



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** der Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 18. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 5. Mai 2004 betreffend Festsetzung von **Grunderwerbsteuer** gemäß § 201 BAO entschieden:

Der Berufung wird **teilweise stattgegeben**.

Die **Grunderwerbsteuer** wird festgesetzt mit **€ 11.410,43**.

Bisher war vorgeschrieben **€ 14.000,00**.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der daraus abgeleiteten Steuer sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Mai 2004 erstattete V.K. (im Folgenden: V.K. oder auch Verkäufer) an das Finanzamt Klagenfurt schriftlich eine Selbstanzeige und legte dar, anstelle des in der Kaufvertragsurkunde festgehaltenen Kaufpreises von € 204.000,00 sei für den Verkauf mehrerer Liegenschaften mit der Käuferin ein Kaufpreis von insgesamt € 400.000,00 vereinbart gewesen. Es wäre, neben dem urkundlich dokumentierten Kaufpreisteil, noch ein Betrag von rund 122.000,00 auf sein Konto bei der A-Bank-AG (in der Folge auch: A-Bank) überwiesen worden. Der Restbetrag von € 74.000,00 sei noch nicht bezahlt worden.

Da vom vertragsverfassenden Notar die Grunderwerbsteuer (GrESt) ausgehend von einem Kaufpreis in Höhe von € 204.000,00 selbstberechnet und an das Finanzamt entrichtet worden war, setzte dieses der Berufungsgerichtshof (Bw.) als Käuferin gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid GrESt im Ausmaß von € 14.000,00 fest. Begründend dazu wurde ausgeführt, aufgrund der Selbstanzeige des Verkäufers würden der Kaufpreis und daher auch die Bemessungsgrundlage € 400.000,00 betragen.

In ihrer dagegen fristgerecht erhobenen Berufung wendete die Bw. ein, es wäre kein anderer als der in der Urkunde festgehaltene Kaufpreis vereinbart gewesen und sei dieser noch am Tag des Vertragsabschlusses dem Notar zu treuen Handen bezahlt worden.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsentscheidung, welche sich auf weitere Angaben des Verkäufers sowie auf zusätzliche von ihm vorgelegte Unterlagen stützte, stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In Ergänzung ihres bisherigen Vorbringens führte die Bw. noch aus, die Vertragsparteien seien bei Abschluss des Vertrages davon ausgegangen, der vereinbarte Kaufpreis von € 204.000,00 hätte zur völligen Lastenfreistellung, zu der sich V.K. verpflichtet hatte, ausgereicht. In der Folge habe V.K. jedoch erklärt, noch einen Betrag von exakt € 122.012,30 für die Löschung der auf den Übergabesliegenschaften pfandrechtlich sichergestellten Forderungen der A-Bank zu benötigen. Diese Summe sei dem Verkäufer dann vom Gatten der Bw. als innerhalb von fünf Jahren rückzuzahlendes Darlehen übergeben und darüber eine in der Folge von V.K. unterfertigte Zahlungsquittung ausgestellt worden. Hinsichtlich des Restbetrages von € 74.000,00 wendete die Bw. ein, dieser Betrag sei von ihrem Gatten dem Verkäufer unter der aufschiebenden Bedingung zugesagt worden, dass dieser den vertraglich vereinbarten Zustand der Kaufliegenschaft, nämlich aufgeschlossen durch eine Straße und versehen mit den notwendigen Infrastrukturleitungen bis zur Liegenschaftsgrenze, fristgerecht bis zum 30. Juni 2003 herstellen sollte, was jedoch – trotz Aufforderung – bis dato noch nicht geschehen sei.

