

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Ri.N. in der Beschwerdesache VN. NN., Str. Nr.1, PLZ Stadt, vertreten durch Dr.N.N., Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 9. Dezember 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich Dienststelle Sonderzuständigkeiten) vom 21. November 2019 betreffend Grunderwerbsteuer 2019 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

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.ⁱⁿ) erwarb gemeinsam mit Herrn N.N.1 mit *Bauträgervertrag* vom 17. Juni 2019 ein auf einer Projektliegenschaft zu errichtendes Haus „Top 2“ mitsamt zwei PKW Abstellplätzen zum Gesamtkaufpreis in Höhe von Euro 270.521,357. Unter Punkt „10 Diverses“ hielt der Vertragsverfasser fest, dass die kaufende Partei die angeführten Kosten und Abgaben, die im Zusammenhang mit der Errichtung entstehen, trägt. Wörtlich wurde schriftlich unter „Punkt 10“ u.a. vereinbart:
*„Die kaufende Partei trägt folgende Kosten und Abgaben, die im Zusammenhang mit der Errichtung entstehen:
-die Kosten der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages einschließlich der noch zusätzlich anfallenden Barauslagen des Treuhänders, die dieser im Interesse der kaufenden Partei für sie auslegt.
....“*

Ergänzungsvorhalt vom 18.10.2019:

Das Finanzamt ersuchte mit Ergänzungsvorhalt vom 18. Oktober 2019 um Bekanntgabe der Vertragserrichtungskosten. Es wurde darauf hingewiesen, dass die Übernahme der Vertragserrichtungskosten, zu deren Tragung sich die kaufende Partei verpflichtet hat, einen Teil der Gegenleistung darstellen.

Schriftsatz vom 19.11.2019:

Mit Schriftsatz vom 19. November 2019 teilte der Vertreter mit, dass die Errichtungs- und Abwicklungskosten pauschal Euro 5.000,00 betragen haben.

Zu den angeführten Ergänzungspunkten wurde ausgeführt, dass der Gesetzgeber des BTVG keine Verpflichtung des Bauträgers vorsieht, die Vertragserrichtung und –abwicklung auf eigene Kosten zu veranlassen. Welche Vertragsparteien den Auftrag zur Vertragserrichtung und –abwicklung einerseits und die Tragung der damit verbundenen Kosten andererseits übernimmt ist nicht zwingend geregelt und verbleibt in der Disposition der Parteien. Wörtlich wurde schriftlich ausgeführt:

„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 erfüllt und meinerseits abgeschlossen. Eine Übernahme von Kosten habe nicht stattgefunden.“

Finden sich Käufer für die gegenständlich zu errichtenden Reihenhäuser, erteilen diese mir Auftrag und Vollmacht zur Errichtung des konkreten Kauf- und Bauträgervertrages.

Bescheid vom 21.11.2019:

Mit Bescheid vom 21. November 2019 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe des Kaufpreises in Höhe von Euro 135.260,68 zuzüglich der anteiligen Vertragserrichtungskosten in Höhe von Euro 2.500,00, sohin insgesamt Euro 137.760,68, in Höhe von Euro 4.821,62 fest.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass es sich beim gegenständlichen Vertrag um einen Bauträgervertrag handelt. Es bestehe kein Zweifel, dass der Bauträger den Auftrag zur Errichtung des Vertrages und Abwicklung des Projektes erteilt hat. Die Übernahme der Vertragserrichtungskosten durch den Käufer stelle somit einen Teil der Gegenleistung dar.

