

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 17. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 4. Dezember 2003 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 17. bzw. 23. Juli 2003 wurde zwischen der L.AG als "Optionsgeberin" und dem L. (im Folgenden auch als Bw. bezeichnet) als "Optionsnehmer" (Optant) ein Optionsvertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt abgeschlossen:

"I.

Die L.AG räumt Herrn L. das alleinige Recht ein, die Liegenschaft in EZ.X Grundbuch Y bestehend aus GSTNR 540, 545/1, 545/2, 546/1 und 546/2 im Gesamtausmaß laut Grundbuch von 19.133 m² samt allem rechtlichen und physischen Zugehör und allen Bestandteilen, insbesondere Baulichkeiten, zu nachstehenden Bedingungen zu erwerben und verpflichtet sich für den Fall der Ausübung dieses Optionsrechtes durch ihn nach Wahl der Herrn L. mit ihm persönlich und

- mit der B.GmbH.(Alleingesellschafter L. -FN .Z), Adresse2 und
- der Stadtgemeinde XX

unverzüglich einen verbücherungsfähigen Kaufvertrag abzuschließen.

II.

Dieses Optionsrecht ist unter Lebenden unübertragbar, jedoch auf Seiten des Herrn L. vererblich. Es bindet auch allfällige Rechtsnachfolger der L.AG.

III.

Für die Einräumung dieser Option bezahlt Herr L. der L.AG Zug um Zug gegen Unterfertigung dieser Urkunde und Aushändigung des Beschlusses über die Anmerkung der Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung ob der vertragsgegenständlichen Liegenschaft einen Barbetrag von EUR 75.000,-- (in Worten: Euro fünfsundsiebzigtausend). Dieser Betrag wird auf den Gesamtkaufpreis **nicht**

angerechnet. Bei Nichtausübung dieses Optionsrechtes verfällt der Betrag von EUR 75.000,-- ersatzlos zugunsten der L.AG.

Herr L. fertigt diesen Optionsvertrag zuerst und überweist den Optionspreis binnen fünf Tagen nach Unterfertigung auf das Konto der L.AG bei der Bank Austria Creditanstalt AG, BLZ 12.000 mit der Konto Nummer YY unter dem Verwendungszweck "Optionspreis.K". Nach Erhalt des Optionspreises zeichnet L.AG den Vertrag und übergibt ihn und den Grundbuchsbeschluss betreffend die Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung an den Vertragsverfasser Herrn Rechtsanwalt Dr. Name zu treuen Handen.

Das Optionsrecht erlischt, wenn der Optionsnehmer das Recht nicht bis längstens zum 31.7.2004 ausübt. Die Rechtzeitigkeit ist gewahrt, wenn die Ausübungserklärung vom Optionsnehmer an die Optionsgeberin gemeinsam mit Vertragspartnerbekanntgabe bis zu diesem Tag nachweislich einschreibbrieflich zur Post gegeben oder spätestens am 31.7.2004 der L.AG mit Telefax zu Handen des Leiters der Rechtsabteilung übermittelt wurde. Einverständlich festgestellt wird, dass sich das Optionsrecht auf die gesamte Liegenschaft in EZ.X Grundbuch Y bezieht und daher nur hinsichtlich aller in dieser EZ inneliegenden Grundstücke ausgeübt werden kann. Eine Ausübung hinsichtlich einzelner Grundstücke gilt daher nicht als Ausübung des Optionsrechtes.

V.

Der vereinbarte Kaufpreis für die Liegenschaft beträgt EUR 550.000,-- (in Worten: fünfhundertfünzigtausend), er wird allseits als angemessen erachtet.

