

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch RA Dr. Bernhard Hofmann, Lindengasse 38/3, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 18. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 13. Februar 2019 betreffend Grunderwerbsteuer, ErfNr. ***Bf-ErfNr***, StNr. ***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 8. November 2018 wurde dem Finanzamt ein am 4. Juli 2018 zwischen dem Beschwerdeführer (im Folgenden kurz Bf. genannt) und der ***X** GmbH abgeschlossener Kauf- und Bauträgervertrag zur Abgabenbemessung angezeigt.

Mit Vorhalt vom 10. Dezember 2018 ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe der Vertragserrichtungskosten. Begründend wurde ausgeführt: „Beim gegenständlichen Vertrag handelt es sich um ein Bauprojekt iSd BTVG. Gemäß § 17 BTVG ist der Bauträger verpflichtet, einen Vertrag iSd § 3 Abs. 1 oder § 4 Abs. 1 BTVG zu errichten. Es steht daher außer Zweifel, dass der Bauträger den Auftrag zur Vertragserrichtung und zur Abwicklung des Projektes erteilt hat. Die Übernahme der Vertragserrichtungskosten durch den Käufer stellt somit einen Teil der Gegenleistung dar.“

Mit Antwortschreiben des Vertreters des Bf. vom 16. Jänner 2019 wurde mitgeteilt, dass die Vertragserrichtungs- und –abwicklungskosten zu den angefragten Steuernummern (*Anm. BFG: es handelt sich um mehrere Fälle desselben Bauprojektes*) jeweils pauschal Euro 3.600,00

(inklusive Umsatzsteuer) betragen. Weiter wurde vorgebracht: „Zu den angeführten Ergänzungspunkten ist auszuführen, dass der Gesetzgeber des BTVG keine Verpflichtung des Bauträgers vorgesehen hat, die Vertragserrichtung und –abwicklung auf eigene Kosten zu veranlassen. Erforderlich nach den zwingenden Bestimmungen des BTVG ist, 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, ist im BTVG nicht zwingend vorgeschrieben und bleibt damit in der freien Disposition der Vertragsparteien.“

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

Finden sich Käufer für die gegenständlich zu errichtenden Wohnungen, erteilen diese mir Auftrag und Vollmacht zur Errichtung und Abwicklung des konkreten Kauf- und Bauträgervertrages (sh Beilage). Auch diese an mich durch die Käufer direkt erteilten Mandate stellen keine Übernahme von Vertragserrichtungskosten durch die Käufer dar. Eine solche Übernahme würde rechtlich eine zuvor bestehende Verpflichtung mir gegenüber voraussetzen. Eine solche lag nicht vor.“

Beigelegt war ein nicht ausgefülltes Formular mit der Bezeichnung „Auftrag und Honorarvereinbarung“, womit der Vertreter zur Durchführung bestimmter Tätigkeiten (Errichtung eines Kaufvertrages und Tätigkeit als Treuhänder gem. 12 BTVG, Verfassung und Überreichung einer Abgabenerklärung gemäß § 10 GreStG hinsichtlich des Kaufvertrages, usw.) beauftragt werden konnte.

Mit Bescheid vom 13. Februar 2019 schrieb das Finanzamt vom Kaufpreis zuzüglich der Vertragserrichtungskosten von 3.600 Euro Grunderwerbsteuer vor. Die Begründung lautete gleich wie im Vorhalt vom 10. Dezember 2018.

Mit Schriftsatz vom 18. März 2019 wurde gegen die Vorschreibung hinsichtlich der Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage Beschwerde erhoben, wobei auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung ausdrücklich verzichtet wurde.

Das Finanzamt legte die Beschwerde daraufhin am 5. April 2019 dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht des Finanzamtes wurde folgende Stellungnahme abgegeben: „Gem. § 3 BTVG ist ein Vertrag schriftlich zu errichten. Im § 4 BTVG sind die Mindestinhalte dieses Vertrages vorgegeben. Sollte der Bauträger es unterlassen, einen den § 3 Abs. 1 oder § 4 Abs. 1 BTVG entsprechenden Vertrag zu errichten, droht ihm gem. § 17 BTVG eine Geldstrafe idHv. € 14.000,--. Angesichts der drohenden Strafe, scheint es

unglaublich, dass nicht der Bauträger den Vertragsinhalt vorgibt und die Ausformulierung einem Vertreter seines Vertrauens übergibt und diesen beauftragt.