Beschwerde vom 9.12.2019:

Die Bf.ⁱⁿ wies darauf hin, dass nach dem BTVG keine Verpflichtung des Bauträgers bestehe, die Vertragserrichtung und -abwicklung auf eigene Kosten zu veranlassen. Im Gesetz sei zwingend vorgesehen, dass ein schriftlicher Vertrag errichtet werde. Welche der Vertragsparteien die damit verbundenen Kosten zu tragen hat, regelt das Gesetz nicht. Der Einschreiter habe zu

Projektbeginn den Auftrag des Bauträgers erhalten, für den Vertrieb eine Vorlage für einen Kauf- und Bauträgervertrag zu errichten. Dieser Auftrag wurde erfüllt und abgeschlossen. Die Übernahme von Kosten habe nicht stattgefunden. Schriftlich wurde ausgeführt:

„Finden sich Käufer für die gegenständlich zu errichtenden Wohnungen, erteilen 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 stellen keine Übernahme von Vertragserrichtungskosten durch die Käufer dar. Eine solche Übernahme würde rechtlich eine zuvor bestehende Verpflichtung dem Einschreitervertreter gegenüber voraussetzen. Eine solche lag nicht vor.“

Beantragt wurde, die Bemessungsgrundlage in Höhe des Kaufpreises von Euro 135.260,68 festzulegen und die Grunderwerbsteuer iHv Euro 4.734,12 festzusetzen. Auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung wurde verzichtet.

Vorlagebericht vom 20.01.2020:

Das Finanzamt legte mit Vorlagebericht vom 20.01.2020 die Akten dem BFG vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Das Finanzamt stellte fest, dass der Bauträger den Vertragserrichter zu Projektstart beauftragt hat, für den Vertrieb eine Vorlage für einen Kauf- und Bauträgervertrag zu errichten.

Begründend wurde ausgeführt, dass bei der Durchführung von Abverkäufen im Rahmen der Errichtung von Wohnhausanlagen mit mehreren Häusern sich der tatsächliche Geschehensablauf dergestalt darstelle, dass der Bauträger im Zuge der Projektabwicklung an einen Notar oder Rechtsanwalt mit dem Auftrag zur Erstellung eines Mustervertrages herantritt.

Dieser Vertrag werde dann erfahrungsgemäß mit den aktuellen Daten der Käufer adaptiert.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Der Bauträger beauftragte im vorliegenden Sachverhalt den Vertragserrichter mit der Erstellung eines Bauträgervertrages. Im Bauträgervertrag wurde unter Punkt 2.3 festgehalten, dass der Bauträger den Vertragserrichter zum Treuhänder gemäß § 12 BTVG bestellt. Unter Punkt 10.4 vereinbarten die Parteien, dass die Käuferin die Kosten der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages einschließlich der noch zusätzlich anfallenden Barauslagen des Treuhänders trägt.

Mit Schriftsatz vom 19.11.2019 gab der Vertragserrichter die Kosten der Vertragserrichtung und Vertragsabwicklung iHv Euro 5.000,00 bekannt.

Beweiswürdigung:

Der Entscheidung liegen der Bauträgervertrag, der Ergänzungsvorhalt, der Schriftsatz vom 19.11.2019, der Vorlagebericht, die Beschwerde vom 09.12.2019, und der angefochtene Bescheid zugrunde.

Rechtslage:

Gem. § 1 Abs 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG 1987) unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gem. § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

§ 5 GrEStG 1987 lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Gegenleistung ist

1. bei einem Kauf

der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen,

2. [...]"

Gem. § 3 Abs 1 Bauträgervertragsgesetz (BTVG) bedarf der Bauträgervertrag der Schriftform. Nach Abs. 2 leg.cit. kann sich der Erwerber nur bis zum Ende der Sicherungspflicht (§ 7 Abs 5 BTVG) auf den Mangel der Form berufen.

§ 12 BTVG lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Der Bauträger ist verpflichtet, spätestens bei der Unterfertigung des Bauträgervertrags einen Treuhänder zu bestellen, dessen Tätigkeit erst mit dem Ende der Sicherungspflicht des Bauträgers (§ 7 Abs. 5) dem jeweiligen Erwerber gegenüber endet. Auf die Bestellung des Treuhänders kann nur verzichtet werden, wenn für alle allfälligen Rückforderungsansprüche des Erwerbers eine schuldrechtliche Sicherung (§ 8) bestellt wird.

