



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn D.L., W, vertreten durch W.T., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. Mai 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen und Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 16. November 2001 wurde beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ein Kaufvertrag vom 5. September 2001, abgeschlossen zwischen Frau E.B. und Herrn D.B. als Verkäufer und Herrn D.L., dem Berufungswerber, als Käufer, mittels Abgabenerklärung zur Anzeige gebracht. Gegenstand dieses Kaufvertrages waren die jeweils 16/100 Anteile der Verkäufer an der Liegenschaft xy. Als Kaufpreis für diese lastenfreien Liegenschaftsanteile wurde ein Betrag von insgesamt S 1,800.000,-- vereinbart. Auch in der Abgabenerklärung wurde die Gegenleistung mit insgesamt S 1,800.000,-- angegeben.

Mit Bescheid vom 14. Jänner 2002 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für diesen Erwerbsvorgang die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Gegenleistung in der Höhe von S 1,800.000,-- mit insgesamt S 63.000,-- (entspricht € 4.578,39) festgesetzt. Zu diesem Zeitpunkt war in diesem Verfahren nicht bekannt, dass eine Kaufoption vom 28. Februar 1997 mit Änderungen existiert. Bei der Anzeige des Kaufvertrages vom 5. September 2001 wurde nicht auf die Existenz einer Kaufoption hingewiesen.

Bereits mit Kaufvertrag vom 28. Februar 1997 wurde vom Berufungswerber von den Käufern je 34/100 Anteile an dieser Liegenschaft um einen Kaufpreis von S 6,200.000,-- erworben. Dieser Vertrag wurde beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien unter der Erfassungsnummer 329.704/97 angezeigt.

Eine Kaufoption vom 28. Februar 1997 über die restlichen 32/100 Anteile dieser Liegenschaft wurde beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien unter der Erfassungsnummer 329.657/97 angezeigt. Dieser Akt wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern auf Überwachung gelegt. Bei der vorletzten Überprüfung im Dezember 2000 waren die Verkäufer noch Eigentümer dieser Liegenschaftsanteile. Die letzte Überprüfung wurde mit Juni 2002 verfügt, da die Annahmeerklärung laut dieser Vereinbarung spätestens am 1. April 2002 abgegeben werden musste. Erst anlässlich dieser Überprüfung wurde festgestellt, dass über diese Liegenschaftsanteile ein Kaufvertrag abgeschlossen wurde, dieser auch beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien angezeigt wurde und auch die Grunderwerbsteuer bereits vorgeschrieben wurde.

Erst jetzt wurde in dem Verfahren Kaufvertrag über die 32/100 Anteile dieser Liegenschaft vom 5. September 2001 bekannt, dass es zu dem Erwerb der mit diesem Vertrag erworbenen Liegenschaftsanteile auch noch eine Kaufoption gibt. Bei dem Vergleich der Kaufpreise laut Kaufvertrag und laut Kaufoption wurde festgestellt, dass zwischen den beiden Beträgen eine nicht unbeträchtliche Differenz besteht. Der Kaufpreis laut Kaufvertrag beträgt S 1,800.000,--, während der Kaufpreis laut Kaufoption für diese Liegenschaftsanteile S 4,300.000,-- beträgt. Mit Vorhalt vom 10. Juni 2002 wurde der Berufungswerber ersucht, die Ursachen für die unterschiedlichen Beträge ausführlich zu begründen. Dieser Vorhalt erging unter der Erfassungsnummer 329.657/97.

In der Beantwortung hat der Berufungswerber festgehalten, dass nach seiner Meinung der Vorgang abgeschlossen sei. Mit dem Kaufvertrag habe er Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft erworben. Mit einem weiteren Kaufvertrag habe er die restlichen Miteigentumsanteile erworben und sei für diesen Erwerbsvorgang die Grunderwerbsteuer bereits vorgeschrieben und auch bezahlt worden. Es sei für ihn wesentlich gewesen, eine derartige Kaufoption zu erhalten. Ebenso wesentlich war auch, eben keine Verpflichtung zum Erwerb der restlichen Miteigentumsanteile einzugehen, sondern eben nur ein einseitiges Recht zu haben. Durch die Änderung der Kaufoption sei es ihm gelungen, die Konditionen der Kaufoption etwas zu seinen Gunsten zu verbessern. Die letzte Änderung der Kaufoption vom 17. Mai 2001 wurde beigelegt.

