

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. H.N1 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Dezember 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich – Dienststelle Sonderzuständigkeiten) vom 21. November 2019 betreffend Grunderwerbsteuer 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 und Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) kaufte gemeinsam mit Frau C.NN mit Bauträgervertrag vom 17. Juni 2019 Liegenschaftsanteile am Grundstück ***2*** KG ***1*** ***3***, mit denen Wohnungseigentum an Haus „Bez.“ mitsamt zwei PKW-Abstellplätzen verbunden ist. Der Kaufpreis betrug insgesamt Euro 270.521,37.

Unter Punkt „10 Diverses“ wurde vereinbart, dass die Käufer die Kosten und Abgaben, die im Zusammenhang mit der Errichtung des Vertrages entstehen, tragen. 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. Oktober 2019:

Dass Finanzamt wies mit schriftlichem Ergänzungsvorhalt darauf hin, dass entsprechend dem Bauträgervertragsgesetz (BTVG) der Bauträger verpflichtet sei, einen Vertrag im Sinne des Gesetzes zu errichten. Daher stehe außer Zweifel, dass der Bauträger einen Auftrag zur Vertragserrichtung und Vertragsabwicklung erteilt habe. Das Finanzamt ersuchte um Bekanntgabe der Vertragserrichtungskosten, weil sich die Käufer zur Übernahme der Vertragserrichtungskosten verpflichtet haben. Rechtlich wurde ausgeführt, dass diese einen Teil der Gegenleistung darstellen.

Schriftsatz vom 19. November 2019:

Mit Schriftsatz vom 19. November 2019 teilte der Vertreter mit, dass die Errichtungs- und Abwicklungskosten pauschal Euro 5.000,00 (inclusive Umsatzsteuer) 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. Wörtlich wurde ausgeführt:

„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, erteilen diese den Auftrag und die Bevollmächtigung zur Errichtung und Durchführung des konkreten Kauf- und Bauträgervertrages. Dies stelle jedoch keine Übernahme von Vertragserrichtungskosten dar.

Bescheid vom 21. November 2019:

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 21. November 2019 die Grunderwerbsteuer, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe des anteiligen 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.

Das Finanzamt stellte fest, dass es sich beim vorliegenden Vertrag um ein Projekt nach dem Bauträgervertragsgesetz (BTVG) handelt. Daher sei der Bauträger verpflichtet, einen Vertrag im Sinne des Bauträgergesetzes (§ 3 und § 4 BTVG) zu errichten. 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, welche ursprünglich vom Auftraggeber zu tragen gewesen sind, stellt somit einen Teil der Gegenleistung dar.

Beschwerde vom 9. Dezember 2019:

Der Bf. 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 Vertriebs eine Vorlage für einen Kauf- und Baulrägervertrag 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 Baulrägervertrages 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 30. Jänner 2020:

Das Finanzamt legte mit Vorlagebericht vom 30.01.2020 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 Vertriebs eine Vorlage für einen Kauf- und Baulrägervertrag zu errichten. Das Finanzamt habe den halben Kaufpreis und die halben Vertragserrichtungskosten als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der anteiligen Grunderwerbsteuer herangezogen.

Rechtlich wurde auf die Judikatur des VwGH hingewiesen, wonach die Kosten der Vertragserrichtung immer dann in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind, wenn der Verkäufer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt und der Käufer sich verpflichtet, die Kosten der Vertragserrichtung zu tragen. Beauftragt der Verkäufer einen Rechtsanwalt oder Notar mit der Errichtung der Vertragsurkunde, dann entstehen grundsätzlich ihm die Kosten dafür. Verpflichtet sich nunmehr der Käufer, die Kosten der Vertragserrichtung und Durchführung des Vertrages zu übernehmen, dann erbringt er in diesem Umfang eine sonstige Leistung, die er aufwenden musste, um das Grundstück zu erhalten (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0353).

Im Bauträgervertrag wurde unter Punkt 2.3. festgehalten, dass die Verkäuferin den Vertragserrichter zum Treuhänder bestellt hat. Die Bestellung zum Treuhänder sei bereits vor Unterfertigung des gegenständlichen Kaufvertrages erfolgt.

In Punkt 11.2 erteilen die Vertragsparteien dem Treuhänder den Auftrag und die Vollmacht zur Abwicklung und Durchführung des Vertrages.

Ausgehend davon, dass im vorliegendem Sachverhalt der Bauträger den Vertragsverfasser mit der Errichtung des Vertrages beauftragt hat, gehe das Finanzamt davon aus, dass die Kaufinteressenten die Kosten des Auftraggebers übernommen haben und die Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen sind.

Beantragt werde die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. 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. Im Bauträgervertrag vereinbarten die Parteien unter Punkt „10.4“, dass die Käufer die Kosten der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages einschließlich der noch zusätzlich anfallenden Barauslagen des Treuhänders tragen

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

2. 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.

3. Rechtliche Beurteilung

Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (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.

§ 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 Grundstückes 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 Grundstückes 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 dann zur Bemessungsgrundlage 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. [...]"

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Der Bauträger beauftragte im vorliegenden Sachverhalt den Vertragserrichter mit der Erstellung eines Bauträgervertrages. Im Vertrag wurde unter Punkt 2.3 festgehalten, dass der Bauträger den Vertragserrichter zum Treuhänder gemäß § 12 BTVG bestellt.

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

Der Bf. führt aus, dass der Vertragserrichter vom Bauträger den Auftrag erhalten hat, den Bauträgervertrag zu errichten. Der Vertragsverfasser wurde zum Treuhänder gemäß § 12 BTVG bestellt. Vereinbart wurde, dass die Käufer zur Kenntnis nehmen, dass der Treuhänder die im Vertrag definierten Pflichten im Rahmen der Abwicklung des Bauvorhabens nach dem BTVG erfüllen wird.

Unter Punkt 10.4-tens verpflichteten sich die Käufer anteilig die Kosten der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages, sowie der Barauslagen, zu übernehmen.

Damit steht fest, dass der Vertragsverfasser ursprünglich vom Bauträger mit der Errichtung und Abwicklung des Bauträgervertrages beauftragt worden ist.

Wenn nun der Bf. meint, nicht der Bauträger habe den Auftrag zur Errichtung der Vertragsurkunde erteilt, sondern die Käufer, widerspricht dies insofern der Aktenlage, als der Vertragsverfasser selbst angegeben hat, zu Projektbeginn vom Bauträger mit der Vertragserrichtung beauftragt worden zu sein.

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

Die Kosten für diesen Vertrag wurden vereinbarungsgemäß von den Käufern getragen (Punkt 10.4). Der Käufer hat den Bauträgervertrag abgeschlossen und unterfertigt, der zuvor vom Bauträger in Auftrag gegeben worden ist.

Entsprechend der bereits zitierten VwGH-Judikatur zählen die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde 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).

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 29. Jänner 2024