte bis spätestens 31.12.2014 erfolgen.

2 Aufgrund einer Kontrollmitteilung wurde dem damals zuständigen Finanzamt die Vereinbarung vom 12.04.2013 zur Kenntnis gebracht.

3 Am Tag der Unterzeichnung des Kaufvertrages (am 12.04.2013) wurde zwischen den Vertragsparteien ein weiteres, gesondert verfasstes Vertragswerk mit der Bezeichnung *“Vereinbarung“* abgeschlossen.

In der Präambel (VP 1.) wurden die Motive, Absichten des Vertrages dargestellt (siehe letzter Absatz).

Die Bf hatte großes Interesse, dass die DP möglichst rasch auf dem Grundstück G-12, Gst-Nr. Y, baut und umgehend von Grundstück G-9 nach G-12 übersiedelt.

Auch wenn das Grundstück G-12 damals noch im Eigentum von Dr-K stand, waren sich die Vertragsparteien einig, dass die DP-GmbH das Grundstück G-12 – aus welchem Rechtstitel auch immer – zur Nutzung und damit als Ausweichliegenschaft erhält.

Mit der Vereinbarung sollte daher eine Regelung geschaffen werden, die ein möglichst reibungsloses, gegenseitiges Übersiedeln ermöglicht (siehe Absatz 4).

Unter VP 2. wurde die Zahlung einer *“Investitionsabläse“* seitens der Käuferin (die Bf) vereinbart.

Für den Fall, dass die DP vor dem 31.03.2014 mit dem Bau einer Lagerhalle auf dem Grundstück G-12 beginnt, erklärte sich die Bf bereit, einen Betrag von € 215.000 + USt für ‘vor Räumung der Liegenschaft G-9 von der DP getätigten Investitionen’ zu leisten.

Die Leistung war durch den Baubeginn mit entsprechendem Nachweis (aufschiebend) bedingt.

Gleichzeitig war eine Rückzahlungsverpflichtung dieses Betrages vereinbart, sollte die DP nicht spätestens bis 31.12.2014 aus dem Grundstück G-9 ausgezogen sein.

In VP 3. war die Zahlung eines *“Baukostenzuschusses“* seitens der Bf vereinbart.

Dieser Betrag in Höhe von € 215.000,00 + USt sollte zum einen von der Errichtung der Lagerhalle bis zum 31.12.2014 auf dem Grundstück G-12 und zum anderen vom nachweislichen Auszug aus Grundstück G-9 bis zum 31.12.2014 abhängen.

4 Mit Kaufvertrag vom 07.07.2014 hat die DP-GmbH von Dr-K die Liegenschaft G-12, mit dem Grundstück-Nr. Y, um einen Kaufpreis von € 1,140.000,00 ohne USt, erworben.

5 Die einzelnen Beträge laut Vereinbarung wurden wie folgt ausbezahlt:

Investitionsabläse	€ 215.000 + USt	am 07.05.2014
Baukostenzuschuss	€ 165.000 + USt	am 14.08.2014
Baukostenzuschuss	€ 50.000 +USt	am 23.12.2014

Am 22.12.2014 war der Auszug der DP-GmbH aus dem Grundstück G-9 abgeschlossen.

Aus dem Anlageverzeichnis der Bf geht hervor, dass die Beträge aktiviert und auf 2 Jahre abgeschrieben wurden.

Laut Punkt 4) des Schreibens vom 22.06.2016 hätte die DP nach dem 12.04.2013 noch bauliche Investitionen in das Grundstück G-9 und zwar *“Einbau eines Kühlhauses“* und *“Komplett Sanierung aller Büros (EG+OG)“* getätigt.

6 Im Kaufvertrag vom 12.04.2013 war zwischen DP und Bf vereinbart, dass vom Grundstück G-9 eine Teilfläche sofort und die Restfläche bis spätestens 31.12.2014 übergeben werden sollte.

Die beschwerdegegenständliche *“Vereinbarung”* wurde zwischen denselben Parteien und am gleichen Tag abgeschlossen. Damit ist ein zeitlicher und persönlicher Zusammenhang mit dem Kaufvertrag gegeben.