(2) Als Treuhänder kann nur ein Rechtsanwalt (eine Rechtsanwalts-Gesellschaft) oder ein Notar bestellt werden.

(3) [...]"

Der Begriff der "*Gegenleistung*" ist ein notwendiges Definitionselement für jeden synallagmatischen (dh zweiseitig verbindlich entgeltlichen Vertrag). Im Grunderwerbsteuerrecht muss dieser aber modifiziert angewendet werden, zumal dem GrEStG 1987 nicht nur synallagmatische Verträge unterliegen. Da der Gegenleistungsbegriff in § 5 GrEStG 1987 nicht erschöpfend definiert ist, gilt die Grundregel des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987, wonach beim Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen die Gegenleistung bildet.

Überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, einen Teil der Bemessungsgrundlage (VwGH 24.05.2012, 2009/16/0321). Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG 1987 ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Der grunderwerbsteuerliche Gegenleistungsbegriff umfasst alle Leistungen, die der Erwerber für das Grundstück erbringt. Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstücks empfängt. Gegenleistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, damit er das Grundstück erhält (VwGH 23.02.2006, 2005/16/0276).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuergesetz ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) auszulegen. 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.

Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu zahlen ist. Steht 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 GrEStG 1987 anzusehen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist. Maßgebend ist nicht, was die Vertragschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat.

Zu den sonstigen Leistungen iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 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.

Die Kosten der Vertragserrichtung zählen nur dann zur Bemessungsgrundlage in der Grunderwerbsteuer, wenn der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt und der Erwerber sich verpflichtet diese Kosten zu tragen. Wenn nämlich der Veräußerer alleine die Errichtung der Vertragsurkunde beauftragt hat, so entstehen nur ihm als Auftraggeber dafür Kosten. Verpflichtet sich der Käufer diese Kosten, nämlich die Vertragserrichtungskosten und die Kosten der Abwicklung für den Veräußerer zu übernehmen, dann erbringt der Käufer in

diesem Umfang eine sonstige Leistung, die er aufwenden musste, um das Grundstück zu erwerben (vgl VwGH 23.01.2003, 2001/16/0353).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 23.01.2003, 2001/16/0353 dazu wie folgt ausgeführt:

"Beim Kauf gehört neben dem Kaufpreis weiters der Wert der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen zur Gegenleistung. Gegenleistung ist alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten. Übernommene Leistungen im Sinne dieser Bestimmung sind auch Leistungen an Dritte, die dem Verkäufer - sei es auf Grund des Gesetzes oder auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung - obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen (Fellner, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 64 und 66 zu § 5 GrEStG 1987).

Die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde zählen nur dann zur Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, wenn der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt und der Erwerber sich verpflichtet, diese Kosten zu tragen. 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. [...]"

Rechtliche Beurteilung:

Für die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage ist zunächst die Frage zu beantworten, welche der beiden Vertragsparteien den Rechtsanwalt mit der Abfassung des Bauträgervertrages beauftragt hat und daher aufgrund des mit dem Verfasser abgeschlossenen Bevollmächtigungsvertrages verpflichtet ist, das vereinbarte Honorar zu zahlen (§ 1014 ABGB).

Die Bf.ⁱⁿ hat durch ihren Vertreter in ihrer Beschwerde und im Schriftsatz vom 19.11.2019 ausgeführt, dass der Einschreiter zum Projektstart vom *Bauträger* den Auftrag erhalten habe, einen Kauf- und Bauträgervertrag zu errichten. Im Vertrag wurde der Vertragsverfasser zum Treuhänder gemäß § 12 BTVG bestellt. Vereinbart wurde, dass die kaufende Partei zur Kenntnis nehmen werde, dass der Treuhänder die im Vertrag definierten Pflichten im Rahmen der Abwicklung des Bauvorhabens nach dem BTVG erfüllen wird.

Unter Punkt 10.4-tens verpflichtete sich die Käuferin die Kosten der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages zu übernehmen.

