

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr\_Bf, vertreten durch RA, Adr\_RA, über die Beschwerde vom 24.07.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16.07.2019, ERF 181890/2019 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe**

#### **I. Sachverhalt/Verfahrensgang**

I.1. Mit Kaufvertrag vom 23. Mai 2019 erwarben die Beschwerdeführerin (Bf) und ihr Mann - aufgrund des zum damaligen Zeitpunkt noch einzuholenden Nutzwertgutachtens überschlagsmäßig geschätzte - 102(95+7)/5479 Anteile an der Liegenschaft in GB\_xxx.

Unter Punkt III. des Kaufvertrages wurde als Kaufpreis ein Pauschalbetrag von € 355.000,00 vereinbart.

Unter Punkt XII. (Kostentragung) wurde festgelegt, dass sämtliche mit der Errichtung, treuhändigen Abwicklung und grundbücherlichen Durchführung des Kaufvertrages verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren einschließlich der Kosten der Beglaubigung der Unterschriften sämtlicher Vertragspartner von den Käufern zu tragen seien. Explizit bezog sich diese Nebenabrede unter anderem auf die "Kosten des Vertragsverfassers für die Errichtung, treuhändige Abwicklung und grundbücherliche Durchführung dieses Kaufvertrages (1,5 % des vereinbarten Kaufpreises zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von derzeit 20 %)".

Unter Punkt XIII. (Vertragsabwicklung) ist festgehalten, dass die Käufer Herrn RA mit der Errichtung, treuhändigen Abwicklung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages beauftragen. Dort verpflichtete sich die Bf als Käuferin auch dazu, die Kosten der Vertragserrichtung und -abwicklung über entsprechende Rechnungslegung durch den Vertragsverfasser zu bezahlen.

I.2. Die Grunderwerbsteuer für diesen Vorgang wurde für die Bf und ihren Mann mit Bescheiden vom 16. Juli 2019 festgesetzt, wobei neben dem anteiligen Kaufpreis iHv

€ 177.500,00 Vertragserrichtungskosten iHv € 3.195,00 in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden.

I.3. Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 23. Juli 2019 Beschwerde erhoben. Darin wird zunächst eingewendet, die Abgabenbehörde habe die Vertragserrichtungskosten - ohne nennenswertes Ermittlungsverfahren - in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einbezogen. Diese Einbeziehung sei jedoch nur für den Fall zulässig, dass allein die Verkäuferin V\_GmbH den Vertragsverfasser RA mit der Urkundenerrichtung beauftragt, sich die Bf aber im Innenverhältnis gegenüber der Verkäuferin zur Übernahme der Kosten der Vertragserrichtung verpflichtet hätte. Tatsächlich habe der Vertragsverfasser jedoch der Firma V\_GmbH nur insofern eine Mitwirkung an der Vorbereitung des geplanten Bauträgerprojektes zugesichert, als er sich unter der Voraussetzung, dass es der Bauträger beim Verkauf künftiger Wohnungseigentumseinheiten zur Rechtsgeschäftsbedingung erhebe, dass ihn der jeweilige Käufer mit der Errichtung, treuhändigen Abwicklung und grundbücherlichen Durchführung des jeweiligen Kaufvertrags beauftrage, bereit erklärt habe, entsprechende Urkundenentwürfe für die Verkäuferin entgeltfrei zu erstellen.

Die Abgabenbehörde habe jedes Ermittlungsverfahren unterlassen, welches diesen rechtserheblichen Sachverhalt erhellt hätte und sich einfach über den Wortlaut des Kaufvertrages (siehe oben) hinweggesetzt. Dort sei unter Punkt XIII.1. und 2. ausdrücklich bedungen, dass die Bf selbst in ihrer Eigenschaft als Käuferin den Urkundenverfasser mit der Vertragserrichtung und -abwicklung beauftrage und sich über entsprechende Rechnungslegung durch den Vertragsverfasser zur Direktzahlung des vereinbarten Pauschalhonorars verpflichtet. Insofern bestehe nicht der geringste Spielraum für die Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

I.4. In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 5. November 2019 führte die Abgabenbehörde aus, es handle sich im gegenständlichen Fall um einen Kaufvertrag im Zusammenhang mit einem Bauträgerprojekt. Sämtliche Verträge zu diesem Bauvorhaben würden einheitlich gestaltet und vom selben Rechtsanwalt errichtet. In der Praxis sei es den Käufern der Wohnungseigentumsobjekte nicht möglich, auf die Vertragsgestaltung einzuwirken bzw. wäre es aufgrund zusätzlich entstehender Kosten nicht sinnvoll, einen eigenen Rechtsvertreter mit der individuellen Gestaltung eines Kaufvertrages zu beauftragen. Einen solchen würde der verkaufende Bauträger auch nicht ohne Weiteres unterfertigen.