Die gesondert verfasste Vereinbarung nimmt Bezug auf den Kaufvertrag. In ihr sollten vor allem die wechselseitigen Beziehungen in der Übergangsphase, also vom Vertragsabschluss bis zur endgültigen Übergabe der Restfläche des Grundstücks G-9 am 31.12.2014 (*“STICHTAG”*), geregelt werden:

- Die Nutzung von benötigten Betriebsflächen für beide Parteien bis zum *“STICHTAG”*;
- Das gegenseitige Übersiedeln, zB konnte eine Lagerfläche von ca. 700 m² auf dem Grundstück G-12 erst dann von der Bf geräumt werden, wenn das Grundstück G-9 frei ist;
- Der Bau eines Betriebsgebäudes (*“Lagerhalle”*) durch die DP auf dem Grundstück G-12, damit ein Auszug aus der Liegenschaft G-9 noch vor dem Stichtag erfolgen kann.

Die Bf bringt selbst vor, dass mit der Vereinbarung ein Anreiz geschaffen wurde, die vereinbarte gegenseitige Übersiedlung zeitgerecht durchzuführen. Die Bf hatte daher ein wirtschaftliches Interesse an der Umsetzung der Bau- und Umzugspläne *“um entsprechende Verzögerungen zu vermeiden”* (siehe Stellungnahme vom 01.04.2021). Dies belegt aber den Zusammenhang mit dem Kaufvertrag.

Anhaltspunkte dafür, dass die Parteien der Vereinbarung, die darin getroffenen Regelungen und Zahlungen (*“Investitionsablöse”* und *“Baukostenzuschuss”*) auch losgelöst von dem am gleichen Tag abgeschlossenen Kaufvertrag in Betracht gezogen hätten, waren weder dem Verwaltungsakt noch dem Vorbringen der Parteien zu entnehmen.

Es ist daher auch ein tatsächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang anzunehmen.

Aus der Vereinbarung und den beiden Kaufverträgen vom 12.04.2013 sowie vom 07.07.2014 kann geschlossen werden, dass es für die DP-GmbH, die als Händlerin im Gastronomiebereich tätig ist, unumgänglich war, für das Grundstück G-9 eine Ausweichliegenschaft zu bekommen. Schlußendlich hat der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf einen Teil seines Grundstücks G-12 an die DP verkauft. Auf der Ausweichliegenschaft musste zudem ein Gebäude (*“Lagerhalle”* laut Vereinbarung) errichtet werden. Nur so war es der DP möglich, das Grundstück G-9 frei zu machen und in das Grundstück G-12 einzuziehen.

7 Die Bf bringt vor, dass die in der Vereinbarung unter dem Vertragspunkt *“Investitionsablöse”* dargestellte Zahlung für von der DP in der Zeit vom Vertragsabschluss bis zur Räumung getätigte Investitionen geleistet wurden.

Die Zahlung wird als ‘Investitionsablöse’ bezeichnet. Entscheidend ist aber nicht die Bezeichnung, sondern der wirtschaftliche Gehalt der Leistung.

Der Betrag wird zunächst mit (nachweislichem) Baubeginn der Lagerhalle auf Grundstück G-12 vor dem 31.03.2014 fällig (aufschiebende Bedingung).

Wird die Kaufliegenschaft G-9 nicht bis zum 31.12.2014 übergeben, ist die Verkäuferin verpflichtet, den Betrag zurückzuzahlen (auflösende Bedingung).

Der zweite Betrag, in der Vereinbarung mit 'Baukostenzuschuss' bezeichnet, ist mit der Fertigstellung der Lagerhalle und dem nachweislichen Auszug aus der Liegenschaft G-9 fällig. Dieser Betrag wurde in zwei Raten ausbezahlt.

Wie bereits oben festgestellt, war der Bau der Lagerhalle auf der Ausweichliegenschaft G-12 notwendig, um aus dem Grundstück G-9 absiedeln zu können.

In wirtschaftlicher Hinsicht wurden die Zahlungen nach dem Baufortschritt geleistet, der erste Betrag mit Baubeginn der Lagerhalle, der zweite mit deren Fertigstellung.