Mit Bescheid vom 19. September 2002 wurde das Verfahren Kaufvertrag vom 5. September 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die

Grunderwerbsteuer mit S 148.750,-- (entspricht € 10.810,08) neu festgesetzt. Begründet wurde diese Wiederaufnahme damit:

*"Aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen (vorgelegte "Änderung der Kaufoption" vom 17.5.2001) und unter Bedachtnahme auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung war das Verfahren Das geleistete Optionsentgelt von 2,450.000,-- stellt eine weitere Gegenleistung im Sinne des § 5 GrestGes dar."*

In der gegen die Wiederaufnahme und die Sachentscheidung eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens die Begründung nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben habe, sondern auch die zeitliche Abfolge des bekannt Werdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen habe. Der Begründung sei nicht zu entnehmen, welche Tatsache neu hervorgekommen sei. Die Bezugnahme auf die "Änderung der Kaufoption" sei keine Tatsache, sondern stelle lediglich auf ein vorhandenes Beweismittel ab. Eine zur Kaufoption ergangene Anfrage des Finanzamtes zeige, dass die Behörde Kenntnis davon hatte, dass der Kauf der 32/100 Anteile der Liegenschaft zu einem Kaufpreis von S 1,800.000,-- erfolgt sei und wäre daher eine Wiederaufnahme hinsichtlich der Kaufoption selbst und des dort enthaltenen Optionsentgeltes auf keinen Fall zulässig.

Die Behörde habe in einem anderen Verfahren (Erf.Nr. 329.657/1997) mit Schreiben vom 10. Juni 2002 um Ergänzung des Sachverhaltes ersucht und wurde vom Berufungswerber diesem Ersuchen mit Schreiben vom 29. August 2002 nachgekommen. Der Berufungswerber sei über das gegenständliche Verfahren (Erf.Nr. 381.520/2001) in keiner Weise befragt oder um Ergänzung des Sachverhaltes ersucht worden und habe von der Wiederaufnahme des Verfahrens erst im Zeitpunkt der Kenntnisnahme des angefochtenen Bescheides erfahren.

Das Optionsentgelt stehe in keinem "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes und wurde ausschließlich für die Einräumung der Option bezahlt. Es stelle daher keine Gegenleistung für die Übereignung des Grundstückes dar.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurden die Erledigungen des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 30. Jänner 2006 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache aufgehoben. Die Zurückverweisung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass dem vorgelegten Akt nicht zu entnehmen sei, warum in dem Verfahren "Kaufvertrag vom 5. September 2001" das Verfahren wieder aufgenommen wurde. Er enthalte keine Darstellung über die zeitliche Abfolge des bekannt Werdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel. In der Berufung werde nicht zu Unrecht gerügt, dass in diesem Verfahren der Berufungswerber noch nicht befragt bzw. um Ergänzung des Sachverhaltes ersucht wurde. Für den Fall, dass das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nach Durchführung der erforderlichen Ermittlungen zu dem Ergebnis komme, dass dieses

Grunderwerbsteuerverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufzunehmen sei, wäre in der Sache selbst zu untersuchen, ob das Optionsentgelt zur Gänze, zu einem Teil oder vielleicht gar nicht Teil der Gegenleistung für den Grundstückserwerb ist.

In weiterer Folge wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 23. Februar 2006 ein Vorhalt an den Berufungswerber übersendet, in welchem um Stellungnahme ersucht wurde, warum der als Optionsentgelt bezeichnete Teilbetrag nicht als Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb angesetzt werden sollte, zumal mit Optionsvertrag vom 28. Februar 1997 unter Punkt 2.1. vom Kaufpreis die Rede ist und das „Optionsentgelt“ vom Kaufpreis abgezogen wird.

