

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt , über die Beschwerde vom 17.01.2019 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 07.01.2019, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für **endgültig** erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt/Verfahrensgang:

1. Mit dem am 28.11.2018 mit der Fa. X-GmbH abgeschlossenen Kaufvertrag hat A (= Beschwerdeführer, Bf) - aufgrund des zum damaligen Zeitpunkt noch einzuholenden Nutzwertgutachtens überschlagsmäßig geschätzte – 104 (97+7)/3787el Anteile, mit welchen Wohnungseigentum an der Wohnung Top A2 samt Zubehör und TG-Abstellplatz P30 verbunden wird, an der Liegenschaft in EZ1 erworben (Pkt. II.2).

Auf dieser und einer weiteren Liegenschaft werden zwei Wohnanlagen mit einer Vielzahl von Eigentumswohnungen in mehreren Bauten/Häusern samt Tiefgarage errichtet.

Laut Punkt III.3. des Kaufvertrages wurde der Kaufpreis "*für die vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile, welche bei Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages noch an das Ergebnis der gutachterlichen Nutzwertfestsetzung anzupassen sind*", im Pauschalbetrag von € 354.000 festgesetzt; dabei handelt es sich um einen Fixpreis (Pkt. III.4.).

Unter Punkt XII. (Kostentragung) wurde festgelegt, dass sämtliche mit der Errichtung, treuhändigen Abwicklung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Steuern und Gebühren einschließlich der Kosten der Beglaubigung

der Unterschriften sämtlicher Vertragspartner vom Käufer zu tragen sind. Explizit bezog sich diese Nebenabrede unter Abs. 1 b) 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 der Käufer Herrn RA B mit der Errichtung, treuhändigen Abwicklung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages beauftragt (XIII.1.). Der Bf als Käufer verpflichtet sich, die damit verbundenen Kosten (1,5 % + USt) über entsprechende Rechnungslegung durch den Vertragsverfasser zu bezahlen (Pkt.XIII.2.).

2. Die Grunderwerbsteuer für diesen Vorgang wurde mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 7.1.2019, StrNr, mit 3,5 % ausgehend von einer Gegenleistung von € 360.372 vorgeschrieben, wobei neben dem Kaufpreis die Vertragserrichtungskosten (inkl. USt) iHv € 6.372 in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden.

Da der Kaufpreis noch an das Ergebnis des Nutzwertgutachtens anzupassen wäre (lt. Pkt. III.), sei die Abgabepflicht ungewiss, weshalb die Vorschreibung vorläufig erfolge.

3. In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wurde die Steuerfestsetzung lediglich vom Kaufpreis beantragt. Es wird eingewendet, die Abgabenbehörde habe nur aufgrund Studiums des Kaufvertrages die Vertragserrichtungskosten in die Steuerbemessung miteinbezogen. Dies wäre jedoch nur zulässig, wenn allein die Verkäuferin den Vertragsverfasser mit der Urkundenerrichtung beauftragt, sich der Bf aber im Innenverhältnis gegenüber der Verkäuferin zur Übernahme der Kosten der Vertragserrichtung verpflichtet hätte. Tatsächlich habe der Vertragsverfasser jedoch der Fa. X-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 Kaufvertrages 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 hinweggesetzt. Dort sei unter Punkt XIII.1. und 2. ausdrücklich bedungen, dass der Bf selbst in seiner Eigenschaft als Käufer den Urkundenverfasser mit der Vertragserrichtung und -abwicklung beauftragt und sich über entsprechende Rechnungslegung durch den Vertragsverfasser zur Direktzahlung des vereinbarten Pauschalhonorars verpflichtet habe. Insofern bestehe nicht der geringste Spielraum für die getroffene Unterstellung, die Vertragserrichtungskosten seien "Teil der Grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung". Es liege keine "sonstige Leistung" iSd GrEStG bzw. keine Übernahme von die Verkäuferin treffende Kosten vor.

Daneben betreffe die "Ungewissheit" lediglich die anhand des erst zu erstellenden Nutzwertgutachtens konkret festzulegenden Liegenschaftsanteile, mit welchen Wohnungseigentum zu verbinden sein wird. Hievon unberührt bleibe der pauschal und fix vereinbarte Kaufpreis für die erworbene Einheit. Die Voraussetzungen für eine *vorläufige* Abgabenvorschreibung lägen damit nicht vor.

4. Mit teilweise stattgebender Beschwerdeverentscheidung vom 21.10.2019 wurde der Beschwerde hinsichtlich der angefochtenen Vorläufigkeit des Bescheides Folge gegeben und diese im Übrigen abgewiesen. Die Abgabenbehörde vertrat den Standpunkt, bei Wohnungsverkäufen im Zuge der Errichtung von Wohnhausanlagen werde nahezu ausschließlich bereits bei Projektentwicklung von der Veräußererseite ein Auftrag zur Erstellung eines Mustervertrages erteilt. Die Käuferseite habe keine Wahl, welcher Vertragserrichter genommen werde.

