

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Ilse Rauhofer, die Richterinnen Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter Gerhard Flenreiss und Christian Sambs in der Beschwerdesache *****MV***** als Masseverwalter im Konkurs der *****Bf1*****, *****ADR*****, über die Beschwerde vom 22. Juni 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, vom 20. März 2023 betreffend Grunderwerbsteuer zu *****ErfNr 1*****, Steuernummer *****BF1StNr1***** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. Juni 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin Kellner Sabrina zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer zu *****ErfNr 1*****

Am **2.6.2017** erfolgte über FinanzOnline zu *****ErfNr 1***** eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch die *****A*** Rechtsanwälte GmbH** (kurz *****A*** RÄ**) für den am **14.03.2017** zwischen *****VERKÄUFER1*** als Verkäufer** und der *****BF Firmenname 1***** (*****FN 1*****, deren Firmenwortlaut auf *****BF Firmenname 2***** bzw. nunmehr *****Bf1***** geändert wurde, kurz **Bf.**) **als Käuferin** abgeschlossenen Kaufvertrag über die Liegenschaften *****EZ X GB Y***** samt der darauf errichteten Gebäuden.

Am **3.7.2017** erfolgte durch *****A*** RÄ** die **Bekanntgabe** des mit **€ 94.500,00** selbstberechneten Abgabebetrages ausgehend von dem im Kaufvertrag ausgewiesenen **Bruttopreis iHv € 2.700.000,00** (€ 2.250.000,00 zuzüglich 20% USt iHv € 450.000,00) an das (damalige) Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt

Österreich, kurz FA). Gleichzeitig wurde dem FA der Zugriffscode für die im Dokumentenarchiv der österreichischen Rechtsanwälte abgespeicherte Vertragsurkunde erteilt.

Überprüfung der Selbstberechnung

Bei einer Überprüfung der von ***A*** RÄ durchgeführten Selbstberechnungen durch das FA wurde ua. der o.a. Kaufvertrag überprüft.

Nach Abfrage der bei der Selbstberechnung zu ***ErfNr 1*** bekanntgegebenen Daten und Einsicht in die Vertragsurkunde führte das FA am **27.4.2022** eine Firmenbuchabfrage zu ***FN 1*** (Bf.) durch und fertigte am **21.6.2022** diverse Urkunden aus dem Bemessungsakt ***ErfNr 2*** an.

Am **6.7.2022** richtete das FA eine Anfrage an ***A*** RÄ, mit der Frage, ob die laut Zusatzvereinbarung für die Aufgabe der Mietrechte an die ***X*** GmbH zu leistenden € 1.440.000,00 tatsächlich gezahlt wurden und ersuchte um Vorlage entsprechender Überweisungsbelege. Nach Beantwortung und Urkundenvorlage durch ***A*** RÄ am **27.07.2022** und am **23.09.2022** hat das FA am **12.10.2022** aus dem Veranlagungsakt der ***X*** GmbH den Vertrag über die Auflösung eines Nutzungsrechtes sowie die Rechnung Nr. 01/2017 über die Ablösezahlung angefertigt und eine Firmenbuchabfragen zu ***FN 2*** (***X*** GmbH) getätigt.

Am **7.3.2023** wurde die zu ***ABNR*** erfolgte Außenprüfung beendet und im an ***A*** RÄ GmbH gerichteten Bericht ua. Feststellungen zum gegenständlichen Kaufvertrag getroffen.

Grunderwerbsteuerbescheid – Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO

Mit **Bescheid** vom **20.3.2023** setzte das FA die Grunderwerbsteuer für den gegenständlichen Kaufvertrag gemäß **§ 201 Abs. 2 Zi 3 BAO** gegenüber der Bf. mit **€ 154.980,00** (3,5% einer Bemessungsgrundlage iHv 4.428.000,00) fest. Die Bescheidbegründung lautet wie folgt:

„Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Zi 3 BAO, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Feststellungen in der Außenprüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, bzw. im Abgabungsverfahren (laut nachstehender Begründung) stellen für das Abgabungsverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt bzw. zu einer anderen Abgabeneinhebung als jener im Zuge der Selbstberechnung geführt hätte.

Die Festsetzung gemäß § 201 BAO erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der Ermittlungen im Abgabungsverfahren bzw. der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebende Gesamtauswirkung.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip

der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

Die (weitere) Begründung ergeht gesondert.“

Die gesonderte Begründung vom 21.3.2023 lautet auszugsweise wie folgt:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:
Die im Rahmen einer Außenprüfung durchgeführte Überprüfung der Selbstberechnung bei ***A*** Rechtsanwälte GmbH, StNr. ..., ergab folgende Beanstandung:

Im Rahmen einer Zwischenbesprechung wurde ersucht bekanntzugeben, ob der Ablösebetrag tatsächlich gezahlt wurde und um Vorlage der entsprechenden Überweisungsbelege, da es sich lt. Ansicht FAÖ, Dienststelle Sonderzuständigkeiten bei dem Ablösebetrag für das Nutzungsrecht um eine „sonstige Leistung“ gem. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG handelt. Zur Gegenleistung gehören auch Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Verkäufer gewährt.

Von der RA-Kanzlei ***A*** wurde mit Stellungnahme vom 28.07.2022 bekanntgegeben, dass der Ablösebetrag tatsächlich gezahlt wurde, aber an die ***X*** GmbH und nicht an den Verkäufer. Die Ablösevereinbarung war nicht mit der Käuferin, weshalb es sich um keine sonstige Leistung handelt. Errichtungsdatum des Kaufvertrages ist der 14.03.2017, die Angelegenheit liegt daher mehr als 5 Jahre zurück. Mit einer weiteren Stellungnahme vom 23.09.2022 wurde u.a. auf ein VwGH Erkenntnis (VwGH 83/16/0181) verwiesen.