Der Kaufpreis samt allenfalls angereifter Zinsen ist binnen 14 Tagen nach Rechtskraft der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung des vorliegenden Vertrages bar und abzugsfrei auf das oben unter Vertragspunkt III. genannte Konto mit dem Verwendungszeck "Kaufpreis.K" zu bezahlen. L.AG wird, falls dies vom Vertragsverfasser für zweckmäßig und notwendig erachtet wird, auf Kosten des Herrn L. einen neuerlichen Antrag auf Anmerkung der Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung vor Auszahlung des Kaufpreises unterfertigen. Der allenfalls noch aufrechte Grundbuchsbeschluss ist nach ungenutztem Verstreichen der Optionsfrist an L.AG zurück zu stellen.

Sofern der Vertragsabschluß nach dem 1.1.2004 erfolgt, ist der Kaufpreis ab einschließlich 1.8.2003 bis zum tatsächlichen Zahlungstag mit 5 % p.A. zu verzinsen, sofern der Vertragsabschluß bis zum 31.12.2003 erfolgt, findet eine Verzinsung des Kaufpreises nicht statt. Für den Fall des Zahlungsverzuges wird der Kaufpreis samt allenfalls angereifter Optionszinsen mit 12 % Verzugszinsen p.a. verzinnt.

Eine Wertsicherung des Kaufpreises, dessen Bezahlung dem Grundbuch nicht nachzuweisen ist, findet nicht statt."

Mit dem am 6. bzw. 14. Oktober 2003 zwischen der L.AG als Verkäuferin und dem L. als Käufer abgeschlossen Kaufvertrag verkauft und übergab die Verkäuferin diese Liegenschaft im Ausmaß von 19.133 m² um den vereinbarten Kaufpreis von EUR 550.000,-, wobei laut Punkt III des Kaufvertrages das vom Käufer bereits bezahlte Optionsentgelt auf den Kaufpreis nicht angerechnet wurde. Dieser Erwerbsvorgang wurde mit der Abgabenerklärung Gre 1 vom 20. Oktober 2003 der Abgabenbehörde erster Instanz angezeigt, wobei darin die Gegenleistung mit 550.000,00 € ausgewiesen wurde.

Das Finanzamt setzte mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. November 2003 für diesen Rechtsvorgang ausgehend von einer (augenscheinlich rechnerisch unrichtig ermittelten) Gegenleistung von 1.051.560,00 € die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer in Höhe von 36.804,60 € fest. Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt: "Da der Optant eine erhebliche Zahlung geleistet hat, die bei Nichtausübung der Option verfallen ist, ist diese Anzahlung Teil der Gegenleistung für die Grunderwerbsteuer."

Mit dem berichtigten Grunderwerbsteuerbescheid vom 4. Dezember 2003 wurde ausgehend von der (nunmehr rechnerisch richtiggestellten) Gegenleistung von 625.000 € die Grunderwerbsteuer in Höhe von 21.875 € festgesetzt.