Im von der Berufungsbehörde fortgesetzten Ermittlungsverfahren wurden u.a. der Verkäufer als Auskunftsperson befragt, Einblick in einen Gerichtsakt genommen, Auskünfte bei einem kreditgewährenden Bankinstitut und von Behördenorganen eingeholt sowie ein Gutachten betreffend den Wert der Übergabesliegenschaft erstellt. Die einzelnen Ermittlungsergebnisse sind den am Verfahren beteiligten Parteien zur Kenntnis gebracht und Gegenäußerungen erstattet worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Verbindung mit dem Inhalt des vorgelegten Bemessungsaktes war als Ergebnis der verwaltungsbehördlichen Ermittlungen von nachstehendem und für die Entscheidung relevantem Sachverhalt auszugehen:

V.K. war Eigentümer der Liegenschaften EZ 123 und EZ 456, beide KG 98765 B-Dorf, samt dem darauf befindlichen Gebäude B-Straße-1, in welchem sich vier Appartements zur Beherbergung von Sommerferiengästen befunden hatten. Auf diesen den Kaufgegenstand bildenden Liegenschaften waren im Zeitpunkt der Unterfertigung der Kaufvertragsurkunde am 13. Februar 2002 Forderungen der A-Bank-AG und der X-Bank aus dem Verkäufer eingeräumten Krediten pfandrechtlich sichergestellt, deren unberichtigte Höhe zum damaligen Zeitpunkt mehr als € 345.000,00 betragen hatte. Hinsichtlich eines Betrages von € 36.336,42 (S 500.000,00) war seitens der A-Bank bereits im November 2001 ein gerichtliches Exekutionsverfahren betrieben und die Zwangsversteigerung der Liegenschaft(en) beantragt worden. Mit dem genannten Kaufvertrag vom 13. Februar 2002 hatte V.K. die Kaufliegenschaft an die Bw. veräußert. In der Urkunde über diesen Verkaufsvorgang finden sich u.a. nachstehende und zum Teil *wörtlich* wiedergegebene Vereinbarungen:

2.1. *Der Kaufpreis beträgt pauschal € 204.000,00 (...).*

2.2. *Die kaufende Partei verpflichtet sich, den gesamten Kaufpreis binnen acht Tagen nach beidseitiger Vertragsunterfertigung beim Urkundenverfasser treuhändig zu hinterlegen, mit dem einseitig unwiderruflichen und nicht abänderbaren Auftrag, die Lastenfreistellung des Kaufobjektes zu erwirken und einen allfälligen Restbetrag (...) an die verkaufende Partei auszuzahlen, (...).*

2.3. *Für den Fall, dass dieser Vertrag nicht in Rechtskraft beziehungsweise Rechtswirksamkeit erwächst, die Einverleibung des Eigentumsrechtes der kaufenden Partei im vereinbarten Lastenstand nicht möglich ist, (...), hat der Treuhänder den gesamten Erlagsbetrag (...) an die kaufende Partei zurückzustellen.*

3.1. *Die Vertragsparteien stellen fest, dass der Kaufpreis dem gemeinen Wert des Kaufobjektes entspricht und dass sie sich selbst für den Fall eines Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung zu diesem Rechtsgeschäft im Sinne des § 935 ABGB verstanden haben, sodass eine Anfechtung wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes nicht möglich ist.*

5.1. *Die verkaufende Partei leistet Gewähr, dass das Kaufobjekt frei von bücherlichen und außerbücherlichen Lasten und Besitzrechten Dritter in das Eigentum der kaufenden Partei übergeht (...).*

5.6. *Die verkaufende Partei hat auf eigene Kosten die Voraussetzungen zur Errichtung jeweils*

eines Wohnhauses (...) zu schaffen und verpflichtet sich insbesondere,
a) *auf den Grundstücken (...) eine Straße mit einer Breite von sechs Metern bis längstens 30. Juni 2003 zu errichten, (...),*
b) *die Schmutz- und Regenwasserkanalisation, ein Regenwasserauffangbecken (...), sowie die unterirdischen Leitungen für Wasser, Strom, Telefon und sonstige Infrastrukturleitungen unter Beachtung der Anforderungen der zuständigen Gemeinde (...) bis längstens 30. Juni 2003 fertigzustellen, wobei die (...) Anschlüsse bis an die Grenze der Grundstücke (...) zu verlegen sind.*

Die verkaufende Partei übernimmt sämtliche Kosten für die Errichtung der erforderlichen Anschlussanlagen, wie unter anderem der oben beschriebenen Straße und der genannten Leitungen und verpflichtet sich, die kaufende Partei diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

7.1. *Die Grunderwerbsteuer, (...) hat die kaufende Partei alleine zu tragen.*

Unterfertigt wurde die Vertragsurkunde von beiden Parteien am 13. Februar 2002 in den Büroräumlichkeiten des vertragsverfassenden Notars. Im Zuge dessen hatte dann die – von ihrem Gatten begleitete – Bw. den in der Urkunde angeführten Betrag von € 204.000,00 in bar dem Notar zu treuen Handen übergeben.