Den von der RA-Kanzlei ***A*** vorgebrachten Einwänden unter Verweis auf die VwGH Entscheidung 83/16/0181, dass die Ablöse mit dem gegenständlichen Kaufvertrag nicht in Verbindung steht und diese nicht zur Gegenleistung zählt, kann nicht gefolgt werden. Laut ***A*** wurde das Grundstück nicht lastenfrei erworben und die Einigung über die Auflösung des Nutzungsrechtes erfolgte mit dem Inhaber des Nutzungsrechtes selbst, der ***X*** GmbH und dem Käufer, der ***BF Firmenname 1*** und NICHT mit dem Verkäufer, ***VERKÄUFER1***. Zahlt der Erwerber des Grundstückes die Entschädigung für die Aufgabe eines Nutzungsrechtes nämlich unmittelbar an den Mieter, ohne dass der Verkäufer des Grundstückes an dieser Vereinbarung beteiligt ist, so kann die Entschädigung dem Kaufpreis nicht hinzugerechnet werden. Ausschlaggebend ist, ob der Käufer das Grundstück belastet mit Bestandrechten oder lastenfrei erwerben will. Laut Kaufvertrag wurde das Grundstück nicht lastenfrei erworben.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Es kommt nicht auf die äußere Form der Verträge an, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Gegenleistung ist all das, was der Erwerber aufwenden muss, um die Liegenschaft zu erhalten. Insbesondere sind alle in knappem zeitlichem Zusammenhang mit dem Kaufvertrag eingegangenen Verpflichtungen des Erwerbers zur Gegenleistung hinzuzuzählen.

Lt. Ansicht FA Österreich, DS Sonderzuständigkeiten ist klar erkenntlich, dass die Absicht bestand, das Grundstück unbelastet und frei von Nutzungsrechten Dritter zu erwerben. Dies lässt sich von sämtlichen, in diesem Zusammenhang abgeschlossen Urkunden ableiten. Der Liegenschafts Kaufvertrag und die Auflösungsvereinbarung stehen in unmittelbaren innerem und zeitlichen Zusammenhang und wurden auch vom selben berufsmäßigen Parteienvertreter ausgehandelt. Sowohl der Kaufvertrag, die Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag und der Vertrag über die Auflösung eines Nutzungsrechtes wurden alle am selben Tag, den 14.03.2017, unterfertigt. Hinsichtlich der Wirksamkeit der Vereinbarungen wurden aufschiebende Bedingungen vereinbart. In der Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag wurde vereinbart, dass der Kaufvertrag vom Eintritt der Bedingung abhängig ist, dass zwischen der Käuferin und der ***X*** GmbH ein wirksamer Vertrag über die Aufgabe des Nutzungsrechtes am Kaufgegenstand gegen Bezahlung einer Ablöse von € 1.440.000,00 zustande kommt. Erst mit Abschluss dieses Vertrages über die Aufgabe der Mietrechte wird auch der gegenständliche Vertrag wirksam. Diese Verträge wären unabhängig voneinander nicht abgeschlossen worden und würden unabhängig voneinander auch nicht wirksam werden. Der Verkäufer der Liegenschaft, Herr ***X*** ***N***, ist indirekt an der Vereinbarung über die Auslösung eines Nutzungsrechtes beteiligt, da dieser der Alleingesellschafter und Geschäftsführer der ***X*** GmbH ist. Der gegenständliche Fall unterscheidet sich von dem zitierten VwGH Erkenntnis dahingehend, dass aus den o.a. Gründen nach wie vor ein unmittelbarer, tatsächlicher und wirtschaftlicher - „innerer“ - Zusammenhang der Leistung des Erwerbers mit dem Erwerb des Grundstückes gegeben ist.

Weiters wurde von der ***X*** GmbH an die ***BF Firmenname 2*** (vormals ***BF Firmenname 1***) zur Überrechnung der Umsatzsteuer eine Rechnung über die Ablöse für die Aufhebung des Nutzungsrechtes gem. Vereinbarung vom 14.03.2017 über € 1.440.000,00 zuzügl 20% USt € 288.000,00 = gesamt € 1.728.000,00 ausgestellt. Aus den oben angeführten Gründen stellt der Ablösebetrag iHv. € 1.440.000,00 zuzügl 20% USt € 288.000,00 = € 1.728.000,00 somit eine weitere Gegenleistung dar.

Gem. § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verkehrsteuern fünf Jahre. Gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. Das Errichtungsdatum des Kaufvertrages ist der 14.03.2017. Die Verjährungsfrist endet grundsätzlich am 31.12.2022, aufgrund der Verlängerungshandlung durch Ermittlungen während der Prüfung endet die Verjährungsfrist somit am 31.12.2023.

Dies stellt die Wiederaufnahmegründe gem. § 201 (2) Z 3 BAO iVm § 303 BAO dar.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

Kaufpreis € 2.250.000,00

Ablösebetrag € 1.440.000,00

ZWS € 3.690.000,00

+ 20% USt € 738.000,00

Gesamt € 4.428.000,00

gem. § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 3,5% v. € 4.428.000,00 = € 154.980,00

Abgerechnet lt. RA: € 94.500,00

Berechnung lt. FA: € 154.980,00

Ergibt eine Nachforderung von € 60.480,00“

Beschwerde

Die nach Fristerstreckung am 20.06.2023 eingebrachte Beschwerde richtet sich gegen die Einbeziehung der Ablösezahlung in die Bemessungsgrundlage.

In der Begründung wurde einleitend zum Sachverhalt ausgeführt wie folgt:

*„Mit Kaufvertrag vom 14. März 2017 erwarb die ***BF Firmenname 2*** (vormals ***BF Firmenname 1***, ***FN 1***) von ***VERKÄUFER1*** die in Punkt II. der Beilage ./I (Kaufvertrag) bezeichneten Liegenschaften.*

Gern Punkt III. des Vertrages wird der in Punkt II. des Kaufvertrages angeführte Kaufgegenstand von der Verkäuferin an die Käuferin übertragen. Punkt III regelt ferner in Absatz 2, 3 und 4 (Zitat):

Punkt III., Absatz 2: „Der Kaufgegenstand wird mit allen Rechten und Befugnissen und denselben Grenzen sowie allem faktischen und rechtlichen Zubehör, mit denen der Verkäufer diesen besessen und benützt hat bzw zu besitzen und benützen berechtigt war, erworben und übernommen.“

Punkt III., Absatz 3: „Der Kaufgegenstand wird [...] frei von sonstigen bürgerlichen oder außerbürgerlichen Lasten (mit Ausnahme des bestehenden Nutzungsrechts, siehe sogleich Pkt. 4) erworben und übernommen. [...]“