Beiden Beträgen war aber gemein, dass diese nur dann wirtschaftlich bei der Verkäuferin (der DP-GmbH) verbleiben würden, wenn die letzte Vertragsbedingung - die rechtzeitige Übergabe der restlichen 3.000 m² bis zum Stichtag - erfüllt ist.

Es ist daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen anzunehmen, dass mit der Zahlung des ersten Betrages keine Investitionen in das zu übergebende Gebäude abgegolten wurden, sondern diese - wie der Baukostenzuschuss - den wirtschaftlichen Zweck hatte, den vereinbarten Übergabetermin mit einem finanziellen Anreiz sicherzustellen.

Die Zahlungen, im Gesamtbetrag von € 430.000 zuzüglich USt, stehen daher in einem inneren Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks G-9.

2. Beweiswürdigung

Die folgenden Ausführungen nehmen Bezug auf die Feststellungen in den obigen Randziffern.

Ad 1 Siehe Kaufvertrag vom 12.04.2013

Ad 2 Siehe Verwaltungsakt

Ad 3 Siehe Vereinbarung vom 12.04.2013

Ad 4 Siehe Kaufvertrag vom 07.07.2014

Ad 5 Siehe Ausführungen der Bf im Schriftsatz vom 22.06.2016

Ad 6 Ein Zusammenhang zwischen dem Kaufvertrag und der Vereinbarung, jeweils vom 12.04.2013, ergibt sich aus den dargestellten Gründen.

Ad 7 Investitionsablöse und Baukostenzuschuss:

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach Ansicht des VwGH (zB 27.08.1998, 98/13/0080; 22.02.2000, 95/15/0033; 19.09.2001, 2001/16/0402, 0403; gleicher Ansicht zB VfGH 12.12.1968, V 71/68) stellt § 21 BAO keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar (eine Beweiswürdigungsregel, VwGH 11.08.1993, 91/13/0005).

Werden die Bedingungen laut VP. 3 der Vereinbarung erfüllt (Fertigstellung der Lagerhalle und Auszug), so ist der 'Baukostenzuschuss' an die Verkäuferin zu entrichten. Dieser Betrag kommt der Empfängerin zugute und stärkt ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.

Welche baulichen Investitionen mit der 'Investitionsablöse' abgegolten werden sollen, ist dem Wortlaut der Vereinbarung nicht zu entnehmen. Im Schriftsatz vom 22.06.2016 wurde noch vorgebracht, dass die Verkäuferin ein Kühlhaus eingebaut und die Büros im EG und OG komplett saniert hätte. Im Zuge des vom Verwaltungsgericht durchgeführten Verfahrens musste die Bf einräumen, dass von der DP kein Kühlhaus errichtet wurde. Es sei lediglich eine Kühlbox angeschafft worden, für die es eine gesonderte Rechnung geben würde.

Da die Verkäuferin in der Lebensmittelbranche tätig ist, wäre die Notwendigkeit eines Kühlhauses nachvollziehbar gewesen.

Übrig geblieben ist das Vorbringen, dass die Verkäuferin, die auf der Ausweichliegenschaft eine Halle baut, in ein Objekt, dass demnächst übergeben werden muss, noch eine Sanierung der Büros inkl. Sanitäranlagen vorgenommen hätte.

Aus der Rechnung vom 28.04.2014, mit der von der Verkäuferin die 'Investitionsablöse' in Rechnung gestellt wurde, ist ebenfalls nicht ersichtlich, welche Investitionen getätigt worden wären. Die Bf konnte auch keine konkreten Angaben zu den Baumaßnahmen machen, auf die sie laut eigenen Angaben keinen Einfluss hatte.

Aus den vom Finanzamt übermittelten Anlageverzeichnissen der DP-GmbH findet sich ebenfalls kein Hinweis auf Investitionen in das Grundstück G-9.

Laut VP. 2 der Vereinbarung ist die wesentliche Bedingung der Baubeginn der Lagerhalle, der nachzuweisen ist. Die Investitionen auf Grundstück G-9 zwischen dem Kaufvertrag und der Rechnungsausstellung bedürfen keines Nachweises.