Am 19. Mai 2006 wurde der Vorhalt wie folgt beantwortet:

*„Vorweg halte ich fest, dass die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des gegenständlichen Verfahrens und damit verbunden die Voraussetzungen einer neuerlichen Sachentscheidung bzw Abgabefestsetzung nicht vorliegen.*

*Wie der Behörde bekannt ist, wurde von mir bereits im Jahre 1997 mit Kaufvertrag vom 28.2.1997 ein 68/100 Anteil der gegenständlichen Liegenschaft samt Gebäude von den Ehegatten B gekauft. Zu diesem Zeitpunkt wurde aus verschiedenen Gründen der restliche Anteil der Liegenschaft (32/100) nicht erworben. Nachdem ich beschlossen habe, meinen Hauptwohnsitz auf diesem Grundstück zu begründen war es für mich von Bedeutung, dass der restliche Anteil an der Liegenschaft nicht von einem Dritten gekauft wird.*

*Aufgrund dessen wurde mir bereits im Jahr 1997 von den Verkäufern der Liegenschaft gegen Bezahlung eines Optionsentgeltes von EUR 72.672,83 die Kaufoption auf den verbliebenen Grundstücksanteil bis zum 1.4.2002 eingeräumt. Es war für mich zu diesem Zeitpunkt von Bedeutung, dass möglichst keine unbekannten Dritten als Miteigentümer den verbliebenen Grundstücksanteil erwerben, jedoch war es keineswegs sicher, dass ich das eingeräumte Optionsrecht auch ausüben werde. Das Optionsentgelt wurde von mir als Entgelt für die Einräumung des Gestaltungsrechts entrichtet.*

*Fast fünf Jahre später, mit Kaufvertrag vom 5.9.2001, wurde von mir der restliche 32/100 Anteil der gegenständlichen Liegenschaft gekauft. Die Festlegung der Höhe des Grundstückskaufpreises obliegt dabei den Vertragsparteien. Der Kaufpreis in Höhe von EUR 130.811,10 ist dadurch begründet, dass durch den bereits erfolgten Kauf von 68/100 Anteilen ein Kauf der restlichen 32/100 Anteile der Liegenschaft für Dritte entwertet wurde. Den Verkäufern der Liegenschaft ist im Laufe der Zeit bewusst geworden, dass der 32/100 Anteil an der Liegenschaft schwer zu verkaufen ist.*

*Es ist im Optionsvertrag vom 28.2.1997 nicht vereinbart, dass das Optionsentgelt vom Kaufpreis abgezogen wird. Das Ersuchen der Behörde um Ergänzung ist daher nicht verständlich. Es wird im Optionsvertrag festgehalten, welcher Betrag als Optionsentgelt zu entrichten ist. Dieser Betrag wurde von mir entrichtet um sicherzustellen, dass die Verkäufer die Liegenschaftsanteile nicht an Dritte verkaufen. Nachdem das von mir bezahlte Optionsentgelt als Gegenleistung für die Einräumung der Option und nicht als Gegenleistung für das Grundstück an sich geleistet wurde, fehlt es an dem von den Höchstgerichten geforderten „inneren“ Zusammenhang.*

*Das entrichtete Optionsentgelt steht auch in keiner solchen Wechselbeziehung zum Übergang des Grundstücks, nämlich dass die Verkäufer auch ohne die Zahlung des Optionsentgeltes das Grundstück nicht veräußert hätten und ich mich nur unter der Voraussetzung des Kaufabschlusses zur Zahlung verpflichtet habe. Wie der Behörde durch die vorliegende*

*Kaufoption bekannt ist, wurde zu keinem Zeitpunkt für die Entrichtung des Optionsentgeltes der Kaufabschluss vorausgesetzt.*

*Auch daraus geht eindeutig hervor, dass das geleistete Optionsentgelt keine Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG darstellt, da sich die Verpflichtung zur Leistung des Optionsentgeltes eben gerade nicht auf den Erwerb des Grundstückes bezogen hat.“*