*Punkt III., Absatz 4: „Der Käuferin ist bekannt, dass die ***X*** Gesellschaft m.b.H, ***FN 2*** ein Nutzungsrecht ob der vertragsgegenständlichen Liegenschaft hat, und das (sic!) dieses Nutzungsrecht aufrecht ist, und durch den Verkäufer auch nicht beendet werden wird. Der Kaufpreis (siehe Punkt IV) wurde unter Berücksichtigung diese (sic!) bestehenden Nutzungsrechte vereinbart.“*

*Weitere Regelungen betreffend das Nutzungsrecht der ***X*** Gesellschaft m.b.H (in Folge kurz „***X*** GmbH“) trifft der Kaufvertrag nicht.*

*Mit Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag vom 14.3.2017 (Beilage ./2) wurde vereinbart, dass der Kaufvertrag unter der Bedingung des Abschlusses einer Vereinbarung über die Aufgabe der Mietrechte zwischen der ***BF Firmenname 2*** und der ***X*** GmbH zustande komme. Sollte der Vertrag über die Aufgabe des Nutzungsrechts nachträglich aufgehoben werden, so hat die Käuferin das Wahlrecht, ob sie den Kaufvertrag auflöst oder nicht.*

*Der Ablösebetrag wurde auf Basis der Vereinbarung über die Auflösung eines Nutzungsrechtes (Beilage ./3) zwischen der ***BF Firmenname 2*** und der ***X*** GmbH in Folge vom Käufer direkt an den Nutzungsberechtigten, die ***X*** GmbH, bezahlt.“*

Nach Darstellung der Rechtsgrundlage und Zitierung von Judikatur und Literatur zum Begriff der Gegenleistung ist § 5 GrEStG nahm die Bf. folgende rechtliche Würdigung vor:

*„Es wurde ein Kaufvertrag zwischen der ***BF Firmenname 2*** als Käufer und Herrn ***VERKÄUFER1*** als Verkäufer errichtet. Der Kaufpreis für die zu übertragenden*

Liegenschaften (Punkt II. des Kaufvertrages) belief sich auf EUR 2.250.000,00 netto, bzw EUR 2.700.000,00 brutto, da die Option zur Umsatzsteuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG ausgeübt wurde. Die auf Basis der Bemessungsgrundlage von EUR 2.700.000,00 errechnete GrESt beträgt, wie in der Selbstberechnung kalkuliert, EUR 94.500,00.

Die Käuferin kauft die Liegenschaft, an der der ***X*** GmbH ein aufrechtes, vertragliches Nutzungsrecht seitens des Verkäufers eingeräumt und aufgrund des Kaufvertrages nicht aufgelöst wurde, somit samt bestehendem Nutzungsrecht.

Mit Auflösungsvereinbarung vom 14.03.2017 verzichtete die ***X*** GmbH gegen ein Entgelt von EUR 1.440.000,00 gegenüber der ***BF Firmenname 2*** auf das Nutzungsrecht (Beilage ,/3). Die Überweisung erfolgte am 20.04.2017 von der ***BF Firmenname 2*** auf das eigens für die Vertragsabwicklung eingerichtete Treuhandkonto der Treuhänderin, floss letztlich aber der ***X*** GmbH zu (Anm.: in deren Vermögen die Ablösezahlung der Ertragsteuer unterworfen wurde).

Dass es sich bei der Ablösezahlung für das Mietrecht an die ***X*** GmbH um keine sonstige Leistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG handelt, lässt sich aus der Judikatur des VwGH (VwGH 27.06.1984, 84/16/0077, VwGH 22.11.1984, 83/16/0162, VwGH 10.01.1985, 83/16/0181) ableiten, da - wie schon oben ausgeführt - unmittelbare Zahlungen an den Mieter der erworbenen Liegenschaft dem Kaufpreis nicht hinzuzurechnen sind.

Laut Kaufvertrag sollte das Grundstück nicht lastenfrei erworben werden, die Mietrechte sollten vom Erwerber selbst beseitigt werden und wurden vom Erwerber beseitigt. Eine Vereinbarung über die Auflösung der Nutzungsvereinbarung zwischen der ***BF Firmenname 2*** und ***VERKÄUFER1***, bzw letzterem und der ***X*** GmbH liegt nicht vor. Allfällige Bedingungen im Kaufvertrag bzw in der Auflösungsvereinbarung stellen auch keine derartigen Vereinbarungen zwischen Verkäufer und Mieter bzw Verkäufer und Käufer dar. Gern der Judikatur des VwGH ist die Entschädigung selbst dann nicht Teil der Gegenleistung, wenn der Käufer den Verkäufer mit der Freimachung beauftragt, wobei der gegenständliche Sachverhalte nicht einmal eine derartige Beauftragung vorsieht.

Generell kann somit festgehalten werden, dass die Auflösung der Nutzungsvereinbarung bzw das dafür bezahlte Entgelt seitens der ***BF Firmenname 2***

- weder für den Verkäufer erfolgt ist (zu den sonstigen Leistungen gehören nur „Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer und für diesen an Dritte“ leistet),
- noch sich diese Zahlung im Vermögen des Verkäufers ausgewirkt hat.

Mag auch der Verkäufer (zufällig) Gesellschafter der Nutzungsberechtigten sein, so ist aufgrund des Trennungsprinzips gerade von keiner Personenidentität der beiden Personen auszugehen.

Selbiges gilt, wenn der VwGH ausspricht, dass eine sonstige Leistung insbes dann nicht vorliegt, wenn der Erwerber direkt an den Mieter zahlt, „ohne dass der Verkäufer des Grundstückes an dieser Vereinbarung beteiligt ist“ (VwGH 10.1.1985, 83/16/0181): Trotzdem der Verkäufer Gesellschafter des Nutzungsberechtigten ist, ist er - aufgrund des die dem GrEStG zugrundeliegende Trennungsprinzips - nicht an der Vereinbarung beteiligt. Eine andere Beurteilung würde Abgrenzung zwischen einzelnen grunderwerbsteuerlichen Rechtsträgern widersprechen (so werden grundsätzlich der Grunderwerbsteuer unterliegende Erwerbsvorgänge zwischen Gesellschaft und

*Gesellschafter gleichermaßen der Grunderwerbsteuer unterworfen wie Erwerbsvorgänge zwischen gesellschaftsrechtlich nicht verbundenen Rechtsträgern). Faktum ist sohin, dass die natürliche Person ***VERKÄUFER1*** nicht die juristische Person ***X*** GmbH ist.*