Damit steht für den erkennenden Richter fest, dass der Vertragsverfasser ursprünglich vom Bauträger mit der Errichtung und Abwicklung des Bauträgervertrages beauftragt worden ist. Der Vertragsverfasser wurde vom Bauträger beauftragt, die vertragliche Abwicklung des Bauprojektes nach dem BTVG durchzuführen.

Wenn nun die Bf.ⁱⁿ meint, nicht der Bauträger habe den Auftrag zur Errichtung der Vertragsurkunde erteilt, sondern die kaufende Partei, widerspricht dies insofern der Aktenlage, als der Vertragsverfasser selbst angegeben hat, zu Projektbeginn vom Bauträger mit der Errichtung eines Bauträgervertrages für das gegenständliche Bauprojekt beauftragt worden zu sein.

Die schriftliche Ergänzung der Vertragsurkunden mit den Namen, Geburtsdaten und Wohnadressen der einzelnen Käufer, stellt aus Sicht des erkennenden Richters keine weitere Beauftragung zur Errichtung des bereits bestehenden Bauträgervertrages dar, der im Auftrag des Bauträgers errichtet worden ist.

Die Kosten für *diesen Vertrag* wurden vereinbarungsgemäß von der Käuferin getragen (Punkt 10.4). Der Auftrag zur Vertragserrichtung sämtlicher Bauträgerverträge erfolgte laut Beschwerdeschriftsatz zum Projektstart. Daher geht der erkennende Richter davon aus, dass der Auftrag zur Vertragserrichtung nach dem BTVG ursprünglich durch den Bauträger erfolgte. Die Käuferin hat ausschließlich den Bauträgervertrag abgeschlossen und unterfertigt, der vom Bauträger zuvor in Auftrag gegeben worden ist.

Der Bauträgervertrag wurde mit den Namen der Käufer, deren Geburtsdatum und Wohnadresse ergänzt und unterfertigt. Unstrittiger Weise ist im gegenständlichen Kauf- und Bauträgervertrag vereinbart, dass die Bf.ⁱⁿ als Käuferin die Kosten der Vertragserrichtung zu tragen hat. Es handelt sich beim abgeschlossenen Bauträgervertrag ohne Zweifel um jenen Vertrag, den der Vertragsverfasser auftragsgemäß errichtet hat. Der Bauträger wollte, dass der einschreitende Rechtsanwalt, das Projekt mit eben diesen, in seinem Auftrag errichteten Bauträgervertrag rechtlich abwickelt.

Entsprechend der bereits zitierten VwGH-Judikatur zählen die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde nur dann zur Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, wenn der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt und der Erwerber sich verpflichtet, diese Kosten zu tragen (vgl VwGH 23.01.2003, 2001/16/0353). Es gehört daher, entgegen der Darstellung in der Beschwerde, nicht nur was der Veräußerer vom Käufer auf Grund des Vertrages zu fordern berechtigt ist, sondern jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt, zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Gegenleistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, damit er das Grundstück erhält (VwGH 23.02.2006, 2005/16/0276).

Entsprechend der obigen Darstellung gehören zur Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht auch Leistungen die kraft Gesetzes der Verkäuferin obliegen, die der Erwerber aber zur Tragung übernimmt. Der Verkäuferin/Bauträgerin obliegen grundsätzlich gem. § 1014 ABGB auch die Kosten der von ihr beauftragten Vertragserrichtung. Der Umstand, dass es im Innenverhältnis möglicherweise Absprachen zwischen Verkäuferin und Vertragsverfasser

hinsichtlich der Kostentragung gibt, ändert nichts an der grundsätzlichen Sichtweise, dass die Auftraggeberin grundsätzlich diese Kosten zu tragen hat.

Die Bf.ⁱⁿ als Käuferin der gegenständlichen Liegenschaft übernimmt damit die zivilrechtliche Verpflichtung zur Tragung der Vertragserrichtungskosten. Damit sind diese Kosten auch in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen.

1.1. 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. Das Erkenntnis steht im Einklang mit der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 28. September 2023