Mit Schreiben vom 14. Februar 2002 hatte der Gatte der Bw. dem Verkäufer die Bezahlung eines Betrages in Höhe von € 74.000,00 in Aussicht gestellt, sollte dieser die von ihm übernommenen Verpflichtungen fristgerecht erfüllen. Dieses als "Aktennotiz" über- und vom Gatten der Bw. am 14. Februar 2002 unterschriebene Schriftstück hat nachstehenden Inhalt:

Betrag: € 74.000,00 (vierundsiebzigtausend EURO)

Bedingungen: Der Verkäufer erfüllt fristgerecht seine sämtlichen Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag Nr. 2/265/01 des Notars Dr.No vom 13. Februar 2002, insbesondere die Verpflichtungen aus dem Punkt 5. (Gewährleistungen, Dienstbarkeiten, Aufschließungsanlagen).

Die X-Bank wiederum hatte in Beantwortung einer Anfrage des Notars vom 14. Februar 2002 mit Schriftsatz vom 20. Februar 2002 ihre Bereitschaft erklärt, einer Löschung ihrer auf der Kaufliegenschaft pfandrechtlich sichergestellten Forderungen gegen Bezahlung eines Betrages von € 100.000,00 zuzustimmen.

Da der laut Urkunde vereinbarte und bezahlte Kaufpreis von € 204.000,00 – nach Begleichung von noch offenen Notarkosten – aufgrund der Höhe sämtlicher mit der Kaufliegenschaft besicherten Bankforderungen nicht ausreichte, um eine gänzliche Lastenfreistellung und lastenfreie Übertragung des Eigentums zu erwirken, hatte der Gatte der Bw. dem V.K. über

dessen Ersuchen einen Betrag von € 122.012,30 zur Verfügung gestellt, welcher für die Lastenfreistellung noch erforderlich gewesen war. Die Übergabe dieses Betrages durch den Gatten der Bw. an einen Angestellten der A-Bank erfolgte am 4. April 2002 in bar in den Geschäftsräumlichkeiten der A-Bank-AG. Der ebenfalls anwesende V.K. hatte pro forma den Empfang dieses Betrages quittiert und wurde die Gutschrift auf dem Kreditkonto des V.K. als dessen Eigenerlag verbucht. Klar erkennbar im Gefolge dieser Einzahlung hatte sich die A-Bank dann dem Notar gegenüber mit Schreiben noch vom gleichen Tag bereit erklärt, gegen Bezahlung eines weiteren Betrages von € 85.832,00 der Löschung des zu ihren Gunsten einverleibten Pfandrechtes zuzustimmen. Mit gerichtlichem Beschluss vom 8. April 2002 wurde das gegen den Verkäufer angestrengte Exekutionsverfahren mit Zustimmung der betreibenden A-Bank eingestellt.

Am 21. Mai 2002 überwies Notar Dr.No vom Treuhandkonto einen Betrag von € 85.832,00 auf das Kreditkonto des Verkäufers bei der A-Bank, eine Summe von € 100.000,00 auf jenes bei der X-Bank sowie den Restbetrag von knapp über € 18.000,00 zur Abdeckung von Verbindlichkeiten des V.K. bei einem anderen Notar. Infolge dieser Zahlungen wurden dann die Pfandrechte aus dem Grundbuch gelöscht und waren damit die vertraglich vereinbarten Voraussetzungen für eine lastenfreie Übertragung des Eigentums an der Liegenschaft auf die Bw. gegeben.