Die Gestaltung der Verträge erfolge schon lange vor deren Unterzeichnung durch den Bauträger und den vertragserrichtenden Anwalt. Die entsprechenden Kosten habe der Verkäufer als Auftraggeber zu bezahlen. Nachdem diese Vertragserrichtungskosten laut Vertrag an den Käufer überwält würden, seien sie Teil der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung.

I.5. Im Vorlageantrag vom 9. Dezember 2019 wurde erneut der Vorwurf erhoben, die Abgabenbehörde habe ihre Pflicht zur Ermittlung des rechtserheblichen Sachverhaltes verletzt. Jegliche Erhebung und behördliche Feststellung der Umstände, unter welchen die Beauftragung des Urkundenverfassers mit der Errichtung, treuhändigen Abwicklung und späteren Verbücherung des Kaufvertrages vom 23.5.2019 erfolgt sei, sei unterblieben; über die Sachverhaltsdarstellung der Bf habe sich die Abgabenbehörde stillschweigend hinweggesetzt, stattdessen nur auf einen hypothetischen Geschehensablauf verwiesen, wie er sich nach Auffassung der Abgabenbehörde in der Praxis darstelle.

Es sei für die Einbeziehung von Vertragserrichtungskosten in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage nicht relevant, ob die Käuferin betreffend den Urkundenverfasser ein Wahlrecht habe, sondern einzig, ob sie durch ihre Honorierung des Vertragserrichters den Verkäufer von einer diesbezüglichen Zahlungspflicht befreie.

Anschließend wurde nochmals das Beschwerdevorbringen wiederholt, wonach die Firma V\_GmbH zwar vermittelnd tätig gewesen, aber aufgrund der direkten Beauftragung des Vertragserrichters durch die Bf nicht von einer eigenen Entgeltspflicht befreit worden sei. Es läge daher keine "sonstige Leistung" der Bf an die V\_GmbH vor, welche einen Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bilden könne.

I.6. Außerdem erfolgte im Vorlageantrag ein Verweis auf ein unter der GZ.

RR/3100704/2019 beim Verwaltungsgerichtshof anhängiges Verfahren. In jenem Verfahren (BFG GZ. RV/3100704/2019) seien weitgehend idente Sachverhalte und insoweit dieselben Rechtsfragen strittig, weshalb angeregt werde, das gegenständliche Verfahren gem. § 271 BAO bis zum Abschluss des beim VwGH behängenden Verfahrens auszusetzen.

Tatsächlich war die Entscheidung des VwGH in dieser Sache bereits ergangen. Mit Beschluss vom 4. Dezember 2019, dem Bundesfinanzgericht zugestellt am 19. Dezember 2019, hatte der Verwaltungsgerichtshof die außerordentliche Revision des betreffenden Abgabepflichtigen, wie der Bf vertreten durch RA, zurückgewiesen.

## **II. Rechtslage**

II.1. Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert zu berechnen.

II.2. Bei einem Kauf (§ 1053 f. ABGB, § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG) ist nach der Legaldefinition des § 5 Abs. 1 Z 1 leg.cit. die Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

II.3. Der Begriff der Gegenleistung iSd §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn ( §21 BAO ) zu verstehen; es kommt für die Beurteilung der Gegenleistung daher nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren

wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. 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, somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält bzw. alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. (Fellner in Fellner [Hrsg], Grunderwerbsteuer [15. Lfg 2016] zu § 5 GrEStG 1987, Rz 4ff mwN)

II.4. Wird der Auftrag zur Errichtung und Verbücherung der Vertragsurkunde vom Käufer erteilt, sind die Vertragserrichtungskosten seine eigenen Kosten und können nicht Gegenleistung sein, da sie sich im Vermögen des Verkäufers nicht werterhöhend auswirken. Dies gilt dann nicht, wenn der Käufer erst gleichzeitig mit Unterfertigung der Vertragsurkunde in ein Mandatsverhältnis mit dem Verfasser des Vertrages tritt und bei Nichtzustandekommen des Vertrages der Veräußerer das Kostenrisiko getragen hätte (Ressler/Arnold in Arnold/Bodis [Hrsg.], GrESt 1987, 16. Lfg., § 5 Rz 127 mit Verweis auf VwGH 23.1.2003, 2001/16/0353; in dem genannten Erkenntnis führte der VwGH aus wie folgt: *Unterzeichnete die Käuferin mit der Unterfertigung des Vertrages den Kaufvertrag und die darin enthaltenen Bevollmächtigungen gleichzeitig, so entstand erst mit der Unterzeichnung des Vertrages auch eine vorher nicht bestandene Vertragsbeziehung zwischen dem Vertragsverfasser und der Käuferin. Hätte die Käuferin nicht unterschrieben, dann wäre kein Vertrag mit der Verkäuferin, aber auch keine Bevollmächtigung des Vertragsverfassers zu Stande gekommen und das Kostenrisiko für die Erstellung des Vertragsentwurfs hätte nur die Verkäuferin und nicht auch die Käuferin treffen können. Diese Umstände sprachen für eine ausschließlich von der Verkäuferin in Auftrag gegebene Vertragsverfassung.*)