5. Im Vorlageantrag wurde teils unter Wiederholung des Beschwerdevorbringens vorgebracht, die Abgabenbehörde verweise in der Beschwerdeverentscheidung allgemein auf einen "tatsächlichen Geschehensablauf", wie er sich für sie nach den Erfahrungen im Wirtschaftsleben darstelle und entledge sich damit der Durchführung eines ordentlichen Ermittlungsverfahrens.

Es sei für die Einbeziehung von Vertragserrichtungskosten nicht relevant, ob der Käufer betreffend den Urkundenverfasser ein Wahlrecht habe, sondern einzig, ob er durch seine Honorierung des Vertragserrichters den Verkäufer von einer diesbezüglichen Zahlungspflicht befreie. Die Fa. X-GmbH sei zwar vermittelnd tätig gewesen, aber aufgrund der direkten Beauftragung des Vertragserrichters durch den Bf nicht von einer eigenen Entgeltspflicht befreit worden, insoweit keine "sonstige Leistung" des Bf an die Verkäuferin vorliege, welche Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sein könne.

Abschließend wird seitens des Bf darauf hingewiesen, dass gegen das BFG-Erkenntnis vom 23.9.2019, RV/3100704/2019, dem ein weitgehend identer Sachverhalt samt derselben strittigen Rechtsfrage zugrunde liege und wozu im Beschwerdeverfahren inhaltlich idente Einwendungen vorgebracht wurden, eine außerordentliche Revision erhoben worden war. Zumal es sich um dasselbe Bauträgerprojekt handle, zu dessen Vorbereitung sich der Vertragsverfasser zur entgeltfreien Erstellung eines Mustervertrages bereit erklärt habe, werde aufgrund der offenkundigen Relevanz und aus Gründen der Verfahrensökonomie bis zum Abschluss dieses behängenden VwGH-Verfahrens eine Aussetzung der gegenständlichen Entscheidung angeregt.

Rechtslage:

1. Gemäß § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 idgF., ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert zu berechnen.
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.
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 4 ff mwN)
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).

Erwägungen:

1. Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich, ob die Vertragserrichtungskosten im Ausmaß von 1,5 % (zuzügl. 20 % USt) des Kaufpreises iHv € 354.000, sohin € 6.372, in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind oder nicht.
2. Nach Ansicht des Bf sei infolge der gemäß dem Wortlaut des Kaufvertrages durch den Bf als Käufer erfolgten Beauftragung des Vertragserrichters sowie dessen vereinbarte Bezahlung der Vertragserrichtungskosten nicht die Verkäuferin von einer sie treffenden Zahlungsverpflichtung befreit worden, sondern habe der Bf - originär - eigene Kosten zu tragen.

3. Demgegenüber geht aus Beschwerde und Vorlageantrag eindeutig hervor, dass sich der Vertragsverfasser gegenüber der X-GmbH ausbedungen hat, von sämtlichen Wohnungskäufern des Projektes mit der Errichtung des Kaufvertrages und insgesamt der Abwicklung des Liegenschaftskaufes beauftragt zu werden. Nur unter dieser Bedingung habe er sich zur Erstellung eines Urkundenentwurfes (Mustervertrages) für die Verkäuferin bereit erklärt.

Dieses Vorbringen impliziert, dass der Vertragsverfasser von der Verkäuferin im Vorfeld der tatsächlichen Verkäufe damit beauftragt worden war, einen Mustervertrag zu erstellen.

Der Bf musste sodann, wie bereits die Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung im Hinblick auf ein diesbezüglich praktisch nicht vorhandenes Wahlrecht ausführte, den von der Verkäuferin mit der Erstellung eines Mustervertrages beauftragten Rechtsanwalt mit der Vertragsserrichtung und weiteren Abwicklung betrauen, so er denn die Wohnung haben wollte. Nach Ansicht des BFG kann bei dieser Konstellation davon ausgegangen werden, dass der Bf andernfalls als Kaufinteressent von vorneherein nicht in Betracht gekommen wäre.

4. Es steht weiters fest bzw. geht aus dem Wortlaut des Kaufvertrages unter Punkt XIII., dass der Käufer den betr. Rechtsanwalt ua. mit der Vertragsserrichtung "beauftragt" (Präsens), eindeutig hervor, dass die Mandatserteilung an den Vertragsverfasser im gegenständlichen Fall gleichzeitig mit der Unterfertigung des Kaufvertrages seitens des Bf am 28.11.2018 erfolgte. Hätte der Bf den Kaufvertrag mit der X-GmbH nicht geschlossen, wäre es zu keiner Beauftragung des Vertragsverfassers durch den Bf gekommen. Dies mit der Folge, dass das Kostenrisiko für die Erstellung des Mustervertrages, was ebenfalls aus dem oben wiedergegebenen Beschwerdevorbringen abgeleitet werden kann, nur die Verkäuferin getroffen hätte.