Ein von der Bw. beauftragter Gutachter besichtigte im August 2003 die von V.K. auf seine Kosten herzustellende Aufschließungsstraße. Nach dessen Feststellungen, welche von der Berufungsbehörde als schlüssig und zutreffend übernommen werden konnten, erfüllen die über Auftrag des V.K. bis dahin ausgeführten Arbeiten die vertraglich vereinbarten Erfordernisse bezüglich der Straße nicht. Ebenso sind die Kanalisation sowie die Leitungsanschlüsse in der bedungenen Ausgestaltung noch nicht errichtet worden. An den Verkäufer gerichtete Aufforderungen der Bw., in Ansehung seiner Aufschließungsverpflichtungen einen vertragsgemäßen Zustand herzustellen, ist dieser bis dato noch nicht nachgekommen. Im Gegenzug dazu hat die Bw. den Zahlungsurgenzen des V.K. unter Hinweis auf das Gutachten eine Absage erteilt. Eine gerichtliche Geltendmachung dieser wechselseitig behaupteten Forderungen ist bis heute ebensowenig erfolgt wie hinsichtlich des als Darlehen bezeichneten und behauptetermaßen spätestens nach fünf Jahren – sohin im Frühjahr 2007 – zur Rückzahlung fälligen Betrages von € 122.012,30.

Ein weiteres von der Berufungsbehörde in Auftrag gegebenes Gutachten ergab unter Berücksichtigung von Einwendungen seitens der Bw. einen Verkehrswert der Liegenschaft zum Übergangszeitpunkt in Höhe von rund € 280.000,00.

Der dargestellte Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich solche Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, wobei gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenden Nutzungen ist.

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. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt, § 5 Abs. 1 GrEStG beschränkt sich darauf, die Gegenleistung für die wichtigsten Erwerbsvorgänge genauer zu umschreiben. Die bloße Aufzählung rechtfertigt somit nicht den Schluss, dass in nicht angeführten Fällen keine Gegenleistung vorhanden ist (*Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz. 4 zu § 5, mit umfangreichen Judikatur hinweisen*). 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 (*Fellner, a.a.O., Rz 4*). Zur Gegenleistung gehört sohin jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt oder die der Verkäufer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt, mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten (*Fellner, a.a.O., Rz 6; VwGH vom 30. April 2003, 2002/16/0292, 0293, u.v.a.m.*). Im Lichte dieser einhelligen herrschenden Ansicht war sohin der in der Urkunde festgehaltene Kaufpreis von € 204.000,00 auf jeden Fall als Gegenleistung zu qualifizieren.

Die Darstellung des Verkäufers im bisherigen Verfahren, es wären ein Betrag von € 400.000,00 als Kaufpreis für das Grundstück sowie zusätzlich eine Summe von € 74.000,00 als Kostenersatz für die Herstellung der vertraglich vereinbarten Infrastruktur verabredet gewesen, lässt sich anhand der Ermittlungsergebnisse indes substantiiert nicht nachvollziehen. Abgesehen davon, dass als Ergebnis der Ermittlungen neben der – im Übrigen nicht weiter untermauerten – Behauptung des Verkäufers keine anderen Beweismittel aufgetaucht sind, welche für das Vorliegen einer solchen Vereinbarung sprechen würden, gelangte auch der im zweitinstanzlichen Verfahren beauftragte Gutachter in seiner Expertise zu einem Verkehrswert der Überlagsliegenschaft von nur etwa € 280.000,00. Würde man allein diesen Wert als zutreffend erachten, so wäre der vom Verkäufer behauptete Kaufpreis von € 400.000,00 als zumindest äußerst zweifelhaft anzusehen. Zudem vertritt die Bw. die

Auffassung, dass im Lichte des ihres Erachtens desolaten Zustandes des mitveräußerten Gebäudes überhaupt nur von einem Verkehrswert in Höhe von € 215.000,00 ausgegangen werden könne. Unter Beachtung der diesbezüglich berechtigten Einwendungen der Bw., der Kaufpreis von € 204.000,00 erscheine auch im Hinblick auf die damalige finanzielle Notlage des V.K. und das gegen ihn laufende Exekutionsverfahren als durchaus realistisch, gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass ein Betrag von € 400.000,00 jedenfalls nicht als Kaufpreis vereinbart gewesen ist.

Zusätzlich hat der Gatte der Bw. dem Verkäufer einen Barbetrag von € 122.012,30 übergeben. Diese Summe war noch erforderlich, um eine Lastenfreistellung zu erwirken und solcherart die vereinbarte lastenfreie Übertragung des Eigentums an die Bw. erst zu ermöglichen.