Da also der Erwerber unmittelbar mit dem Mieter eine Vereinbarung über die Auflösung der Nutzungsvereinbarung getroffen hat und der Verkäufer an der Vereinbarung - wie oben ausgeführt - nicht beteiligt ist, kann nach einschlägiger VwGH-Judikatur die Entschädigung dem Kaufpreis nicht hinzugerechnet werden. Da das Grundstück It Kaufvertrag gerade nicht lastenfrei übertragen werden sollte (sondern die Freimachung durch den Käufer erfolgt), liegt ein unmittelbarer tatsächlicher und wirtschaftlicher innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Erwerb nicht vor.“

Abschließend beantragte die Bf. die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides und Ersetzung durch einen rechtsrichtigen Bescheid, die Festsetzung der Grunderwerbsteuer folglich iHv EUR 94.500,00 auf Basis einer Bemessungsgrundlage von EUR 2.700.000,00.

Weiters stellte sie Anträge

- 1) auf Entscheidung durch den gesamten Senat gem § 272 Abs 2 Z 1 BAO sowie
- 2) auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO sowie
- 3) auf Ausschluss der Öffentlichkeit von der mündlichen Verhandlung gemäß § 275 Abs 3 Z 1 BAO.

Beschwerdevorentscheidung

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung vom 6.3.2024** führte das FA zur Begründung Folgendes aus:

„Am 14.03.2017 wurden sowohl der Kaufvertrag über die gegenständliche Liegenschaft, die Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag zwischen dem Verkäufer und der Käuferin (Beschwerdeführerin) als auch der Vertrag über die Auflösung des Nutzungsrechtes an der Liegenschaft zwischen der Käuferin und der Mieterin abgeschlossen.

Mit der Auflösungsvereinbarung vom 14.03.2017 verzichtete die Mieterin, gegen einen Ablösebetrag in Höhe von € 1.728.000,00 (inkl. USt), auf ihr Nutzungsrecht an der Liegenschaft gegenüber der Käuferin.

*Im gegenständlichen Fall wurde zusätzlich zum Kaufvertrag und zur Auflösungsvereinbarung durch den Verkäufer Herrn ***VERKÄUFER1***, der zugleich Alleingesellschafter und Geschäftsführer ***der X*** Gesellschaft m.b.H ist, am 14.03.2017 eine Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag abgeschlossen. Laut Punkt zwei der Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag kommt dieser nur zustande, wenn die Mietrechte der ***X*** Gesellschaft m.b.H aufgegeben werden.*

Auch wenn die Zahlung an die Mieterin direkt durch die Käuferin erfolgte, so schließt dies nicht aus, dass hier ein unmittelbarer und tatsächlicher Zusammenhang zwischen dem Zustandekommen des Kaufvertrages und somit dem Erwerb der Liegenschaft und der Aufgabe des Nutzungsrechtes des Mieters steht.

Durch die vertragliche Gestaltung ergibt sich eindeutig, dass die Verträge einander bedingen und die Rechtsgeschäfte separat nie wirksam geworden wären.

Laut der in der Beschwerde angeführten Entscheidung des VwGH (VwGH 10.01.1985, 83/16/0181) gilt folgendes:

„Zahlt der Erwerber des Grundstücks die Entschädigung für die Aufgabe der Mietrechte unmittelbar an den Mieter, ohne daß der Verkäufer des Grundstücks an dieser Vereinbarung beteiligt ist, so kann die Entschädigung dem Kaufpreis nicht hinzugerechnet werden. Ausschlaggebend ist, ob der Käufer das Grundstück belastet mit Bestandrechten oder lastenfrei erwerben will. Soll das Grundstück lastenfrei übertragen werden, so ist die Entschädigung Teil der Gegenleistung.“

*Da der Zusatzvereinbarung eindeutig zu entnehmen ist, dass der Kaufvertrag nur zustande kommt, wenn die Immobilie frei von den Mietrechten der ***X*** Gesellschaft m.b.H ist, zählt die Ablösezahlung als sonstige Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.“*

Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerden ans BFG erstatte die Bf. kein weiteres Vorbringen. Beantragt wurde nochmals die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Vorlage an das BFG – Zuständigkeit der Senatsgerichtsabteilung 1062-1

Mit Vorlagebericht vom **14.5.2024** legte das FA das gegenständliche Rechtsmittel dem BFG zur Entscheidung vor. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27.3.2026 erfolgte eine Aktenumverteilung zum Stichtag **01.04.2026** und ging die Zuständigkeit für die gegenständliche Rechtssache auf die Senatsgerichtsabteilung 1062-1 über.

Beweisaufnahme durch die Berichterstatterin

Durch die zuständige Berichterstatterin wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes sowie durch Abfragen bei FinanzOnline zu *****ErfNr 1***** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Nach Ergehen der Ladung für die mündliche Verhandlung teilte der bisherige steuerliche Vertreter der Bf. dem BFG mit, dass sich die Bf. in Insolvenz befindet und sie die Bf. nicht mehr vertritt.

Nach Abfragen im Firmenbuch und in der Insolvenzdatei erfolgte am 7.5.2026 eine Ladung an *****MV***** als Masseverwalter im Konkurs der Bf. unter Anschluss des Vorlageberichtes des Finanzamtes.

mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat

Zu der am **30.6.2026** vor dem gesamten Senat durchgeführten mündlichen Verhandlung ist für die beschwerdeführende Partei trotz ausgewiesener Ladung, die laut Rückschein am 12.5.2026 übernommen wurde, niemand erschienen. Die Ladung enthielt den Hinweis, dass das Fernbleiben der beschwerdeführenden Partei der Durchführung der Verhandlung nicht entgegen steht (§ 274 Abs. 4 BAO) und wurde die Verhandlung vor dem gesamten Senat daher ohne die beschwerdeführende Partei durchgeführt (siehe dazu die aufgenommene Niederschrift, die der beschwerdeführende Partei mit dem Erkenntnis übermittelt wird).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am **14.3.2017** wurden durch die Bf. und Herrn *****VERKÄUFER1***** mehrere Vertragsurkunden beim Vertragserrichter *****A*** RÄ** unterzeichnet, die in einem Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaften *****EZ KG***** samt den darauf befindlichen Gebäuden Bürogebäude mit 546,06 m² + Verkaufshalle mit 959,38 m² + 3 Lagerhallen mit insgesamt 7.372 m²) durch die Bf. stehen.