Diesen Grunderwerbsteuerbescheid bekämpft die Berufung vom 16. Dezember 2003 mit dem ausschließlichen Argument, die Einbeziehung des Optionsentgeltes laut Optionsvertrag in die Bemessungsgrundlage sei deshalb zu Unrecht erfolgt, weil nach den Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes die Grunderwerbsteuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung (Kaufpreis) zu berechnen sei. Im gegenständlichen Fall wäre in Punkt III des Optionsvertrages ausdrücklich vereinbart, dass das für die Einräumung der Option zu zahlende Entgelt von 75.000 € auf den Gesamtpreis nicht angerechnet werde. Gegen Bezahlung dieses Betrages habe L. das Recht erworben, für den Fall der Ausübung dieses Optionsrechtes durch ihn binnen genau bedriger Frist (spätestens 31. Juli 2004) den Abschluss eines verbücherungsfähigen Kaufvertrages zu fordern. Wäre es zur Ausübung der Option nicht gekommen, so wäre der Betrag von 75.000 €, was im Übrigen in Punkt III Abs. 1 letzter Satz des Optionsvertrages ausdrücklich festgeschrieben worden sei, ersatzlos zugunsten der L.AG verfallen. Das Finanzamt unterstelle, dass das Optionsentgelt von 75.000 € Teil des Kaufpreises gewesen wäre und habe die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage nach dem GrEStG damit begründet, dass die Anzahlung deshalb Teil der Gegenleistung für die Grunderwerbsteuer sei, weil der Optant (L.) eine erhebliche Zahlung geleistet habe, die bei Nichtausübung der Option verfallen wäre. Diese Begründung sei weder schlüssig noch finde sie im Gesetz ihre Deckung. Tatsache sei, dass die L.AG gefordert habe, dass ihr ein Betrag von 75.000 € ausschließlich für die Einräumung der Option bezahlt werde und die weitere Bedingung gestellt habe, dass dieser Betrag auf den Gesamtkaufpreis nicht anzurechnen sei. Es entspreche der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass die Einräumung einer Option keinen Tatbestand der Steuerpflicht darstelle. Durch den Optionsvertrag räume ein Vertragsteil dem anderen (dem Optanten) ein Gestaltungsrecht ein. Der Optant (hier L.) könne 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, bestehe für denjenigen, der die Option eingeräumt habe, eine Leistungsverpflichtung nicht, weshalb mit Annahme der Option durch L. der auf den Gesamtkaufpreis nicht anzurechnende von ihm bezahlte Barbetrag von 75.000 € verfallen gewesen sei und demzufolge auch aus diesem Grund nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sei. Im Übrigen sei bereits im Optionsvertrag der Kaufpreis mit dem Betrag von 550.000 € bedungen und sei nach den klaren und eindeutigen Bestimmungen des GrEStG dieser Kaufpreis nun Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung enthielt folgende Begründung:

"Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Veräußerers erbringt, gehören nicht zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer, dies allerdings nur dann, wenn solche Leistungen in keinem unmittelbaren, tatsächlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehen. Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der vertragsschließenden Parteien zivilrechtlich ihrem Bestand nach voneinander abhängig sein sollen. Den Zusammenhang zwischen Optionsentgelt und Grundstückserwerb sieht das Finanzamt vor allem im Verhältnis des Wertes des Grundstückes und der Höhe des Optionsentgeltes, sowie aus dem zeitlichen Zusammenhang (17.7.-31.7.). Das Optionsentgelt wird zwar laut Vertrag auf den Kaufpreis nicht angerechnet, es berücksichtigt diesen aber sehr wohl bei der Bemessung des Kaufpreises. Die Berufung war daher abzuweisen."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung brachte er darin Folgendes vor:

"Die Auffassung der Erstbehörde, es liege hier eine "finale Verknüpfung" mehrerer abgeschlossener Verträge vor und seien die mehreren Verträge nach dem Willen der vertragsschließenden Parteien zivilrechtlich ihrem Bestand nach voneinander abhängig, ist unrichtig. Der Berufungswerber hat sich mit dem Optionsvertrag vom 17./23.7.2003 zunächst entgeltlich das Recht gesichert, innerhalb einer bestimmten Frist eine bestimmte Liegenschaft zu erwerben. Wie bereits aus Punkt I) des Optionsvertrages hervorgeht, war vorgesehen, dass für den Fall der Ausübung des Optionsrechtes entweder mit ihm persönlich oder mit der B.GmbH oder mit der Stadtgemeinde X ein verbücherungsfähiger Kaufvertrag abgeschlossen wird. Anlässlich des Abschlusses des Optionsvertrages war in keiner Weise klar, welche diesbezüglichen Vereinbarungen der Berufungswerber letztlich zustande bringen würde können. Seine Verhandlungen mit der Stadtgemeinde X haben sich zerschlagen, in der Folge hat er sich dazu entschlossen, das Optionsrecht selbst auszuüben. Zwischen Abschluss des Optionsvertrages und Abschluss des Kaufvertrages liegen rund 2 1/2 Monate, hier einen inneren Zusammenhang zu konstruieren und den Verdacht zu äußern, man habe einen Optionsvertrag abgeschlossen, um allenfalls den Kaufpreis für die Liegenschaft niedriger zu halten und auf diese Weise Grunderwerbsteuer ersparen zu können, ist in Anbetracht der Vertragspartner, die angesehene Unternehmen und Unternehmer sind, unerklärlich und mit einem rechtsstaatlichen Verfahren nicht in Einklang zu bringen.