In dieser Hinsicht ist § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG zur Anwendung zu bringen, wonach Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt, der Gegenleistung hinzuzurechnen sind.

Dazu brachte die Bw. vor, sie habe erst später von dieser Zahlung ihres Gatten Kenntnis erlangt und läge außerdem bloß ein – nicht zur Gegenleistung zählendes – Darlehen vor, welches innerhalb von fünf Jahren – also im Frühjahr 2007 – wieder zurückzahlbar gewesen wäre. Abgesehen davon, dass es kaum glaubhaft erscheint, dass die Bw. von einer Zuzahlung ihres Gatten in dieser Höhe nicht gewusst hatte, ist ein derartiges Wissen nach dem eindeutigen Wortlaut der gerade zitierten Norm für eine Hinzurechnung gar nicht notwendig. Auch die Ansicht bzw. Behauptung der Bw., bei dieser Zahlung hätte es sich nur um ein Darlehen gehandelt, kann seitens der Berufungsbehörde nicht geteilt werden. Es ist im gewöhnlichen Geschäftsverkehr völlig unüblich, Darlehen ohne entsprechende Beweismittel und/oder taugliche Besicherungen einzuräumen. Dies muss umso mehr für Rechtsgeschäfte zwischen untereinander fremden – im Sinne von nicht verwandten oder gut befreundeten – Personen wie im gegenständlichen Fall und vor allem in Hinblick auf die Höhe des Betrages gelten. Das im zweitinstanzlichen Verfahren erstattete Vorbringen der Bw., der Abschluss des Darlehensvertrages ohne Beurkundung sei aufgrund des damals guten Vertrauensverhältnisses zwischen ihrem Gatten und dem Verkäufer erfolgt, vermag nicht zu überzeugen. So hatte die Bw. schon früher in der Berufungsschrift vorgetragen, ihr Gatte hätte im Wissen um die finanzielle Situation des Verkäufers diesem einen Betrag von € 74.000,00 als eine Art Prämienzahlung in Aussicht gestellt, sollte V.K. die Infrastrukturmaßnahmen fristgerecht erfüllen. Bemerkenswert dabei ist, dass diese Zusage bereits am 14. Februar 2002 erfolgte, also bloß einen Tag nach Unterfertigung der Urkunde

über den Kaufvertrag beim Notar. Geht man daher folgerichtig davon aus, dass dem Gatten der Bw. schon zu diesem Zeitpunkt bewusst war, dass V.K. aufgrund seiner angespannten finanziellen Situation mit dem als Kaufpreis übergebenen Betrag nicht einmal in der Lage sein würde, die nach der getroffenen Vereinbarung von ihm und auf seine Kosten zu schaffende Infrastruktur im von den Parteien angenommenen Wert von € 74.000,00 herzustellen, so lässt sich daraus zwingend der Schluss ableiten, dass mit der Rückzahlung des nicht einmal zwei Monate später übergebenen und ungleich höheren Betrages von über € 122.000,00 nicht ernsthaft gerechnet werden konnte. Dafür spricht auch, dass eine gerichtliche Geltendmachung des behaupteten Rückzahlungsanspruches vom Gatten der Bw. bis dato nicht angestrengt worden ist. Die Begründung hiefür, nämlich dass selbst bei Obsiegen aufgrund der misslichen finanziellen Lage des V.K. nicht einmal die Verfahrenskosten des Gatten der Bw. vom unterlegenen Verkäufer abgegolten werden könnten, deutet vielmehr ebenfalls darauf hin, dass eine Rückzahlung wohl nicht erfolgen würde. Aus den gerade angeführten Gründen konnte die Berufungsbehörde sohin bedenkenlos davon ausgehen, dass der Verlust dieses Betrages vom Gatten der Bw. bewusst in Kauf genommen worden war, um der Bw. den lastenfreien Erwerb der Kaufliegenschaft überhaupt erst zu ermöglichen, nachdem klar geworden war, dass dies der Verkäufer aus Eigenem nicht bewirken konnte. Die Auffassung der Bw., mit der Bestätigung vom 4. April 2002 habe V.K. als Darlehensnehmer ihrem Gatten gegenüber die Übergabe des Darlehensbetrages von € 122.012,30 quittiert, übersieht, dass auf der genannten Quittung der Verkäufer tatsächlich nur den Empfang des genannten Betrages bestätigt hatte. Irgendwelche Hinweise auf ein Darlehen oder auf einen Darlehensnehmer lassen sich diesem Schriftstück indes nicht entnehmen. Indizien, die für das Vorliegen eines Darlehens sprechen könnten, sind im Verfahren ebenfalls nicht aufgetaucht. Dass der Betrag von € 122.012,30 – wie behauptet – nicht aus dem Vermögen der Bw., sondern aus Ersparnissen des Gatten stammte, ist insofern nicht geeignet, zu einer anderen und im Sinne der Bw. gelegenen Beurteilung zu führen, da es für die Besteuerung maßgeblich nicht auf einen Vermögensabfluss beim Käufer, sondern auf die Vermögensentlastung bzw. – vermehrung beim Verkäufer ankommt. Durch die Übergabe des Betrages von € 122.012,30 ohne nachweisbare Verpflichtung zur Rückzahlung ist aber zweifelsohne eine Vermögensvermehrung beim Veräußerer eingetreten.