Die Unterzeichnung der Verträge durch Herrn *****VERKÄUFER1***** erfolgte teils im eigenen Namen und teils für die *****X*** GmbH (***FN 2***)**. Herr *****VERKÄUFER1***** war bei Vertragsabschluss nicht nur der einzige Geschäftsführer der *****X*** GmbH**, sondern auch deren Alleingesellschafter.

1. Der am **14.3.2017** zwischen *****VERKÄUFER1***** und der Bf. über den Ankauf der Liegenschaften abgeschlossene **Kaufvertrag** lautet in Punkt III 4. wie folgt:

*„Der Käuferin ist bekannt, dass die *****X*** Ges.m.b.H., ***FN 2***** ein Nutzungsrecht ob der vertragsgegenständlichen Liegenschaft hat, und das dieses Nutzungsrecht aufrecht ist und durch den Verkäufer auch nicht beendet werden wird. Der Kaufpreis (siehe Punkt IV) wurde unter Berücksichtigung dieser bestehenden Nutzungsrechte vereinbart.“*

In Punkt IV wurde ein Netto-Kaufpreis iHv € 2.250.000,00 vereinbart und festgehalten, dass der Verkäufer gemäß § 6 Abs. 2 UstG zur Umsatzsteuerpflicht optiert und der Bruttokaufpreis somit € 2.700.000,00 beträgt.

Im Punkt V. wurde als aufschiebende Bedingung vereinbart, dass der Verkäufer die Immobilienverkehrssteuer in Höhe eines Teilbetrages von € 61.372,10 auf das Gebührenanderkonto der *****A*** RÄ** einzahlt.

Im Punkt VI. wurde als Stichtag und Tag der Übergabe der 31.3.2017 vereinbart.

2. Ebenfalls am **14.3.2017** schlossen der Verkäufer *****VERKÄUFER1***** und die Bf. eine **Zusatzvereinbarung** ab, in der vereinbart wurde, dass der Kaufvertrag unter folgenden Bedingungen und Optionen steht:

*„Dieser Kaufvertrag ist vom Eintritt der Bedingung abhängig, dass zwischen der Käuferin und der *****X***** Gesellschaft m.b.H., *****FN 2***** ein wirksamer Vertrag über die Aufgabe des Nutzungsrechtes am Kaufgegenstand gegen Bezahlung einer Ablöse von € 1.440.000,00 zustande kommt. Erst mit Abschluss dieses Vertrages über die Aufgabe der Mietrechte wird auch der gegenständliche Vertrag wirksam.*

2. Sollte der Vertrag über die Aufgabe des Nutzungsrechts nachträglich - gleich aus welchem Rechtsgrund - aufgehoben werden, so hat die Käuferin das Wahlrecht, ob sie den gegenständlichen Kaufvertrag durch einseitige Erklärung mittels eingeschriebenem Brief an den Verkäufer auflöst oder nicht (Option). Die Ausübung des Wahlrechts steht der Käuferin sechs Monate, ab dem Zeitpunkt, an dem sie nachweislich Kenntnis über die Aufhebung des Vertrags über die Aufgabe des Nutzungsrechts hatte, zu. Gibt die Käuferin keine Erklärung ab, bleibt der gegenständliche Kaufvertrag aufrecht. Sämtliche Leistungen sind im Fall, dass die Käuferin von der Option Gebrauch macht, Zug um Zug rückabzuwickeln. Der ab dem Stichtag der Käuferin zugeflossene Nutzen ist hingegen nicht herauszugeben, und der Kaufpreis nicht zu verzinsen.

*3. Sollte die Beendigung des Nutzungsrechts mit der *****X***** Gesellschaft m.b.H., *****FN 2***** nicht wirksam erfolgen oder nachträglich - gleich aus welchem Rechtsgrund - wieder rückgängig gemacht werden, so hat die Käuferin das Wahlrecht, ob sie den gegenständlichen Kaufvertrag durch einseitige Erklärung mittels eingeschriebenem Brief an den Verkäufer auflöst oder nicht (Option). Die Ausübung des Wahlrechts steht der Käuferin sechs Monate, ab dem Zeitpunkt, an dem sie nachweislich Kenntnis über die Aufhebung des Vertrags über die Aufgabe der Mietrechte hatte, zu. Gibt die Käuferin keine Erklärung ab, bleibt der gegenständliche Kaufvertrag aufrecht. Sämtliche Leistungen sind im Fall, dass die Käuferin von der Option Gebrauch macht, Zug um Zug rückabzuwickeln. Der ab dem Stichtag der Käuferin zugeflossene Nutzen ist hingegen nicht herauszugeben, und der Kaufpreis nicht zu verzinsen.“*

3. Der auf Grund der Zusatzvereinbarung für die Wirksamkeit des Kaufvertrages erforderliche **„Vertrag über die Auflösung eines Nutzungsrechtes“** wurde am **14.3.2017** zwischen der Bf. und der *****X***** GmbH durch Unterfertigung der Vertragsurkunde abgeschlossen. Mit diesem Vertrag wurde das Nutzungsrecht der *****X***** GmbH einvernehmlich zum 31.3.2017 aufgehoben und vereinbart, dass die Bf. für die einvernehmliche Aufhebung des Nutzungsrechtes an die *****X***** GmbH den Betrag iHv € 1.440.000,00 zuzüglich 20 % USt als Ablöse bezahlt. Für die Abwicklung dieser Vereinbarung wurde *****A***** bestellt und die Bezahlung auf ein Treuhandkonto vereinbart.