Darüber hinaus geht die Erstbehörde von einem zeitlichen Zusammenhang 17.7. bis 31.7 aus, der unerklärlich ist. Der Berufungswerber hat den Optionsvertrag am 17.7.2003 und den Kaufvertrag am 6.10.2003 unterfertigt. Für die Behauptung, bei der Bemessung des Kaufpreises sei das Optionsentgelt berücksichtigt worden, gibt es keinerlei Beweis, vielmehr geht gerade das Gegenteil aus dem Optionsvertrag hervor. Der Kaufpreis wurde bereits anlässlich des Abschlusses des Optionsvertrages mit EUR 550.000,-- vereinbart. Es war Bedingung seitens der L.AG zum Abschluss des Optionsvertrages, dass der Betrag von EUR 75.000,-- auf den Gesamtpreis nicht angerechnet wird und bei Nichtausübung des Optionsrechtes ersatzlos zugunsten der L.AG verfällt.

Die Begründung der Erstbehörde stellt sich daher als eine durch nichts bewiesene Spekulation dar, die noch dazu auf falschen Feststellungen (17.7. bis 31.7.) beruht. "

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall besteht allein Streit darüber, ob bei der Besteuerung des gegenständlichen Erwerbsvorganges (Kaufvertrag vom 6./14. Oktober 2003) neben dem bereits im Optionsvertrag ausgewiesenen Kaufpreis von 550.000 € auch der für die Einräumung der Kaufoption bezahlte Barbetrag von 75.000 €, der nach Punkt III des Optionsvertrages auf den Gesamtkaufpreis nicht angerechnet wird und der bei Nichtausübung des Optionsrechtes zugunsten der Verkäuferin ersatzlos verfällt, vom Finanzamt zu Recht in die Gegenleistung einbezogen wurde.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idgF. ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gegenleistung ist bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehalteten Nutzungen (§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG).

Der Begriff der Gegenleistung ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 Abs. 1 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 (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 5 zu § 5 GrEStG 1987 mit den dort zitierten VwGH-Erkenntnissen).

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 Vertragsschließenden 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, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 6, 8, 9 zu § 5 GrEStG 1987 mit den dort zitierten VwGH-Erkenntnissen).

Die Option ist eine befristet bindende Offerte. Durch den Optionsvertrag räumt ein Vertragsteil dem anderen (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 (VwGH 15.1.1958, 337/57). Die Option berechtigt den Optanten, durch einseitige Erklärung ohne neuerlichen Vertragsabschluss das Schuldverhältnis selbst hervorzurufen und gibt dem Berechtigten nach Abgabe der 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 (VwGH 22.11.1984,