### III. Erwägungen

III.1. Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich, ob die Vertragserrichtungskosten im Ausmaß von 1,5 % des anteiligen Kaufpreises iHv € 177.500,00, sohin € 3.195,00, in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind oder nicht.

III.2. Die Bf stellt sich diesbezüglich auf den Standpunkt, dass infolge der gemäß dem Wortlaut des Kaufvertrages durch die Bf als Käuferin erfolgten Beauftragung des Vertragserrichters die Bf durch die Bezahlung der Vertragserrichtungskosten nicht die Verkäuferin V\_GmbH von einer sie treffenden Zahlungsverpflichtung befreit hat, sondern - originär - eigene Kosten zu tragen hatte. Sie stützt sich dabei ausschließlich auf den Wortlaut des Kaufvertrages.

III.3. Demgegenüber geht jedoch aus Beschwerde und Vorlageantrag eindeutig hervor, dass sich der Vertragsverfasser gegenüber der V\_GmbH ausbedungen hat, von sämtlichen Wohnungskäufern des Projektes mit der Errichtung des Kaufvertrages und insgesamt der Abwicklung des Liegenschaftskaufes beauftragt zu werden. Nur falls diese Bedingungen erfüllt wurden, sollte die Erstellung entsprechender Urkundenentwürfe für die

Verkäuferin entgeltfrei sein. Diesem Vorbringen zufolge war der Vertragsverfasser von der Verkäuferin im Vorfeld des tatsächlichen Verkaufs (bzw. der tatsächlichen Verkäufe) damit beauftragt worden war, einen Mustervertrag zu erstellen.

Dieses Vorbringen ist aber auch eindeutig dahingehend, dass, wollte die Bf die Wohnung erwerben, sie den von der Verkäuferin mit der Erstellung eines Mustervertrages beauftragten Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung und weiteren Abwicklung betrauen musste. Entsprechend ist der Vertrag gestaltet: Es steht nämlich fest bzw. geht aus dem Wortlaut des Kaufvertrages unter Punkt XIII. hervor, dass die Mandatserteilung an den Vertragsverfasser im gegenständlichen Fall gleichzeitig mit der Unterfertigung des Kaufvertrages seitens der Bf am 23. Mai 2019 erfolgte. Die „Beauftragung“ des Vertragserrichters durch die Bf war somit unabdingbar.

Weiters ergibt sich daraus, dass es, hätte die Bf den Kaufvertrag mit der V\_GmbH nicht geschlossen, zu keiner Beauftragung des Vertragsverfassers durch die Bf gekommen wäre. Das Kostenrisiko für die Erstellung des Mustervertrages hätte, was ebenfalls aus dem oben wiedergegebenen Beschwerdevorbringen hervorgeht, diesfalls nur die Verkäuferin getroffen.

III.4. Vor dem Hintergrund der oben zitierten Entscheidung des VwGH (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0353 ) war das Schicksal der Beschwerde damit entschieden, zumal außerdem der Begriff der Gegenleistung nicht nach der äußeren Form bzw. dem strengen Wortlaut des jeweiligen Vertrages, sondern nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des zugrunde liegenden Erwerbsvorganges zu beurteilen ist.

Die Bf musste, um den vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteil zu erhalten, nicht nur den Kaufpreis bezahlen, sondern hatte zusätzlich die Vertragserrichtungskosten zu tragen. Die Vertragserrichtungskosten stellen damit eine „sonstige Leistung“ iSd § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 dar, die in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen war.

III.5. Infolge des sich aus dem Vorbringen der Bf eindeutig erschließenden Sachverhaltes bestand kein Anlass anzunehmen, die Abgabenbehörde habe, indem sie die Vertragserrichtungskosten laut Kaufvertrag - ohne weiteres Ermittlungsverfahren - in die Gegenleistung gem. §§ 4 und 5 GrEStG einbezogen hat, ihre Ermittlungspflicht verletzt.

III.6. Abweichend von der unten stehenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

### **Zulässigkeit einer 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 wurde in Übereinstimmung mit der höchstgerichtlichen Rechtsprechung getroffen; die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 23. März 2020