4. Weiters schlossen die Bf. und Herr *****VERKÄUFER1***** am **14.3.2017** einen **Managementvertrag** ab, mit dem die Bf. das Management der erworbenen Liegenschaft an Herrn *****VERKÄUFER1***** übertrug. In diesem wurde in Punkt IV eine erfolgsabhängige Prämie für den Fall der Weiterveräußerung der Liegenschaft iHv 17,5 % des die

Berechnungsgrundlage übersteigenden Betrages vereinbart. Die Berechnungsgrundlage wurde von den Vertragsparteien wie folgt definiert (Hervorhebung durch das BFG):

*„Berechnungsgrundlage ist die Summe aus (i) **Gesamtkaufpreis (wirtschaftlicher Ankaufspreis von € 3,690.000,00 (Kaufpreis an Herrn ***VERKÄUFER1*** in der Höhe von €2,250.000,00 sowie die Ablöse der Mietrechte der ***X*** Gesellschaft m.b.H., ***FN 2***, in der Höhe von € 1,440.000,00)** zuzüglich aller Nebenkosten (zB Notarskosten, RA-Kosten, Eintragungsgebühr, etc) aus oder im Zusammenhang mit dem Ankauf der Liegenschaft durch die Auftraggeberin, und (ii) sämtlichen Investitionen, Erhaltungsmaßnahmen und Instandsetzungsmaßnahmen der gegenständlichen Liegenschaft während der Laufzeit des Vertrages und (iii) Kosten der Verwertung und Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft.*

Mit **Nachtrag zum Kaufvertrag vom 04.04.2017** wurde festgehalten, dass der zwischen den Parteien vereinbarte Stichtag für die Übergabe (31.03.2017) nicht eingehalten werden kann, weshalb der gegenständliche Nachtrag notwendig ist. Der neu vereinbarte Stichtag wurde mit 30.04.2017 festgelegt.

Am **20.4.2017** erfolgte die **Bezahlung des Ablösebetrages** iHv 1.440.000,0 durch die Bf auf das Treuhandkonto der ***A*** RÄ.

In einer gemeinsamen **Erklärung vom 4.5.2017** bestätigten ***VERKÄUFER1*** und die Bf, beide vertreten durch ***A*** RÄ, dass die im Kaufvertrag vereinbarte aufschiebende Bedingung eingetreten ist.

Am **30.6.2017** legte die ***X*** GmbH für die Ablösezahlung eine Rechnung an die Bf. über € 1.440.000,00 zuzüglich USt mit dem Ersuchen den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag iHV € 288.000,00 auf das Steuerkonto der ***X*** GmbH zu überrechnen.

2. Beweiswürdigung

Der nunmehr festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den eingesehenen Unterlagen.

Der inhaltliche Zusammenhang zwischen dem Kaufvertrag und dem Vertrag der Bf. mit der ***X*** GmbH über die Ablösezahlung ergibt sich nicht nur aus dem gleichzeitigen Abschluss des gesamten Vertragskonvolutes, sondern insbesondere auch daraus, dass die Wirksamkeit des Kaufvertrages davon abhängig gemacht wurde, dass auch ein Vertrag über die Aufgabe der Nutzungsrechte gegen Erhalt eines Betrages iHV € 1.440.000,00 geschlossen wird. Auch die gesellschaftsrechtliche Verflechtung spricht für das Vorliegen des Zusammenhanges. Auch die von den Vertragspartien im Managementvertrag gewählte Definition des Gesamtkaufpreises mit „wirtschaftlicher Ankaufspreis von € 3,690.000,00“ zeigt deutlich, dass von der Bf. nicht nur der an Herrn ***VERKÄUFER1*** zu bezahlende Kaufpreis in der Höhe von €2.250.000,00

sondern auch die Ablöse der Mietrechte der ***X*** GmbH in der Höhe von € 1.440.000,00 aufzuwenden war, um die beiden Liegenschaften zu erhalten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

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

Gemäß § 5 Abs 2 Z. 1 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgangvereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,
2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Gemäß § 5 Abs 3 GrEStG 1987 sind der Gegenleistung hinzuzurechnen

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten,
2. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist

Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 erst mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Allgemeines zur Gegenleistung

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 hinausgeht (vgl. VwGH 26.6.2003, 2003/16/0077).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuergesetz ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerteentgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes - in den Fällen der Abs. 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar - zu zahlen ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Rz 5 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist die Summe dessen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; oder mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten (vgl. Fellner, aaO, Rz 6 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen (Fellner, aaO, Rz 9 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist daher der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll, wobei es sich dabei nicht zwangsläufig um jenen Zustand handeln muss, in dem sich das Grundstück im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses befindet (VwGH 19.4.1995, 89/16/0156).

Für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage ist es weder erforderlich, dass die übernommene "sonstige Leistung" dem Veräußerer selbst zufließt, noch dass die Verpflichtung dazu vorher in der Person des Verkäufers - sei es im Innenverhältnis zum Käufer, sei es im Verhältnis zu einem Dritten - entstanden ist und der Käufer sich anschließend verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu tragen. Es genügt, dass die Verbindlichkeiten erst in der Person des Käufers entstehen. Eine dem Verkäufer gegenüber eingegangene Verpflichtung, in einen gegenseitigen Vertrag einzutreten oder einen Vertrag mit einem Dritten abzuschließen, kann dem Grunde nach als sonstige Leistung zur Gegenleistung gehören. (vgl. Fellner, a.a.O., Rz 66 unter Hinweis auf BFH 29.6.1988, II R 258/85, BStBl II 898 sowie BFH 13.12.1989, II R 115/86, BStBl II 1990, 440).

Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils

vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihrem Bestand nach voneinander abhängig sein sollen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist und zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. (vgl. zB. VwGH 25.8.2005, 2005/16/0104; 30.4.1999, 98/16/0357; sowie Fellner aao, § 5 Rz 9 und 88b samNt der dort zitierten Rechtsprechung des VwGH).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es grundsätzlich darauf an, zu welchen Leistungen sich der Erwerber im Hinblick auf den beabsichtigten Erwerbszustand des Grundstückes - beispielsweise als bebaut, freigemacht oder unbelastet - verpflichtet hat (vgl. etwa VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078, mwN). Erbringt er neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag - an wen auch immer - weitere Leistungen, sind diese als Teil der Gegenleistung anzusehen, wenn sie mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung stehen. Diese Leistungen können also auch an Dritte - somit vom Veräußerer verschiedene Personen - erbracht werden, wobei es nicht darauf ankommt, ob sie auf Grundlage - vom Kaufvertrag - unterschiedlicher Verträge oder Vertragsurkunden geleistet werden (vgl. etwa VwGH 14.5.2024, Ra 2022/16/0087, 0088, mwN).