Diese behaupteten baulichen Investitionen treten nur ganz allgemein in der Vereinbarung, auf der Rechnung und im Beschwerdevorbringen in Erscheinung. Andere Hinweise oder Urkunden

dazu gibt es nicht. Die Existenz eines Übergabeprotokolls, aus dem mögliche Baumaßnahmen abgeleitet werden könnten, wurde nicht einmal behauptet.

Die Bf hat zudem ihr Vorbringen in einem wesentlichen Punkt (Errichtung eines Kühlhauses) geändert, damit hat sie ihre Ausführungen nicht stärken können.

Die ertragsteuerliche Behandlung der Zahlungen im Anlageverzeichnis kann das Vorbringen der Bf ebenfalls nicht stützen, da das erkennende Gericht die Grunderwerbsteuerpflicht der nachträglich geleisteten Beträge zu prüfen hat.

Die genannten Umstände erwecken vielmehr den Eindruck, dass der als 'Investitionsablöse' bezeichnete Zahlungsbetrag nicht wirklich den wirtschaftlichen Zweck hatte, Investitionen der Verkäuferin abzudecken.

Die in der Vereinbarung zugesagten Teilbeträge, in der Gesamthöhe von € 430.000 zuzüglich USt, waren nach dem Baufortschritt der von der DP-GmbH auf der Ausweichliegenschaft zu errichtenden Lagerhalle auszus zahlen und sollten erst dann im Vermögen der Verkäuferin verbleiben, wenn der vereinbarte Übergabstermin laut Kaufvertrag eingehalten wird.

Betrachtet man beide Zahlungen (Investitionsablöse + Baukostenzuschuss) in ihrem Konnex, so ergibt sich aus dem Gesamtbild der Verträge, dass die zusätzlich vereinbarten Leistungen im Wesentlichen das wirtschaftliche Ziel hatten, die abschließende Übergabe der restlichen Kaufliegenschaft bis zum Stichtag zu fördern und sicherzustellen.

Diese Bedingung wurde mit dem Auszug der Verkäuferin am 22.12.2014 erfüllt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 135/2009 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

§ 5 ("Gegenleistung") Abs. 2 GrEStG 1987 lautet (auszugsweise):

"Zur Gegenleistung gehören

1. *Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,*
2. *.....“*

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung - etwa im Sinne der §§ 879 Abs. 2 Z 4 oder 917 ABGB - hinausgeht (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4 zu § 5 GrEStG, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet nur jede denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4 zu § 5 GrEStG, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes - in den Fällen der Abs. 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar - zu entrichten ist (vgl. VwGH vom 26.04.2001, 98/16/0265, vom 25.08.2005, 2005/16/0104, vom 24.11.2011, 2010/16/0246, und vom 29.08.2013, 2012/16/0159; vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 4 zu § 5 GrEStG).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 5 zu § 5 GrEStG, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Dabei kommt es stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (VwGH vom 06.11.2002, 99/16/0204, und vom 17.03.2005, 2004/16/0278).

Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Veräußerers erbringt, gehören nicht zur Bemessungsgrundlage, dies allerdings nur dann, wenn solche Gegenleistungen mit dem Grundstück in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 8 zu § 5 GrEStG, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Steht hingegen die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen, oder „inneren“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 9 zu § 5 GrEStG, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Bei der Beurteilung dieses Zusammenhanges ist vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 147 zu § 5 GrEStG, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Leistungen, die der Erwerber dem Veräußerer erbringt, um aus der zu erwerbenden Sache eine für ihn möglichst vorteilhafte Nutzung zu erzielen, gehören demnach zur Gegenleistung (vgl. VwGH vom 10.05.1984, 82/16/0121, 0122, vom 27.06.1984, 84/16/0077, vom 25.06.1992, 91/16/0037, 0038, vom 17.12.1992, 91/16/0053, und vom 26.06.2003, 2003/16/0077).

Ist der Erwerber eines Grundstücks eine aufschiebend bedingte Verpflichtung eingegangen, die nach allgemeinen Kriterien als Gegenleistung zu betrachten ist, so wird diese Verpflichtung mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung zur Gegenleistung (BFH vom 22.11.1995, II R 26/92, DStR 1996, 260; VwGH vom 30.09.2004, 2004/16/0087; vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 10a zu § 5 GrEStG).