Im Pkt. 14 des Vertrages wurde ausdrücklich festgehalten, dass die kaufende Partei die Kosten der Errichtung des Vertrages zu tragen hat. Hätte der Käufer den Auftrag zu Vertragserrichtung erteilt, würde ihn schon auf Grund des Auftrages die Verpflichtung zur Kostentragung treffen. Eine diesbezügliche Regelung im Kaufvertrag würde sich daher erübrigen. Die Aufnahme der Regelung der Kostentragung in der Vertragsurkunde ist ein weiterer Hinweis erfolgte darauf, dass die Auftragserteilung durch die Verkäuferin. Die Verkäuferin wäre zur Bezahlung der Vertragserrichtungskosten verpflichtet. Durch die Regelung in Pkt 14 wird diese Verpflichtung auf den Käufer überwält.

Bei derartigen Bauprojekten zeigt die Erfahrung des täglichen Lebens, dass der Käufer zur Unterfertigung des Vertrages an einen bestimmten Vertragserrichter gebunden ist. Der Bauträger schließt den Vertrag nur unter den von ihm vorgegebenen Vertragsformulierungen ab. Aus Sicht des Bauträgers stellt eine derartige Vorgangsweise eine zügige und somit kostengünstigere Umsetzung des Projektes sicher. Auch in der Beschwerde wird diese Vorgangsweise dadurch bestätigt, indem ausgeführt wird, dass der Einschreitervertreter zum Projektstart den Auftrag seitens des Bauträgers erhalten hat, eine Vorlage für einen Kauf- und Bauträgervertrag zu errichten.“

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 14. Juli 2020 wurde der Akt im Zuge einer Umverteilung der Gerichtsabteilung der Richterinnen zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf dem Grundstück der EZ ***1*** der KG ***2*** wurden von der ***X** GmbH als Bauträgerin freifinanzierte Wohnungen, KFZ Abstellplätze und ein Schwimmteich errichtet.

Der anwaltliche Vertreter des Bf. im gegenständlichen Verfahren wurde von der Bauträgerin zum Treuhänder gemäß § 12 BTVG bestellt und wurde er zum Projektstart auch von der Bauträgerin mit der Errichtung einer Vorlage für den Kauf- und Bauträgervertrag beauftragt.

Mit Kauf- und Bauträgervertrag vom 4. Juli 2018 hat die ***X** GmbH in weiterer Folge die Wohnung Top 7 um einen Kaufpreis von 207.000 Euro an den Bf. verkauft. In diesem Vertrag wurde einvernehmlich festgehalten, dass die Verkäuferin den Vertragserrichter, den Rechtsvertreter des Bf. im gegenständlichen Verfahren, zum Treuhänder gemäß § 12 BTVG bestellt hat (Punkt 4.3. des Vertrages).

Nach Punkt 1.5. „Bauträgervertragsgesetz“ des Vertrages sind die Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes (BTVG) anzuwenden.

Unter dem Punkt 14. „Kosten, Gebühren und öffentliche Abgaben“ wurde ua. festgehalten: „Die kaufende Partei trägt folgende Kosten und Abgaben, die im Zusammenhang mit der Errichtung und Verbücherung dieses Vertrages und des Wohnungseigentumsvertrages entstehen:

- Die Kosten der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages sowie der anteiligen Kosten der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung des Wohnungseigentumsvertrages einschließlich der noch zusätzlich anfallenden Barauslagen des Treuhänders, die dieser im Interesse der kaufenden Partei für Grundbuchseingaben, Grundbuchsauszüge und Registrierung der Grundbuchsurkunden im elektronischen Urkundenarchiv vorerst für die kaufende Partei auslegt.
- ...“

Der Bf. hatte für die Vertragserrichtungs- und Abwicklungskosten einen Pauschalbetrag von 3.600 Euro (inkl. USt) zu tragen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt wird aufgrund des eindeutigen Urkundeninhaltes des Kauf- und Bauträgervertrages und der Vorhaltsbeantwortung des Vertreters des Bf. als erwiesen angesehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Käufer vorbehaltenen Nutzungen.