Mietablösen und Investitionsersatz

Werden im Zug eines Grundstückserwerbes Mietablösen deswegen bezahlt, weil der Erwerber ein von Mietrechten freies Grundstück erwerben will, und sind die Verkäufer nur bereit, das Grundstück auch gegen eine Mietablöse zu veräußern, dann gehört diese Ablöse zur Gegenleistung, und zwar auch dann, wenn die Abreden in getrennten Vereinbarungen getroffen werden (VwGH 11.2.1971, 1620/69). Auch ein übernommener Ablösebetrag für leer stehende oder gemietete Räume im erworbenen Gebäude gehört zur Bemessungsgrundlage (VwGH 25.3.1965, Slg 3246/F).

Ein Betrag, den der Käufer des Grundstückes dem Verkäufer für die Aufgabe der von ihm auf diesem Grundstück benützten Räumlichkeiten zu zahlen verspricht, gehört jedenfalls zur Gegenleistung. Dabei ist es gleichgültig, ob dieser Betrag für den Verzicht auf Mietrechte des Verkäufers an diesen Räumlichkeiten oder bloß für die Räumung derselben geleistet wird und ob man diese Leistungen als "sonstige" im Sinne des § 5 Abs 1 Z1 GrEStG oder als "zusätzliche" nach Abs 2 Z 1 dieser Gesetzesstelle qualifizieren will (vgl die bei Fellner aao unter Rz 83 zu § 5 GrEStG zitierte Judikatur).

Zahlt der Erwerber des Grundstückes die Entschädigung für die Aufgabe der Mietrechte unmittelbar an den Mieter, ohne dass der Verkäufer des Grundstückes an dieser Vereinbarung beteiligt ist, so kann die Entschädigung dem Kaufpreis nichthinzugerechnet werden.

Ausschlaggebend ist, ob der Käufer das Grundstück belastet mit Bestandrechten oder lastenfrei erwerben will. Soll das Grundstück lastenfrei übertragen werden, so ist die Entschädigung Teil der Gegenleistung. Will der Erwerber die Mietrechte selbst beseitigen, so ist die Entschädigung auch dann nicht Gegenleistung, wenn er den Verkäufer mit der Freimachung beauftragt. In einem solchen Fall kann von einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen oder inneren Zusammenhang der Leistung des Erwerbers mit der Erwerbung des Grundstückes nicht mehr gesprochen werden (vgl VwGH 10.1.1985, 83/16/0181).

Leistungen für die Bestandfreimachung zählen somit nur dann nicht zur Gegenleistung, wenn zunächst der Erwerbsvorgang verwirklicht wird und Gegenstand des Erwerbsvorganges das mit den Bestandrechten belastete Grundstück ist und anschließend vom Erwerber auf seine Kosten und auf sein Risiko die Bestandfreimachung der Liegenschaft erfolgt. Ist allerdings die Bestandfreimachung noch durch den Verkäufer auf seine Kosten und sein Risiko vor Abschluss des Kaufvertrages erfolgt und will der Erwerber die Liegenschaft bereits frei von Bestandrechten erwerben und ersetzt der Käufer bloß dem Verkäufer die Kosten der Bestandfreimachung, so zählen diese Kosten zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (vgl UFS 21.12.2004, RV/0631-W/03).

Treffen Verkäufer und Käufer noch vor dem finalen Abschluss des Kaufvertrages eine Vereinbarung über eine Investitionsablöse und wäre der Verkäufer ohne den Erhalt der - zusätzlich zum Kaufpreis - als "Investitionsablöse" titulierten Leistung nicht bereit gewesen, dem Käufer seine Liegenschaft zu verkaufen, so steht die Investitionsablöse in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaft und ist der Ablösebetrag in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen (vgl. BFG 01.12.2021, RV/7100819/2019).

Erwägungen zum gegenständlichen Fall

Der Einwand der Bf, dass hier die Ablösezahlung nicht an den Verkäufer, sondern an die ***X*** GmbH erfolgte und sich im Vermögen des Verkäufers nicht auswirkte, ist gestützt auf die oben zitierte Judikatur zu entgegen, dass der Begriff der Gegenleistung darauf abstellt, welche Leistungen der Käufer für den Erhalt des Grundstückes verspricht. Auch Leistungen an dritte Personen sind in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen, wenn ein unmittelbarer, tatsächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang besteht.

Im gegenständlichen Fall wurde in der am 14.3.2017, gleichzeitig mit der Kaufvertragsunterzeichnung, abgeschlossenen Zusatzvereinbarung zwischen dem Verkäufer und der Bf. eine Nebenabrede getroffen und war die Wirksamkeit des Kaufvertrages davon abhängig, dass die ***X*** GmbH und die Bf. einen wirksamen Vertrag über die Aufgabe des Nutzungsrechtes am Kaufgegenstand gegen Bezahlung einer Ablöse von € 1.440.000,00

abschließen. Der Vertragsabschluss über die Aufgabe der Mietrechte erfolgte ebenfalls am 14.3.2017 und leuchtet daraus der innere Zusammenhang deutlich hervor. Der wirtschaftliche Zusammenhang der Ablösezahlung mit dem Erwerb der Liegenschaft wird auch dadurch bekräftigt, dass die Vertragsparteien im Managementvertrag selber von einem „Gesamtkaufpreis (wirtschaftlicher Ankaufspreis von € 3,690.000,00 (Kaufpreis an Herrn ***VERKÄUFER1*** in der Höhe von €2,250.000,00 sowie die Ablöse der Mietrechte der ***X*** Gesellschaft m.b.H., ***FN 2***, in der Höhe von € 1,440.000,00)“ ausgehen.

Nach dem Gesamtbild hätte die Bf. die Liegenschaften nicht erwerben können, wäre sie nicht auch bereit gewesen die Ablösezahlung an die ***X*** GmbH zu bezahlen. Die Gegenleistung besteht daher hier nicht nur aus dem Bruttokaufpreis, sondern ist in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zusätzlich auch die Ablösezahlung iHv € 1.440.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer einzubeziehen.

Voraussetzungen für Bescheid nach § 201 Abs. 2 Z 3 iVm § 303 Abs. 1 lit. b BAO

Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Abgabenbehörde eine Abgabe, hinsichtlich der die Selbstberechnung durch den Abgabepflichtigen angeordnet oder gestattet ist, unter anderem dann von Amts wegen erstmalig mit Abgabenbescheid festsetzen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist und wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 303, Tz 21 und die dort zitierte Judikatur).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (vgl VwGH 14.5.1991, 90/14/0262).

Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich (etwa im Zuge einer Außenprüfung) neu hervorkommen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, Rz 37 zu § 201 BAO).

Im Fall einer amtswegigen (Neu)Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO ist entscheidend, ob und gegebenenfalls welche für das Finanzamt seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände seitens des Finanzamts in seinem Bescheid dargetan wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (vgl. VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012).

Für den Bereich der Verkehrsteuern, bei denen ein einzelner Rechtsvorgang die Entstehung des Abgabenanspruches nach sich zieht, ist die Frage des Hervorkommens neuer Tatsachen und Beweismittel nach dem Wissensstand im jeweiligen, hinsichtlich eines bestimmten Rechtsvorganges durchgeführten Abgabenverfahren zu beurteilen ist (vgl. VwGH 18.6.2002, 99/16/0354).

Gemäß § 13 Abs. 1 GrEStG haben Selbstberechnung und Anmeldung der Grunderwerbsteuer elektronisch zu erfolgen. Ist über einen in der elektronischen Anmeldung enthaltenen Erwerbsvorgang eine Urkunde errichtet worden, welche in einem Urkundenarchiv aufgenommen wurde, so ist der Abgabenbehörde der Zugriffscode zu dieser Urkunde bekannt zu geben. Die Abgabenbehörden sind berechtigt, auf diese Urkunde lesend zuzugreifen.

Wurde in der Anmeldung der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer der Zugriffscode für den Kaufvertrag angegeben, kann sich das Finanzamt Kenntnis vom Inhalt des Kaufvertrages verschaffen. Die rechtliche Würdigung des Vertragsinhaltes stellt in diesem Fall keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar (vgl. BFG 08.10.2020, RV/3100395/2017)

Zur Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr hat das BFG entschieden, dass im Unterschied zu einer vom Finanzamt auf der Grundlage der vom Gebührenschuldner vorgelegten Vertragsmuster bewilligten Selbstberechnung gem § 3 Abs 4 GebG (vgl. dazu VwGH 18.6.2002, 99/16/0354), sich bei einer gemäß § 33 TP 5 Abs 5 Z 5 GebG erfolgten Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühren das Wissen des Finanzamtes nach der Maßgabe der gemäß § 33 TP 5 Abs 5 Z 5 GebG iVm § 3 Abs 4a GebG vom Bestandgeber geführten Aufschreibungen im Allgemeinen auf Angaben zur Art des Rechtsgeschäftes, zu den Namen der Vertragspartei(en), zum Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld, zur Höhe der Bemessungsgrundlage und zur Höhe der selbst berechneten Gebühr beschränkt. Die erstmalige Kenntniserlangung des Finanzamtes von dem der Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühren zugrunde gelegten Urkundeninhalt führt somit aus der Sicht des Finanzamtes in der Regel zu einem Hervorkommen neuer Tatsachen iSd § 303 Abs 1 lit b BAO. (vgl. BFG 18.08.2020, RV/7103171/2016).

Als neuer Tatsachenkomplex wurde hier vom FA die bei ***A*** RÄ durchgeführte Überprüfung der Selbstberechnung und die erhaltenen Auskünfte und die erhaltenen Dokumente herangezogen. Erst durch die vollständige Kenntnis des Vertragskonvolutes wurde das FA in der Lage versetzt die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage rechtsrichtig zu ermitteln.

Auch das Ermessen wurde vom FA im angefochtenen Bescheid nachvollziehbar begründet. Billigkeitsgründe wurden von der Bf. nicht genannt und sind solche auch für das BFG nicht erkennbar.

Der Erlassung des Festsetzungsbescheides steht auch nicht Verjährung entgegen.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Grunderwerbsteuer fünf Jahre und beginnt die Verjährung gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld grundsätzlich, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Ist jedoch die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG 1987 erst mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Im gegenständlichen Fall wurden zwischen Verkäufer und Käufer zwei aufschiebende Bedingungen für die Wirksamkeit des Kaufvertrages vereinbar. Im Kaufvertrag wurde der Erlag der Immobiliensteuer durch den Verkäufer mit einem Teilbetrag iHv € 61.372,10 auf das Gebührenanderkonto der ***A*** RÄ als aufschiebende Bedingung festgelegt. Diese Bedingung ist laut der gemeinsamen Erklärung der Vertragsparteien vom 4.5.2017 an diesem Tag vorgelegen. Die weitere aufschiebende Bedingung war nach der Zusatzvereinbarung der Abschluss des Vertrages mit der ***X*** GmbH über die Auflösung des Nutzungsvertrages. Da dieser Vertrag noch der Tag der Kaufvertragsunterzeichnung am 14.3.2017 abgeschlossen wurde, hatte diese aufschiebende Bedingung keine Auswirkung auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld. Die 5-jährige Verjährungsfrist begann daher am 31.12.2017 zu laufen und endete grundsätzlich am 31.12.2022.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist jedoch um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Das FA führte im Jahr 2022 mehrere verlängerungsrelevante Amtshandlungen durch (am 27.4.2022 Firmenbuchabfrage; am 21.6.2022 Einsicht in einen anderen Bemessungsakt, am 6.7.2022 Anfrage an ***A*** RÄ und am 12.10.2022 Einsicht in den Veranlagungsakt der ***X*** GmbH – siehe dazu die nähere Darstellung beim Verfahrensablauf) und hat sich die Verjährungsfrist um 1 Jahr verlängert und war die Verjährungsfrist bei Erlassung des angefochtenen Bescheides am 22.6.2023 somit nicht abgelaufen.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen

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.

Die gegenständliche Entscheidung konnte sich auf die oben zitierte VwGH-Judikatur stützen. Den zugrundeliegenden Rechtsfragen kommt demnach keine grundsätzliche Bedeutung zu. Entscheidungswesentlich war hier die Lösung von Tatfragen über den inneren (wirtschaftlichen) Zusammenhang der von der Erwerberin für die Aufgabe von Nutzungsrechten geleisteten Beträge mit dem Erwerb der Liegenschaften.

Wien, am 30. Juni 2026