

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Adresse1***, vertreten durch ***RA***, über die Beschwerde vom 10. Dezember 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21. November 2019 betreffend Grunderwerbsteuer, Erfassungsnummer ***zzz*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 21.11.2019, Erfassungsnummer ***zzz***, setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien dem nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf.), Herrn ***Bf.***, ***Adresse1***, für den im Bescheid näher bezeichneten Rechtsvorgang (Kauf- und Bauträgervertrag vom 27.08.2019) die Grunderwerbsteuer mit € 9.485,00 fest.

Zur Berechnung der Bemessungsgrundlagen (Gegenleistung gem. § 5 GrEStG 1987) zog das Finanzamt dabei den Kaufpreis zuzüglich Vertragserrichtungskosten in der Höhe von € 1.800,00 heran.

Beim gegenständlichen Vertrag handle es sich um ein Bauprojekt iSd Bauträgervertragsgesetzes (BTVG). Gem. § 17 BTVG sei der Bauträger verpflichtet, einen Vertrag iSd § 3 Abs. 1 oder § 4 Abs. 1 BTVG zu errichten. Es stehe daher außer Zweifel, dass der Bauträger den Auftrag zur Vertragserrichtung und zur Abwicklung des Projektes erteilt habe. Die Übernahme der Vertragserrichtungskosten durch den Käufer stelle somit einen Teil der Gegenleistung dar.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde des Bf., vertreten durch den vertragserrichtenden Rechtsanwalt, vom 09.12.2019.

Der Gesetzgeber habe im BTVG keine Verpflichtung des Bauträgers normiert, wonach die Vertragserrichtung und -abwicklung auf eigenen Kosten zu veranlassen seien. Erforderlich nach den zwingenden Bestimmungen des BTVG sei, dass ein schriftlicher Vertrag errichtet wird. Welche der Vertragsparteien (oder beide) oder Dritte den Auftrag zur Vertragserrichtung und -abwicklung einerseits und die Tragung der damit verbundenen Kosten andererseits übernehmen, sei im BTVG nicht zwingend vorgeschrieben und bleibe damit in der freien Disposition der Vertragsparteien.

Im konkreten Fall habe der Einschreitervertreter zum Projektstart den Auftrag seitens des Bauträgers erhalten, für den Vertrieb eine Vorlage für einen Kauf- und Bauträgervertrag zu errichten. Dieser Auftrag sei erfüllt worden und sei abgeschlossen. Eine Übernahme der Kosten habe nicht stattgefunden.

Sollten sich Käufer für die gegenständlich zu errichtenden Wohnungen finden, erteilten diese selbständig Auftrag und Vollmacht zur Errichtung und Abwicklung des konkreten Kauf- und Bauträgervertrages wie in der Eingabe vom 19.11.2019 ausgeführt. Auch diese an den Einschreitervertreter durch die Käufer direkt erteilten Mandate stellten keine Übernahme von Vertragserrichtungskosten durch die Käufer dar. Eine solche Übernahme würde rechtlich eine zuvor bestehende Verpflichtung dem Einschreitervertreter gegenüber voraussetzen. Eine solche läge nicht vor.

Der angefochtene Bescheid sei daher dahingehend abzuändern, dass als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Grunderwerbsteuer gem. § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG lediglich der Kaufpreis heranzuziehen sei.

Der Bf. verzichtete ausdrücklich auf die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (gemeint zweifellos: Beschwerde vorentscheidung).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 27.08.2019 schlossen die ***NNGmbH*** (im Vertrag als „Bauträger“ oder „verkaufende Partei“ bezeichnet) einerseits und ***Bf.*** und ***NN*** (im Vertrag als „kaufende Partei“ bezeichnet) andererseits einen Kauf- und Bauträgervertrag über die im Vertrag näher bezeichneten Wohnungseinheiten ab.