Sonstige Leistungen eines Käufers, die in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, sind nur solche, die der Käufer für den Verkäufer oder zu dessen Gunsten erbringt. Es sind dies Leistungen, die sich im Vermögen des Verkäufers auswirken, dh es also unmittelbar oder mittelbar vermehren (VwGH vom 10.09.1970, 1109/69, und vom 09.08.2001, 98/16/0319; vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 65 zu § 5 GrEStG).

Nach § 5 Abs 2 Z 1 GrEStG gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt (VwGH vom 10.05.1984, 82/16/0121, 0122, und vom 21.11.1985, 84/16/0093).

Eine zusätzlich und außerhalb des Kaufvertrages gewährte Leistung stellt einen Teil der Gegenleistung dar (vgl. VwGH vom 12.10.1959, 946/59). Auch wenn eine Vereinbarung über zusätzliche Leistungen - sei es zur Gänze sei es nur hinsichtlich der Höhe - in einem gesonderten Vertragswerk niedergelegt wird, ändert dies nichts daran, dass diese Leistungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (VwGH vom 10.05.1984, 82/16/0121, 0122, und vom 29.08.2013, 2012/16/0159; vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 149 zu § 5 GrEStG, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Die aufschiebend bedingte Gegenleistung ist genauso zu beurteilen wie eine nachträglich vereinbarte Gegenleistung iS des § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG. Erst mit Eintritt der Bedingung entsteht insoweit eine neue Grunderwerbsteuerpflicht, die durch einen zusätzlichen (selbständigen) Grunderwerbsteuerbescheid festzusetzen ist (UFS vom 05.06.2009, RV/2369-W/06, vom 18.08.2003, RV/0036-I/03, vom 15.03.2012, RV/2432-W/08, und vom 26.04.2012, RV/3129-W/09; vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 150b zu § 5 GrEStG).

Die Bf ist in der 'Vereinbarung' aufschiebend bedingte Verpflichtungen (Teilbeträge nach Baufortschritt, wenn die Liegenschaft rechtzeitig übergeben wird) eingegangen.

Wie bereits oben festgestellt, besteht ein zeitlicher, persönlicher, tatsächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Kaufvertrag, mit dem das Grundstück G-9 erworben wurde.

Die Zahlungen wurden von der Bf als Käuferin an die Verkäuferin geleistet und haben sich auf das Vermögen der Verkäuferin ausgewirkt, d.h. dieses unmittelbar oder mittelbar vermehrt. Sie wären ohne den Kaufvertrag nicht vorstellbar.

Mit dem Eintritt der vereinbarten Bedingungen wurden diese Verpflichtungen zu Gegenleistungen. Dabei ist es ohne Belang, dass diese erst nach Abschluss des Kaufvertrages zu begleichen waren.

Die Bf hatte nach eigenen Angaben großes Interesse daran, dass die Verkäuferin auf dem Grundstück G-12 zu bauen beginnt, damit diese umgehend übersiedeln und die Bf so rasch als möglich in die Liegenschaft G-9 einziehen konnte.

In wirtschaftlicher Hinsicht war die Bf als Käuferin bereit, für die Liegenschaft G-9 ein zusätzliches Entgelt zu leisten, wenn der vereinbarte Übergabstichtag für die Restfläche eingehalten wird.

Die von der Bf aufgrund der Vereinbarung gezahlten Entgelte im Gesamtbetrag von € 516.000 inkl. USt unterliegen daher als Gegenleistung für den Erwerb des Grundstücks G-9 der Grunderwerbsteuer.

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

3. 2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Der Schwerpunkt des Verfahrens lag auf der Sachverhaltsebene (Investitionsablöse), die einer Revision nicht zugänglich ist (vgl. etwa VwGH vom 04.12.2019, Ra 2019/16/0194, unter Hinweis auf den Beschluss vom 25.02.2016, Ra 2016/16/0006, mwN).

Im Übrigen konnte sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfrage (aufschiebend bedingte Leistungen als Gegenleistung) auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

Eine ordentliche Revision ist daher gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

Salzburg, am 29. Juli 2022