83/16/0162, VwGH 21.2.1985, 84/16/0019). 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 die Einräumung des Gestaltungsrechtes (siehe diesbezüglich Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 161 zu § 1 GrEStG 1987 und Arnold/ Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Band I, Rz 133a zu § 1 GrEStG, wobei aber beide Kommentatoren ihre Lehrmeinung bezüglich des Optionsentgeltes nicht mit dem Verweis auf eine diesbezügliche VwGH- Rechtsprechung referiert haben). In diesem Zusammenhang vertreten auch Dorazil - Takacs, GrEStG, 6. Auflage, unter Rz. 5.20 b) zu § 1 GrEStG dieselbe Meinung, räumen aber selbst ausdrücklich ein, dass "*man darüber allerdings auch gegenteiliger Meinung sein kann*". Überdies kommen die Kommentatoren bei Vorliegen besonderer Tatumstände zu davon abweichenden Schlussfolgerungen. Werden bei der Einräumung der Option besondere Vereinbarungen getroffen, zB. der Optant leistet eine erhebliche Anzahlung, die bei Nichtausübung der Option verfällt, so kann uU nach der Lehrmeinung von Arnold/ Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Band I, Rz 133a zu § 1 GrEStG ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 2 GrEStG vorliegen (unter Hinweis auf BFH 21.7.1965 II 76/62 BStBl 1965, 561). Arnold/ Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Band I, Rz 148a zu § 1 GrEStG und auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 37 zu § 1 GrEStG 1987 vertreten des weiteren bei Einräumung eines Optionsrechtes den Standpunkt, dass, wenn sich Käufer und Verkäufer über den Erwerb des Grundstückes bereits geeinigt haben, ein Vertrag über die Einräumung eines Optionsrechtes einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts bedeutet. Aus der Höhe des Bindungsentgeltes müsse der Schluss gezogen werden, dass es dem Empfänger des Anbotes wirtschaftlich unmöglich ist, von der Annahme des Anbotes abzusehen, und er infolgedessen wie ein Käufer gebunden ist. Auch Dorazil- Takacs, GrEStG, 6. Auflage, vertreten unter Rz. 5.10 c) zu § 1 GrEStG die Meinung, ein Vertrag über die Einräumung eines Optionsrechts, in welchem für die Einräumung der Option ein erheblicher Betrag festgesetzt wird, stellt einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts dar, wenn der Schluss gezogen werden müsse, dass es dem Optionsberechtigten unmöglich gemacht ist, von der Annahme der Option abzusehen. Im Missbrauchsfall wären gemäß § 22 Abs. 2 BAO die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen Gestaltung zu erheben wären.

Laut Punkt I des Optionsvertrages verpflichtete sich die L.AG, für den Fall der Ausübung dieses Optionsrechtes durch L. nach dessen Wahl mit ihm persönlich, mit der B.GmbH (Alleingesellschafter L.) oder mit der Stadtgemeinde X unverzüglich einen

verbücherungsfähigen Kaufvertrag abzuschließen. Nach Punkt III wäre das Optionsrecht erloschen, wenn der Optionsnehmer das Recht nicht bis längstens zum 31. Juli 2004 ausgeübt hätte. Der Berufungswerber hat den Optionsvertrag am 17. Juli 2003 und den Kaufvertrag am 6. Oktober 2003 unterfertigt. Es ist daher unbedenklich davon auszugehen, dass der Bw. sein Optionsrecht kurz vor dem Kaufvertragsabschluss ausgeübt hat. Für die Einräumung dieser Option hatte er an die L.AG binnen 5 Tagen nach Unterfertigung des Optionsvertrages einen Barbetrag von 75.000 € zu bezahlen. Nach Punkt III des Optionsvertrages wurde dieser Betrag auf den "Gesamtkaufpreis" nicht angerechnet und bei Nichtausübung dieses Optionsrechtes wäre dieser Betrag ersatzlos zugunsten der L.AG verfallen. In Punkt V des Optionsvertrages wurde hinsichtlich des Kaufpreises von 550.000 € noch vereinbart, dass, sofern der Vertragsabschluss nach dem 1. Jänner 2004 erfolgt, der Kaufpreis ab einschließlich 1. August 2003 bis zum tatsächlichen Zahlungstag mit 5 % p. A. zu verzinsen ist, sofern der Vertragsabschluss bis zum 31. Dezember 2003 erfolgt, eine Verzinsung des Kaufpreises nicht stattfindet.