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde mit Bescheid vom

29. Mai 2006 das Verfahren Kaufvertrag vom 5. September 2001 von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und die Grunderwerbsteuer mit € 10.810,08

festgesetzt. Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde die

Wiederaufnahme wie folgt begründet:

*„Der Optionsvertrag v. 28.2.1997 betreffend 32/100 Anteile an der EZ x=xy wurde am 4. März 1997 unter der Erf.Nr. 329.657/1997 angezeigt. Darin machten die Verkäufer dem Käufer das bis 01.04.2002 verbindliche Angebot zum Abschluss eines Kaufvertrages. Neben dem Kaufgegenstand wurde unter Punkt zweitens der Kaufpreis für diesen Erwerb mit ATS 4.300.000,- festgesetzt. Darauf hatte der Käufer ein Optionsentgelt von ATS 1.000.000,- lt. Pkt. 2.2 des Vertrages zu leisten. Im Punkt 2.3 wurde als restlicher Kaufpreis ATS 3.300.000,- festgestellt. Daraus ist eindeutig zu ersehen, dass das Optionsentgelt ein Teil der Gegenleistung für den Grunderwerb nach dem Willen der Vertragsparteien darstellen sollte. Da die Steuerschuld erst mit Ausübung des Optionsrechtes entsteht, wurde der Akt auf Überwachung gelegt. Am 20.12.2000 wurde seitens des Finanzamtes festgestellt, dass die Verkäufer nach wie vor Eigentümer der Grundstücksanteile sind. Eine Meldung seitens der Vertragsparteien betreffend Ausübung der Option erfolgte nicht.*

*Am 16. Nov. 2001 wurde ein Kaufvertrag v. 05.09.2001 betreffend der obigen Anteile unter der Erf.Nr. 381.520/2001 angezeigt. Weder im Kaufvertrag noch in der Abgabenerklärung wurde das bestehen eines Optionsvertrages erwähnt. So erfolgte die Grunderwerbsteuervorschreibung mit Bescheid v. 14.01.2002 vom im Vertrag angeführten Kaufpreis v.ATS 1.800.000,-.*

*Bei der nächsten Überprüfung des Optionsvertrages im Juni 2001 (gemeint 2002) wurde festgestellt, dass bereits ein Kaufvertrag abgeschlossen, angezeigt und auch bereits die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben wurde. Bei Vergleich des Optionsvertrages mit dem Kaufvertrag trat die Diskrepanz beim Kaufpreis zutage. Daher erging am 10. Juni 2002 ein entsprechender Vorhalt an den Käufer. In der Beantwortung wurde vom Käufer festgehalten, dass der Erwerbsvorgang bereits abgeschlossen sei und die Grunderwerbsteuer auch bereits bezahlt sei. Weiters wurde eine Änderung des Optionsvertrages v. 17.05.2001 vorgelegt, die bis dahin nicht angezeigt wurde. Darin wurde ein Kaufpreis v. ATS 1.800.000,- und ein Optionsentgelt v. ATS 2.450.000,- angeführt.*

*Es wurde festgehalten, dass das Optionsentgelt unabhängig vom Kaufpreis gezahlt wird. In Summe also ca. dergleiche Betrag wie ursprünglich vereinbart. Daraus ist eindeutig zu ersehen, dass das Optionsentgelt ein Teil der Gegenleistung für den Grunderwerb nach dem Willen der Vertragsparteien darstellen sollte. Der Begriff der Gegenleistung ist im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Maßgebend ist nicht, was die Vertragsschließenden als Kaufpreis bezeichnen (im ursprünglichen Optionsvertrag ist aber sogar vom Kaufpreis die Rede), sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung zu erbringen hat. Für die Wertrelation ist auch der zeitgleich mit dem ursprünglichen Optionsvertrag abgeschlossene Kaufvertrag betreffend der restlichen 68/100 Anteile der Liegenschaft zu beachten. Dieser Vertrag wurde unter Erf.Nr. 329.704/1997 h.a. angezeigt mit einem Kaufpreis von ATS 6.200.000,-.*

*Da somit neue Tatsachen hervorgekommen sind, deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten, war die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO zulässig.*