Das Bauträgervertragsgesetz (BTVG), BGBl Nr. 7/1997 in der zum Stichtag 4. Juli 2018 geltenden Fassung, enthält auszugsweise folgende Bestimmungen:

§ 2 Abs. 1 BTVG: „Ein Bauträgervertrag ist ein Vertrag über den Erwerb des Eigentums, des Wohnungseigentums, des Baurechts, des Bestandrechts oder eines sonstigen Nutzungsrechts einschließlich Leasings an zu errichtenden oder durchgreifend zu erneuernden Gebäuden, Wohnungen oder Geschäftsräumen.“

§ 3 Abs. 1 BTVG: „Der Bauträgervertrag bedarf der Schriftform.“

§ 4 Abs. 1 BTVG: „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;

2. ...

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;

4. ...

...“

§ 17 BTVG: „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.“

Strittig ist, ob die Vertragserrichtungskosten in Höhe von 3.600 Euro in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer als eine „sonstige Leistung“ einzubeziehen sind oder nicht.

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 – etwa im Sinne der §§ 879 Abs. 2 Z 4 oder 917 ABGB – hinausgeht (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 5 Rz 4 mit der darin angeführten VwGH-Judikatur). Was Gegenleistung ist, wird im § 5 nicht erschöpfend aufgezählt. Überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet nur jede denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage. Der Begriff der Gegenleistung ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen (Fellner, w.o., Rz 5).

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (VwGH 17.3.2005, 2004/16/0278, VwGH 23.2.2006, 2005/16/0276).

Beim Kauf gehört neben dem Kaufpreis der Wert der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen zur Gegenleistung (VwGH 28.2.2007, 2005/16/0193). Zu diesen sonstigen Leistungen zählen alle Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Kaufgrundstück erwerben zu können und deren Erbringung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht (Fellner, w.o., Rz 64). Es sind Leistungen, die sich im Vermögen des Verkäufers auswirken, es also unmittelbar oder mittelbar vermehren (VwGH 9.8.2001, 98/16/0319; VwGH 23.1.2003, 2001/16/0533).

Für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage ist es weder erforderlich, dass die übernommene sonstige Leistung dem Veräußerer selbst zufließt, noch, dass die Verpflichtung dazu vorher in der Person des Verkäufers – sei es im Innenverhältnis zum Käufer, sei es im Verhältnis zu einem Dritten – entstanden ist und der Käufer sich anschließend verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu tragen. Eine dem Verkäufer gegenüber eingegangene Verpflichtung, in einen gegenseitigen Vertrag einzutreten oder einen Vertrag mit einem Dritten abzuschließen, kann dem Grunde nach als sonstige Leistung zur Gegenleistung gehören (vgl. Fellner, w.o., Rz 66).

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich wiederholt mit der Frage auseinandergesetzt, ob Kosten der Vertragsserrichtung zur Gegenleistung gehören. In diesem Zusammenhang hat er ausgeführt: „In Fällen, in denen beide Vertragsteile einen Rechtsanwalt oder Notar mit der Vertragsserrichtung betrauen und sich der Käufer verpflichtet, die gesamten Kosten der Vertragsserrichtung zu tragen, obwohl gemäß §§ 826, 1004 und 1014 ABGB zunächst beide Vertragsteile als Auftragsgeber verpflichtet wären, die Kosten (anteilmäßig – je zur Hälfte) zu tragen, dann stellt die vom Käufer vertraglich zur Bezahlung übernommene Hälfte der Vertragsserrichtungskosten des Verkäufers eine sonstige Leistung gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar (so auch VwGH 21.11.1985, 84/16/0205).

Hat der Verkäufer den Auftrag zur Abfassung der Urkunde gegeben und übernimmt der Käufer die Bezahlung des Honorars, so erbringt er eine sonstige Leistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG (Fellner, w.o., Rz 79ff.).