Pkt. 1.5. dieses Vertrages lautet:

„Die verkaufende Partei ist Bauträger gemäß Gewerbeordnung 1994 (Projektmanagement und Handel mit eigenen Immobilien) und die kaufende Partei Wohnungseigentumsbewerber im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG 2002) sowie Verbraucher im Sinne des Konsumentenschutzgesetzes (KSchG) und sind die Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes (BTVG) anzuwenden.“

Pkt. 7.2. dieses Vertrages lautet:

„Die kaufende Partei bestätigt, vom Vertragsverfasser über die rechtlichen Gegebenheiten dieses Vertrages und die wesentlichen Vertragspunkte in jeder Hinsicht informiert worden zu sein und hat zustimmend zur Kenntnis genommen, dass dieser unwiderruflich zum Treuhänder für die weitere Abwicklung bestellt und insbesondere beauftragt wurde, zur Feststellung des Abschlusses des jeweiligen Bauabschnittes gemäß dem im Punkt 5. genannten Kaufpreis-Ratenplan einen Ziviltechniker beizuziehen. Der Treuhänder wird die angeforderte Kaufpreisrate erst dann an die verkaufende Partei weiterleiten, wenn ihm eine, den jeweiligen Abschluss des Bauabschnittes feststellende, schriftliche Bestätigung des beigezogenen Ziviltechnikere vorliegt.“

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des vorliegenden Kauf- und Bauträgervertrages, der Vorhaltbeantwortung des Bf. sowie des vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Akteninhalts als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch den Grunderwerbsteuerbescheid, die Schreiben des Finanzamtes, die Bescheidbeschwerde und dem Vorlagebericht evident.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Rechtslage:

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.

Bei einem Kauf (§ 1053f. 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.

Die maßgeblichen Bestimmungen des BTVG in der damals gültigen Fassung lauten auszugsweise:

§ 3 (1) Der Bauträgervertrag bedarf der Schriftform.

§ 4 (1) Der Bauträgervertrag muss jedenfalls folgende Punkte enthalten:

1. das Gebäude, die Wohnung oder den Geschäftsraum samt Zugehör (eigentlicher Vertragsgegenstand) und die vom Erwerber gewöhnlich nutzbaren Teile der Gesamtanlage, wobei das Ausmaß, die Lage und die Widmung des eigentlichen Vertragsgegenstandes und der Anlage jeweils bestimmt zu bezeichnen und aussagekräftige Pläne, Baubeschreibungen sowie eine Beschreibung der Ausstattung und ihres Zustandes zu Grunde zu legen und zu übergeben sind;

...

3.

den Preis und die vom Erwerber jeweils für Sonder- und Zusatzleistungen zu entrichtenden Beträge (§ 1 Abs. 1), wobei über alle damit verbundenen Abgaben und Steuern sowie die Kosten der Vertragserrichtung und -abwicklung zu informieren ist;

§ 17 Ein Bauträger, der

1. es unterlässt, einen den § 3 Abs. 1 oder § 4 Abs. 1 entsprechenden Vertrag zu errichten,

2. Zahlungen entgegen den Bestimmungen dieses Bundesgesetzes vereinbart, fordert oder entgegennimmt oder

3. es entgegen dem § 12 unterlässt, von der Vertragsschließung bis zum Ende der Sicherungspflicht (§ 7 Abs. 5) einen Treuhänder beizuziehen,

begeht – sofern die Tat nicht den Tatbestand einer gerichtlich strafbaren Handlung erfüllt – eine Verwaltungsübertretung und ist im Fall der Z 1 mit einer Geldstrafe bis zu 14 000 Euro, in den Fällen der Z 2 und 3 mit einer solchen bis zu 28 000 Euro zu bestrafen.

Erwägungen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall ausschließlich, ob die Vertragserrichtungskosten im Ausmaß von € 1.800,00 in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind oder nicht

§ 5 Abs. 1 GrEStG umschreibt, welche Leistungen bei einzelnen Erwerbsvorgängen als Gegenleistung anzusehen sind. Die Aufzählung der Leistungen, die als Teil der

Bemessungsgrundlage in Betracht kommen, ist jedoch nicht abschließend (VwGH 24.02.2005, 2004/16/0200).

Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach § 21 Abs. 1 BAO zu verstehen ist (VwGH 29.08.2013, 2012/16/0159, mwN). Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage (VwGH 24.05.2012, 2009/16/0321). Eine Einschränkung besteht lediglich dahingehend, dass eine Leistung nur dann eine Gegenleistung darstellen kann, wenn ein kausaler, innerer Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes besteht (Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner (Hrsg), GrEStG (2017) § 5 Rz 12 und 16).

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).

Das Finanzamt hat den Bf. mit Schreiben vom 18.10.2019 vorgehalten, der gegenständliche Vertrag betreffe ein Bauprojekt iSd BTVG. Gem. § 17 BTVG sei der Bauträger verpflichtet, einen Vertrag iSd § 3 Abs. 1 oder § 4 Abs. 1 BTVG zu errichten. Es stehe daher außer Zweifel, dass der Bauträger den Auftrag zur Vertragserrichtung und zur Abwicklung des Projektes erteilt habe. Die Übernahme der Vertragserrichtungskosten durch den Käufer stelle somit einen Teil der Gegenleistung dar.