*Da es sich bei einer amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 Abs 4 BAO um eine Ermessensentscheidung handelt, ist deren Rechtmäßigkeit im Lichte des § 20 BAO zu beurteilen.*

*Nach § 20 BAO müssen sich die Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.*

*Zweckmäßigkeitserwägungen ergeben sich im gegenständlichen Fall dadurch, dass das Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor dem Prinzip der aus der Rechtskraft fließenden Rechtsbeständigkeit und Rechtssicherheit hat und zudem die Wiederaufnahme der Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Verwaltung dient. Für das Überwiegen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit spricht im gegenständlichen Fall auch die Wertrelation zwischen der bisherigen Bemessungsgrundlage v. ATS 1.800.000,- und der Bemessungsgrundlage im neuen Sachbescheid v. ATS 4.250.000,-.*

*Hinsichtlich der Billigkeit ist zu bemerken, dass der Käufer der in § 119 BAO normierten Offenlegungspflicht nicht vollständig nachgekommen ist. Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände zu verschaffen (vg. VwGH 20.9.1989, 88/13/0072). Ohne Darlegung der Tatsache, dass ein Optionsentgelt geleistet wurde, konnte sich die Abgabenbehörde kein klares Bild verschaffen und war es nicht möglich bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides dieses in die Bemessung miteinzubeziehen. Auch wenn der Käufer seine Offenlegungspflicht nicht vorsätzlich oder fahrlässig verletzt hat, weil er von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, so ist bei den Billigkeitserwägungen zu berücksichtigen, ob der Käufer von sich aus alles unternommen hat, um den Sachverhalt vollständig gegenüber der Abgabenbehörde darzustellen. Es überwiegt daher im gegenständlichen Fall das öffentliche Interesse an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber dem Interesse des Käufers an der Wahrung des ursprünglichen Grunderwerbsteuerbescheides.“*

In der gegen diesen Bescheid nach beantragter und gewährter Fristverlängerung eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass laut höchstgerichtlicher Judikatur die Wiederaufnahmegründe in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides anzuführen sind, die Begründung die zeitliche Abfolge des bekannt Werdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen und die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten hat. Der Neuerungsstatbestand sei hinsichtlich des Optionsentgeltes nicht erfüllt, da der Behörde der Inhalt des Optionsvertrages vom 28. Februar 1997 auf Grund der ordnungsgemäßen Anzeige des Vertrages bekannt war. Das Optionsentgelt sei nach herrschender Lehre keine Gegenleistung für die Übereignung des Grundstückes, sondern Entgelt für die Einräumung des Gestaltungsrechtes und fehle der „innere“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes.

Da in der bereits vorgelegten Änderung der Kaufoption vom 17. Mai 2001 auf die Kaufoption in der Fassung vom 16. Dezember 1999 verwiesen wurde, hat der Unabhängige Finanzsenat

mit Vorhalt vom 11. Dezember 2007 um Übersendung dieser ersucht. Diese wurde vom Berufungswerber am 21. Jänner 2008 übermittelt.

In der ursprünglichen Kaufoption vom 28. Februar 1997 beträgt der Kaufpreis laut Punkt 2. S 4,300.000,- und wird darauf ein Optionsentgelt von S 1,000.000,-- geleistet. In der Änderung der Kaufoption vom 16. Dezember 1999 beträgt der Kaufpreis S 2,700.000,-- und wird unabhängig von diesem Kaufpreis ein Optionsentgelt von S 1,600.000,-- geleistet. In der letzten Änderung der Kaufoption vom 17. Mai 2001 beträgt der Kaufpreis S 1,800.000,-- und wird unabhängig vom Kaufpreis ein Optionsentgelt von S 2,450.000,-- geleistet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter anderem dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Beschwerdeführer vertritt die Auffassung, bei Prüfung der Frage, „ob eine Tatsache der Abgabenbehörde bereits im Erstverfahren bekannt war“, sei die Behörde als Einheit aufzufassen. Dass es einen Optionsvertrag vom 28. Februar 1997 mit einem vereinbarten Optionsentgelt von S 1,000.000,-- gibt, war der Behörde auf Grund der ordnungsgemäßen Anzeige des Vertrages bekannt. Hinsichtlich dieses vereinbarten Optionsentgeltes sei der Neuerungsstatbestand nicht erfüllt und eine Wiederaufnahme jedenfalls unzulässig.