So hat der Verwaltungsgerichtshof Im Erkenntnis VwGH 23.1.2003, 2001/16/0353 ausgeführt:

"Beauftragt nämlich der Veräußerer allein die Verfassung der Vertragsurkunde, dann entstehen nur ihm als Auftraggeber dafür Kosten. Verpflichtet sich der Käufer diese für den Veräußerer entstandenen Kosten zur Gänze durch Zahlung an den Vertragsverfasser zu

übernehmen, dann erbringt er in diesem Umfang eine sonstige Leistung, die er aufwenden musste, um das Grundstück zu erhalten.“

Bei der Durchführung von Wohnungsverkäufen im Rahmen der Errichtung von Wohnhausanlagen mit mehreren Wohnungen stellt sich der tatsächliche Geschehensablauf nach der Lebenserfahrung bzw. den Erfahrungen im Wirtschaftsleben (nahezu) ausschließlich so dar, dass im Zuge der Projektentwicklung die Veräußererseite an einen Notar bzw. 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, worin sich sohin bezüglich der Vertragserstellung die von den Käufern zu entfaltende Aktivität erschöpft. Insbesondere in Zusammenhang mit der Errichtung von solchen Projekten mit mehreren Wohnungen bzw. Appartements kann ausgeschlossen werden, dass jeder einzelne Käufer für sich individuell einen Vertragsverfasser auswählt und mit der Vertragserrichtung für sich beauftragt, was wohl einen unverhältnismäßigen Zeit- und Kostenmehraufwand für annähernd gleiche Verträge darstellen würde, der auch seitens der Verkäufer wenig erwünscht ist (vgl. ua. BFG 14.5.2019, RV/7102439/2019).

Im gegenständlichen Fall ist es unstrittig, dass der Vertreter des Bf. bei Projektbeginn über Auftrag des Bauträgers eine „Vorlage“ für einen Kauf- und Bauträgervertrag errichtet hat und diese Vorlage Grundlage für den gegenständlichen am 4. Juli 2018 abgeschlossenen Kauf- und Bauträgervertrag war. Ebenso evident ist, dass die Beauftragung des Vertragserrichters als Treuhänder durch den Bauträger erfolgte (siehe Punkt 4.3. des Vertrages). Auch aus weiteren in der Sache identen Fällen (BFG 26.5.2020, RV/7100413/2020; BFG 27.5.2020, RV/7100414/2020; BFG 10.7.2020, RV/7100411/2020; BFG 25.8.2020, RV/7100412/2020; BFG 23.8.2021, RV/7101387/2020) ergibt sich, dass sich die kaufenden Parteien in die vom Bauträger veranlasste Vertragsgestaltung einbinden ließen und kein anderer Rechtsanwalt oder Notar mit der Vertragserrichtung betraut wurde.

Es spricht damit alles dafür, dass die Erstellung der konkreten Vertragsurkunde – ebenso wie die anderen, das Bauprojekt betreffenden Unterlagen – vom Bauträger in Auftrag gegeben wurde. Auch die Einbindung einer Regelung über die Höhe und Bezahlung der Vertragserrichtungskosten in den Vertrag ergibt nur dann rechtlich Sinn, wenn es sich dabei um eine von dem Bf. gegenüber dem verkaufenden Bauträger übernommene Verpflichtung zur Tragung von Kosten handelt. Wären dies nämlich solche Kosten gewesen, die die Bf. jedenfalls infolge ihrer Auftragserteilung an den Vertragsverfasser zivilrechtlich getroffen hätten, dann hätte es einer solchen vertraglichen Vereinbarung im Rahmen des Kaufvertrages zwischen den Vertragsparteien des Wohnungskaufes gar nicht bedurft. Vielmehr hätte wohl der Vertragsverfasser dem Bf. als seinem Auftraggeber von sich aus eine entsprechende Honorarnote gelegt.

Das vorgelegte Formular „Auftrag und Honorarvereinbarung“ kann nicht als Beweis für die Argumentation des Vertreters des Bf. angesehen werden, der Bf. habe den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt. Dies schon deshalb, weil im Vordruck weder die Person des Käufers, noch Datum und Unterschrift aufscheinen.

Die Kosten der Vertragserrichtung waren daher - entsprechend der Ansicht der Abgabenbehörde – als sonstige Leistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Es war daher spruchgemäß 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.

Der Entscheidung liegt eine ständige, umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zugrunde, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und eine Revisionszulassung nicht auszusprechen war.

Graz, am 20. Juni 2023