In der dazu ergangenen Stellungnahme vom 19.11.2019 bestreitet der Einschreitervertreter (und Vertragserrichter) nicht, dass der Bauträger den Auftrag zur Errichtung des in Rede stehenden Kauf- und Bauträgervertrages vom 27.08.2019 erteilt habe. Es habe aber keine Übernahme der Kosten durch den Bf. stattgefunden.

Weiters führt er in der Stellungnahme aus:

„Finden sich Käufer für die gegenständlich zu errichtenden Wohnungen, erteilen diese mir Auftrag und Vollmacht zur Errichtung und Abwicklung des konkreten Kauf- und Bauträgervertrages (siehe Beilage).“

Bei der angesprochenen Beilage handelt es sich um einen Blankovordruck mit der Bezeichnung „Auftrag und Honorarvereinbarung“. In diesem Vordruck ist zwar von der Errichtung eines Kaufvertrages nicht aber eines Kauf- und Bauträgervertrages die Rede. Der Bf. hat somit keinen

Nachweis vorgelegt, dem zu entnehmen ist, dass er selbst es war, der die Errichtung des in Rede stehenden Vertrags in Auftrag gegeben hat.

Pkt. 14 des gegenständlichen Vertrags lautet u.a. (auszugsweise Wiedergabe):

„... Die kaufende Partei bestätigt durch Unterfertigung des gegenständlichen Vertrages, die vorerwähnten Baupläne, die Bau- und Ausstattungsbeschreibung sowie den Text des gegenständlichen Vertrages vor mehr als einer Woche vor der heutigen Unterfertigung erhalten, geprüft und genehmigt zu haben ... „

Daraus folgt, dass die Vertragsserrichtung bereits mindestens eine Woche vor Unterfertigung des vorliegenden Kauf- und Bauträgervertrages erfolgt sein muss. Dieser Umstand und der sich aus den vorliegenden Unterlagen ergebende zeitliche Ablauf des Geschehens spricht somit für die Richtigkeit der Annahme des Finanzamtes, dass der Veräußerer die Errichtung der Vertragsurkunde beauftragt hat, zumal der Käufer damals noch gar nicht feststand.

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht vom 28.01.2020, dem Vorhaltcharakter zukommt, darauf hingewiesen, dass sich bei Projekten wie dem vorliegenden ausgeschlossen werden kann, dass der einzelne Käufer für sich individuell einen Vertragsverfasser mit der Vertragsserrichtung beauftragt und dies wie folgt begründet:

„Bei der Durchführung von Wohnungsverkäufen im Rahmen der Errichtung von Wohnhausanlagen mit mehreren Wohnungen stellt sich der tatsächliche Geschehensablauf nach der Lebenserfahrung bzw. den Erwahrungen im Wirtschaftsleben so dar, dass im Zuge der Projektentwicklung die Veräußererseite an einen Notar/Rechtsanwalt mit dem Auftrag zur Erstellung eines Mustervertrages herantritt, welcher dann lediglich hinsichtlich des jeweiligen Wohnungsverkaufes, des Miteigentumsanteiles, des Käufers und des Kaufpreises adaptiert wird und dem einzelnen Kaufinteressenten zur Unterfertigung vorgelegt wird.“

Diesen Feststellungen, die sich auch auf die ständige Rechtsprechung stützen können (siehe etwa BFG 04.06.2019, RV/3100356/2019, BFG 10.04.2019, RV/3100218/2019, zu ähnlich gelagerten Beschwerdefällen mit vergleichbaren Sachverhalten) ist der Bf. nicht entgegengetreten. Auch der von ihm am 14.05.2020 dem Bundesfinanzgericht nachgereichte Blankovordruck „Auftrag und Honorarvereinbarung“ ist nicht geeignet, diese durchaus schlüssige Argumentation zu widerlegen oder gar den Beweis dafür zu erbringen, dass der Auftrag zur Vertragsserrichtung von der Käuferseite erteilt wurde. Dies schon deshalb, weil in diesem Vordruck weder die Person des Käufers noch das Datum der Auftragserteilung aufscheint.