Dem Beschwerdeführer ist zwar zuzugestehen, dass in der Literatur und in der älteren Rechtsprechung die Auffassung vertreten worden ist, maßgeblich seien Neuerungen gegenüber dem Wissensstand der zuständigen Abgabenbehörde; davon abweichend wurde das „Neuhervorkommen“ auch aus dem Gesichtswinkel des entscheidenden Organs der Behörde, nicht aus dem der Behörde selbst beurteilt. Nach nunmehr ständiger Rechtsprechung ist dem gegenüber das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 303, Rz 14 und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Das bedeutet für den Bereich der Verkehrsteuern, bei denen regelmäßig ein einzelner Rechtsvorgang die Entstehung des Abgabenanspruches nach sich zieht, dass die Frage des Hervorkommens neuer Tatsachen und Beweismittel nach dem Wissensstand im jeweiligen, hinsichtlich eines bestimmten Rechtsvorgangs – wenn auch innerhalb derselben Abgabenbehörde bzw. innerhalb derselben

Organisationseinheit der Abgabenbehörde – durchgeführten Abgabenverfahren zu beurteilen ist (vgl. VwGH 16. 5. 2002, 2001/16/0596).

Im gegenständlichen Fall wurde der Kaufvertrag vom 5. September 2001 am 16. November 2001 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien unter der Erf.Nr. 381.520/01 angezeigt. Bereits im Jahre 1997 wurden ein Kaufvertrag über die weiteren 68/100 Anteile an dieser Liegenschaft und die Kaufoption über insgesamt 32/100 Anteile jeweils vom 28. Februar 1997 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien angezeigt. Die Anzeige der Verträge aus dem Jahre 1997 erfolgte somit mehr als vier Jahre vor der Anzeige des gegenständlichen Kaufvertrages. Derartige Rechtsvorgänge werden grundsätzlich in getrennten Verfahren bearbeitet.

Weder in der vom Berufungswerber nach § 10 GrESTG eingebrachten Abgabenerklärung über den Erwerbsvorgang vom 5. September 2001 noch in der angeschlossenen Kaufvertragsurkunde war ein Hinweis auf die Existenz einer Kaufoption enthalten. Daraus folgt, dass dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien im Verfahren zur Erlassung des Erstbescheides vom 14. Jänner 2002 die Kaufoption vom 28. Februar 1997 verborgen geblieben ist. Unter dem Gesichtspunkt des in diesem Grunderwerbsteuerverfahren bestehenden Wissensstandes der Abgabenbehörde ist somit das Vorhandensein der Kaufoption vom 28. Februar 1997 als neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO zu beurteilen.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen zur Begründung der Wiederaufnahme im angefochtenen Bescheid verwiesen. Die vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien dargestellten Gründe zeigen in Verbindung mit der nicht bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkung, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens zweckmäßig war. Die Berufung erweist sich hinsichtlich der bekämpften Wiederaufnahme des Verfahrens als unbegründet.

## 2. Grunderwerbsteuer:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrESTG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gegenleistung ist gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrESTG bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. 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 an, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede



geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu entrichten ist (vgl. Fellner, Grunderwerbsteuer-Kommentar, Rz 5 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; das 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. Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Maßgebend ist nicht, was die Vertragschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat (VwGH 18. 12. 1995, 95/16/0286). 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. Steht hingegen die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen, oder „inneren“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen (Fellner, aaO Rz 6, 8, und 9 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Die Option ist eine befristet bindende Offerte. Durch den Optionsvertrag räumt ein Vertragsteil dem andern (dem Optanten) ein Gestaltungsrecht ein. Der Optant kann durch eine einseitige Gestaltungserklärung den anderen Teil verbinden, eine im Optionsvertrag bereits vorgesehene Leistung zu erbringen. Bis zu diesem Zeitpunkt, nämlich bis zur Abgabe der Gestaltungserklärung, besteht für denjenigen, der die Option eingeräumt hat, eine Leistungsverpflichtung noch nicht. Die Option berechtigt den Optanten, durch einseitige Erklärung ohne neuerlichen Vertragsabschluss das Schuldverhältnis selbst hervorzurufen und gibt dem Berechtigten nach Abgabe dieser Erklärung den Anspruch auf Erfüllung des Schuldverhältnisses. Die Option ist somit ein Fall des bedingten Vertrages und zwar bedingt durch die Abgabe der Optionserklärung. Die Steuerschuld entsteht daher erst mit der Ausübung des Optionsrechtes.

Vor Abgabe der Gestaltungserklärung durch den Optanten ist der Eigentümer zwar nicht zu einer Leistung verpflichtet, es besteht jedoch für ihn die Bindung für die Dauer der vereinbarten Optionsfrist, die ihm unter Umständen lästig fallen kann; deshalb wird die Option meist gegen ein besonderes Optionsentgelt eingeräumt. Das Optionsentgelt ist nicht Gegenleistung für die Übereignung des Grundstückes, sondern Entgelt für das Gestaltungsrecht. Werden bei der Einräumung der Option besondere Vereinbarungen

getroffen, z.B. der Optant leistet eine erhebliche Anzahlung, die bei Nichtausübung der Option verfällt, so kann uU ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 2 GrEStG vorliegen.

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder „inneren“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen. Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragsschließenden Parteien zivilrechtlich ihren 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 Grundstückes in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist.

Es ist nicht maßgebend, was die Vertragsschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat (vgl. VwGH 25. 3. 2004, 2003/16/0106).

Laut Punkt 1 der Kaufoption vom 28. Februar 1997 verkaufen und übergeben die Verkäufer 32/100 Anteile der Liegenschaft xy an den Käufer. Der Kaufpreis beträgt laut Punkt 2 dieses Vertrages S 4,300.000,--, worauf der Berufungswerber ein Optionsentgelt in der Höhe von S 1,000.000,-- leistet. Der restliche Kaufpreis von S 3,300.000,-- ist mit der Annahme bei dem gemeinsam bestellten Treuhänder ebenso wie die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr zu hinterlegen. Dieser restliche Kaufpreis ist wertgesichert nach dem vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Verbraucherpreisindex. Die Annahmeerklärung muss spätestens am 1. April 2002 abgegeben werden.

In der Änderung der Kaufoption vom 16. Dezember 1999 wurde der Termin, bis zu dem die Kaufoption ausgeübt werden kann, auf den 1. April 2004 verlängert. Der Kaufpreis beträgt S 2,700.000,--. Als Optionsentgelt wird ein Betrag von S 1,600.000,-- geleistet, welches unabhängig vom Kaufpreis gezahlt und daher vom Kaufpreis nicht abgezogen wird. Der Kaufpreis ist mit der Annahme beim gemeinsam bestellten Treuhänder zu hinterlegen.

Laut Änderung der Kaufoption vom 17. Mai 2001 beträgt der Kaufpreis S 1,800.000,-- und ist mit der Annahme beim gemeinsam bestellten Treuhänder zu hinterlegen. Als Optionsentgelt wird hier ein Betrag von S 2,450.000,-- unabhängig vom Kaufpreis geleistet und daher vom Kaufpreis nicht abgezogen.

Betrachtet man diese drei Verträge, so fällt auf, dass die Summe von Kaufpreis und Optionsentgelt – bis auf die letzte Änderung, bei welcher sich die Summe um S 50.000,-- reduzierte – dem in der ursprünglichen Kaufoption vereinbarten Kaufpreis in der Höhe von S 4,300.000,-- entspricht. Da in der Kaufoption vom 28. Februar 1997 noch von einem

Kaufpreis in der Höhe von S 4,300.000,-- gesprochen wird und die Summe dieser Beträge in den Nachträgen in etwa dieser Summe entspricht, kann der Betrag von S 4,300.000,-- nur für den Erwerb der Liegenschaftsanteile vereinbart worden sein. Der Kaufpreis wurde jeweils um ungefähr den Betrag herabgesetzt, um welchen das Optionsentgelt erhöht wurde. Dieser Betrag stellt daher nach den Preisvorstellungen des Berufungswerbers den Wert des Grundstückes dar, um den der Ankauf wirtschaftlich akzeptabel war.