5. Vor dem Hintergrund der oben zitierten Entscheidung des VwGH (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0353) war das Schicksal der Beschwerde im Hinblick auf die strittigen Vertragsserrichtungskosten 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.

Zudem entspricht die gewählte Vorgehensweise, wie bereits die Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung ausführte, den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass bei Bauträgerprojekten bzw. Abverkauf mehrerer Wohneinheiten in Wohnanlagen bereits im Vorfeld vom Bauträger (Veräußerer) ein Rechtsanwalt oder Notar mit der Erstellung eines Mustervertrages beauftragt wird, welcher Vertrag dann den jeweiligen Käufern in adaptierter Form lediglich mehr zur Begutachtung und Unterfertigung vorgelegt wird (vgl. zB BFG 4.6.2019, RV/3100356/2019; BFG 10.4.2019, RV/3100218/2019, zu ähnlich gelagerten Sachverhalten).

6. Insofern bestand auch kein Anlass anzunehmen, die Abgabenbehörde habe, indem sie die Vertragsserrichtungskosten laut Kaufvertrag - ohne weiteres Ermittlungsverfahren

- in die Gegenleistung gem. §§ 4 und 5 GrEStG einbezogen hat, ihre Ermittlungspflicht verletzt.

7. Von der angeregten Aussetzung der Entscheidung konnte Abstand genommen werden, da der Verwaltungsgerichtshof über die zu einem nahezu identen Beschwerdefall erhobene ao Revision mittlerweile entschieden und die Revision mit Beschluss vom 4.12.2019, Ra 2019/16/0190, zurückgewiesen hat, dies mit auszugsweise folgender Begründung:

" ... Abgesehen davon, dass ein allfälliger Widerspruch von Tatsachenannahmen des Gerichts zum Vorbringen des Revisionswerbers keine Aktenwidrigkeit herstellt, legt die Revision auch nicht dar, welche konkreten Ermittlungen das Gericht unterlassen habe und welche – für den Revisionswerber günstigeren – Sachverhaltsfeststellungen das Gericht anhand dieser ausstehenden Ermittlungen getroffen hätte.

8 Damit sind im Revisionsfall gemäß § 41 VwGG die vom Gericht getroffenen Tatsachenannahmen zugrunde zu legen, dass sich der Vertragsverfasser gegenüber der Verkäuferin ausbedungen habe, von sämtlichen Wohnungskäufern des Projektes mit der Errichtung des Kaufvertrages und insgesamt der Abwicklung des Liegenschaftskaufes beauftragt zu werden. Der Revisionswerber habe sodann den von der Verkäuferin mit der Erstellung eines Mustervertrages beauftragten Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung und weiteren Abwicklung betrauen müssen, so er denn die Wohnung haben wollte. Hätte er den Kaufvertrag mit der Verkäuferin nicht geschlossen, wäre es zu keiner Beauftragung des Vertragsverfassers durch den Revisionswerber gekommen.

9 Inwieweit die Subsumtion dieser vom Gericht getroffenen Tatsachenannahmen in Widerspruch zu Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere zum Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, 2001/16/0353, lägen, legt die Revision nicht dar. ..."

8. Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde bei noch ungewissem Umfang der Abgabepflicht die Abgabe vorläufig festsetzen.

Nach Beseitigung der Ungewissheit ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (§ 200 Abs. 2 BAO).

Es trifft – wie eingewendet – zu, dass nach dem Wortlaut in Vertragspunkt III.3. lediglich die vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteile an das Ergebnis des zukünftigen Nutzwertgutachtens anzupassen und insofern ungewiss waren. Demgegenüber wurde der Kaufpreis für die bestimmt bezeichnete Wohnungseigentumseinheit (Top A2 + P30) von vorneherein als Pauschalpreis fix vereinbart (Pkt. III.4.).

Dem diesbezüglichen Beschwerdeantrag auf *endgültige* Festsetzung der Grunderwerbsteuer kommt daher Berechtigung zu.

Ergebnis:

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Beschwerde nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit 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.

Zur gegenständlich strittigen Frage, unter welchen Voraussetzungen Vertragserrichtungskosten als grunderwerbsteuerpflichtige "sonstige Leistung" iSd § 5 GrEStG zu qualifizieren sind, liegt eine langjährige und einhellige RSpr des Verwaltungsgerichtshofes vor, auf die gestützt obige Entscheidung getroffen wurde. Zudem wurde zu einem gleichgelagerten Sachverhalt im selben Bauträgerprojekt – wie oben dargelegt – die erhobene ao Revision vom VwGH zurückgewiesen. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Hinweis zum COVID-19-Gesetz:

Abweichend von der folgenden 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 iVm § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz, BGBl. I Nr. 16/2020).

Innsbruck, am 6. April 2020