Zusammengefasst war sohin der Betrag von € 122.012,30 als Leistung von dritter Seite der – von den Parteien vertraglich vereinbarten – Gegenleistung und damit der Bemessungsgrundlage für die GrEST hinzuzurechnen.

Anders verhält es sich indes mit dem Betrag von € 74.000,00, welchen der Gatte der Bw. dem Verkäufer zur Bezahlung in Aussicht gestellt hatte. Ungeachtet des Umstandes, dass sich dieser ohnehin vertraglich verpflichtet hatte, für eine entsprechende Aufschließung der

Kaufliegenschaft auf eigene Kosten Sorge zu tragen, hatte ihm der Gatte der Berufungswerberin gleichsam als Prämie zusätzlich zum vereinbarten Kaufpreis den angeführten Betrag zugesichert, sollte er seinen vertraglich übernommenen Aufschließungsverpflichtungen fristgerecht und in der bedungenen Ausführung nachkommen. Diese Verpflichtungen hat der Verkäufer weder fristgerecht noch bis dato in der gehörigen Form erfüllt, weshalb seitens der kaufenden Partei dafür auch noch keine Zahlungen getätigt worden sind. Es erübrigt sich daher ein näheres Eingehen auf die Frage, ob derartige Leistungen als in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen – also inneren – Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehen und somit zur Gegenleistung zu zählen sind (*Fellner*, a.a.O., Rz 9 zu § 5, mit weiteren Judikaturhinweisen) oder nicht (siehe hiezu die Fälle bei *Fellner*, a.a.O., Rzln. 98 und 99, m.w.N.). Ist nämlich der Erwerber eines Grundstückes eine aufschiebend bedingte Verpflichtung eingegangen, die nach allgemeinen Kriterien als Gegenleistung zu betrachten ist, so wird diese Verpflichtung (erst) mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung zur Gegenleistung (*Fellner*, a.a.O., Rz 10a, unter Hinweis auf das Urteil des BFH vom 22. November 1995, II R 26/92, DStR 1996, 260). Im vorliegenden Fall hat nun der Gatte der Bw. die Zahlung eines zusätzlichen Betrages von € 74.000,00 von der (fristgerechten) Erfüllung der Aufschließungsverpflichtungen durch den Verkäufer abhängig gemacht bzw. die Zahlung dadurch bedingt. Selbst wenn man also darin überhaupt eine Gegenleistung erblicken könnte, so ist mit Rücksicht auf die bisher durch den Verkäufer noch nicht erfüllte Bedingung dieser Betrag auch derzeit nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Die Bemessungsgrundlage beträgt demnach € 326.012,30 (€ 204.000,00 zuzüglich € 122.012,30) und die gemäß § 7 Z 3 GrEStG daraus abgeleitete Grunderwerbsteuer € 11.410,43.

Insgesamt gesehen konnte der Berufung sohin nur teilweise ein Erfolg beschieden sein, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. Februar 2009