Der Berufungswerber hat sich mit der Kaufoption und den Änderungen das Recht „gesichert“, innerhalb der in den Verträgen genannten Frist zu erwerben. Daraus kann gefolgert werden, dass für den Berufungswerber bereits zum Zeitpunkt der Kaufoption vom 28. Februar 1997 feststand, dass diese Liegenschaft jedenfalls gekauft werde. Dafür sprechen auch die Änderungen, mit welchen das Optionsentgelt erheblich erhöht wurde (mit der letzten Änderung war das Optionsentgelt bereits höher als der Kaufpreis). Bei der Höhe des Optionsentgeltes nach der letzten Änderung bestand sogar schon ein gewisser wirtschaftlicher Druck, das Optionsrecht schon sehr bald auszuüben (welche Höhe hätte das Optionsentgelt bei der nächsten Änderung? - Optionsentgelt schon höher als der Kaufpreis!). Dieses deckt sich mit dem tatsächlichen Geschehensablauf. Nach der letzten Änderung vom 17. Mai 2001 wurde der Kaufvertrag am 5. September 2001 abgeschlossen, obwohl mit der Änderung der Kaufoption vom 16. Dezember 1999 der Termin, bis zu dem die Kaufoption ausgeübt werden kann, noch auf den 1. April 2004 verlängert wurde.

Aus wirtschaftlicher Sicht war es dem Berufungswerber nicht möglich, vom Optionsrecht nicht Gebrauch zu machen. Wenn er einen derartigen Betrag für die Einräumung des Optionsrechtes bezahlt hat, hätte er vollkommen unwirtschaftlich gehandelt, wenn er sein Optionsrecht in der Folge nicht ausgeübt hätte. Allein durch die Ausübung des Optionsrechtes war demzufolge für ihn das bereits bezahlte Optionsentgelt aus wirtschaftlicher Sicht überhaupt noch zu „retten“.

Wie eingangs dargelegt, ist der Begriff der Gegenleistung im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen und Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Veräußerers erbringt, gehören nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls dann zur Gegenleistung, wenn die in Frage stehende Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen, oder „inneren“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht.

Bei der oben dargelegten Sachlage des vorliegenden Berufungsfalles besteht wohl kein Zweifel darüber, dass die Bezahlung des Betrages von zunächst S 1,000.000,--, dann

S 1,600.000,-- und zuletzt S 2,450.000,--, der vom Berufungswerber für die Einräumung des Optionsrechtes an die Verkäufer zu bezahlen war, in einem wirtschaftlichen („inneren“) Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stand. Auf die Vereinbarung eines derart hohen Optionsentgeltes, das ab der ersten Änderung auf den Kaufpreis nicht mehr angerechnet wurde, hat sich der Berufungswerber augenscheinlich deshalb eingelassen, weil für ihn von Anfang an feststand, dass er das ihm eingeräumte Optionsrecht auch ausübt und das Optionsentgelt zusammen mit dem Kaufpreis noch in seinen Kaufpreisvorstellungen Deckung fanden. Dieses findet auch noch in der ursprünglichen Kaufoption seine Deckung, da hier noch von einem Kaufpreis von S 4,300.000,-- die Rede war.

Diese besonderen Tatumstände rechtfertigen im gegenständlichen Fall durchaus die Annahme, dass die vom Berufungswerber gegenüber den Verkäufern erbrachte Geldleistung für die Einräumung des Optionsrechtes in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stand. Der Berufungswerber hat an wirtschaftlichen Werten diese Geldleistung und den vereinbarten Kaufpreis zu leisten versprochen, dass er das Grundstück erhält. Darin liegt seine gewährte Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. März 2008