Laut Vorlageantrag hat sich der Bw. mit dem Optionsvertrag vom 17./23. Juli 2003 zunächst entgeltlich das Recht "gesichert", innerhalb einer bestimmten Frist die in Frage stehende Liegenschaft zu erwerben. Daraus kann gefolgert werden, dass für den Bw. bereits zum Zeitpunkt des Optionsvertrages feststand, dass diese Liegenschaft jedenfalls gekauft werde. Zweifel bestanden bloß darüber, ob dies durch ihn selbst, durch eine Gesellschaft, bei der der Bw. Alleingesellschafter ist oder durch die Stadtgemeinde X erfolgen wird. Diese feststehende Kaufabsicht erklärt wohl auch, warum sich der Bw. durch Abschluss des Optionsvertrages in eine vertragliche Bindung einließ, die ein Optionsentgelt in einer derart erheblichen Höhe festlegte. Bei Beachtung dessen Höhe sollte nicht unerwähnt bleiben, dass durch die in Punkt V des Optionsvertrages festgelegte Verzinsungsbestimmung überdies wirtschaftlicher Druck in der Richtung bestand, das Optionsrecht möglichst zeitnah auszuüben. Dies deckt sich mit dem tatsächlichen Geschehensablauf, wurde doch der Optionsvertrag vom Bw. am 17. Juli 2003 und der Kaufvertrag bereits am 6. Oktober 2003 unterzeichnet. Da laut Punkt III des Optionsvertrages der für die Einräumung der Option zu zahlende Barbetrag von 75.000 € auf den Gesamtkaufpreis nicht angerechnet wurde, darf daraus schlüssig gefolgert werden, dass jedenfalls nach den Preisvorstellungen des Bw. der vereinbarte Kaufpreis von 550.000 € zusammen mit dem Optionsentgelt von 75.000 € noch in jenem Betrag Deckung findet, der für ihn den Wert des Grundstückes zum Ausdruck brachte und den Ankauf wirtschaftlich akzeptabel machte. Ansonsten hätte er sich auf diesen Optionsvertrag wohl gar nicht eingelassen. Aus der Sicht der Verkäuferin war die vereinbarte "Nichtanrechnung" ebenfalls verständlich, denn ohne diesen Anrechnungsausschluss wäre der Gesamtkaufpreis im Falle der Optionsausübung um diesen Betrag im Ergebnis entsprechend "verbilligt" worden. Hatte aber im Streitfall der Bw. einen derart (bezogen auf die absolute Höhe und auf die voraussichtliche kurze Zeitdauer bis zur Optionsausübung) erheblichen Barbetrag für die

Einräumung des Optionsrechtes bezahlt, dann hätte er vollkommen unwirtschaftlich gehandelt, wenn er sein Optionsrecht in der Folge nicht ausgeübt hätte. Es war ihm aus wirtschaftlicher Sicht tatsächlich unmöglich, vom Optionsrecht nicht Gebrauch zu machen, erwarb er doch bei Ausübung des Optionsrechtes das Grundstück um jenen Gesamtbetrag, der nach seinen Wertvorstellungen von der Kaufliegenschaft darin jedenfalls noch Deckung fand. Allein bei 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 ist 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 der Barbetrag von 75.000 €, der vom Bw. für die Einräumung des Optionsrechtes an die L.AG zu bezahlen war, wobei der Bw. den Optionsvertrag am 17. Juli 2003 und den Kaufvertrag bereits am 6. Oktober 2003 unterfertigt hatte, in einem wirtschaftlichen ("inneren") Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stand. Auf die Vereinbarung eines derart hohen Optionsentgeltes, das auf den Kaufpreis nicht angerechnet wurde, hat sich der Bw. als wirtschaftlich Handelnder 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. Diese besonderen Tatumstände rechtfertigen, ohne dabei auf die Frage eines etwaigen Missbrauchsfalles eingehen zu brauchen, nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Streitfall durchaus die Annahme, dass diese vom Bw. gegenüber der Verkäuferin erbrachte Bargeldleistung für die Einräumung des Optionsrechtes in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stand. Der Bw. hat an wirtschaftlichen Werten diese Bargeldleistung 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. Das Finanzamt hat demzufolge zu Recht neben dem Kaufpreis von 550.000 € auch den für die Einräumung des Optionsrechtes bezahlten Barbetrag von 75.000 € als Gegenleistung angesehen und mit dem streitgegenständlichen Bescheid von einer Bemessungsgrundlage von 625.000 € Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. März 2005