Es spricht daher alles dafür, dass auch im Streitfall der Bf. erst zum Zeitpunkt der Unterfertigung der Vertragsurkunde in ein Mandatsverhältnis mit dem Verfasser des Vertrages eingetreten ist und bei Nichtzustandekommen des Vertrages der Veräußerer das Kostenrisiko

getragen hätte (siehe nochmals Ressler/Arnold in Arnold/Bodis [Hrsg.], GrESt 1987, 16. Lfg., § 5 Rz 127 mit Verweis auf VwGH 23.1.2003, 2001/16/0353).

Es ist somit entgegen den Einwänden des Bf. insofern von einer Übernahme der Vertragserrichtungskosten durch den Bf. auszugehen, die einen Teil der Gegenleistung bilden.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof zu einem ähnlich gelagerten Fall in einem Zurückweisungsbeschluss (VwGH 4.12.2019, Ra 2019/16/0190) ausgesprochen hat (auszugsweise Wiedergabe):

"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."

Auch im vorliegenden Fall spricht alles dafür, dass der Vertragsverfasser und der Verkäufer (der Bauträger) übereingekommen waren, dass Ersterer von sämtlichen Wohnungskäufern des Projektes mit der Errichtung der jeweiligen Kauf- und Bauträgerverträge zu beauftragen ist. Denn nur dann macht die vom Vertragserrichter eingeräumte Errichtung einer Vorlage eines solchen Vertrages im Auftrag des Bauträgers einen Sinn.

Damit waren auch im Streitfall (so wie im eben erwähnten Revisionsfall) die jeweiligen Kaufinteressenten gezwungen, den vom Bauträger mit der Erstellung eines Mustervertrages beauftragten Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung und weiteren Abwicklung zu beauftragen, um überhaupt als Erwerber in Betracht gezogen zu werden.

Dafür, dass im gegebenen Zusammenhang auch nur ein einziger Kaufinteressent einen anderen Rechtsanwalt mit der Errichtung des Vertrages beauftragt hätte, liegen nach der Aktenlage (siehe auch Parallelfall zu GZ. RV/7100412/2020 und RV/7100411/2020) nicht die geringsten Hinweise vor. Selbst der Bf. behauptet derartiges nicht.

Die Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer kann sich somit auch auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen.

Dazu kommt, dass auch die Bestimmungen des Pkt. 4.3. des vorliegenden Vertrages gegen die Argumentation des Bf. sprechen. Die entsprechende Vereinbarung lautet:

„... Einvernehmlich wird festgehalten, dass die verkaufende Partei den Vertragsserrichter, Herrn ... zum Treuhänder gemäß § 12 BTVG bestellt hat. Die kaufende Partei nimmt ausdrücklich zur Kenntnis, dass der Treuhänder seine im BTVG und diesem Vertrag definierten Pflichten im Rahmen der Abwicklung des Bauvorhabens erfüllen wird, aber weder für die Errichtung des Bauvorhabens noch für eine Mängelbehebung verantwortlich ist und dass es dem Treuhänder aus Standesgründen verboten ist, einen Vertragspartner gegen den anderen zu vertreten oder zu beraten.“

Damit steht fest, dass sich die verkaufende Partei von Beginn an auf einen bestimmten (im Vertrag namentlich genannten) Rechtsanwalt festgelegt hat, der mit der Vertragsserrichtung und -abwicklung zu beauftragen war. Dem Bf. kann daher nicht gefolgt werden, wenn er meint, die Auswahl der Person des Vertragsserrichters sei in seiner freien Disposition gelegen.

Es spricht daher auch aus dieser Sicht alles dafür, diese Kosten zur Gänze als übernommene „sonstige Leistung“ iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 zu werten und somit die Summe aus Kaufpreis zuzüglich Vertragsserrichtungskosten der Besteuerung zu Grunde zu legen (siehe auch BFG 08.04.2020, RV/3100231/2020).

Nach den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 Z 3 BTVG ist im Zusammenhang mit dem Bauträgervertrag über alle damit verbundenen Abgaben und Steuern sowie die Kosten der Vertragsserrichtung und -abwicklung zu informieren. Dass dem vorliegenden Vertrag derartige Informationen nicht zu entnehmen sind, vermag eine Hinzurechnung dieser Leistung zur Bemessungsgrundlage nicht zu verhindern, zumal 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.

Bemerkt wird, dass das Finanzamt bei der Abgabeberechnung im angefochtenen Bescheid genau den vom Bf. selbst bekannt gegebenen Betrag zum Ansatz gebracht hat.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 vorliegende Entscheidung kann sich auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 26. Mai 2020