

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-GmbH, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 02.05.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 02.04.2019, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang und Sachverhalt:

In dem am 4.12./17.12.2018 zwischen der A-GmbH (Verkäuferin) und der X-GmbH (= Beschwerdeführerin, Bf) abgeschlossenen **Kauf-, Bauträger- und Wohnungseigentumsvertrag** wurde u.a. Folgendes vereinbart:

- Die Verkäuferin als Alleineigentümerin der Liegenschaft in EZ1 (mit teils landwirtschaftlichen, teils bebauten Gst, Fläche 5.933 m²) errichtet – nach Abbruch bestehender Gebäude – sechs neue Gebäude mit dem Namen "XX", darin 56 Appartements, Tiefgarage mit ca. 61 Stellplätzen und ca. 19 Abstellplätze im Freien, samt Rezeption, Bistro-Shop, Küche, Wellnessbereich, Schwimmbädern, Saunen etc. Der Vertrag wird zum Zweck der Begründung und gegenseitigen Einräumung des Wohnungseigentums durch alle Wohnungseigentümer bzw. Bewerber auf Grundlage des Nutzwertgutachtens des DI-B vom 15.5.2018 (Beilage .1) abgeschlossen (siehe unter "Präambel" und Wohnungseigentumsbegründung unter Punkt 7.).
- Gemäß Punkt 1.1. verkauft und übergibt die Verkäuferin an die Bf insgesamt (einstweilen festgelegte) 76/6106-Miteigentumsanteile bzw. erforderliche Mindestanteile verbunden mit Wohnungseigentum an Top1 (Nutzfläche 63,10 m²) sowie an Abstellplatz AP1.

- Unter Punkt 1.2. erklärt die Verkäuferin, dass *"die den auf der Liegenschaft geplanten Wohnungseigentumsobjekten zuzurechnenden Mindestanteile mit im Wesentlichen gleichartigen Verträgen verkauft werden."*

- Vertragspunkt 1.3. lautet:

"Auf diesen Vertrag kommen die Regeln des Bauträgervertragsgesetzes (... BTVG) zur Anwendung. Die Verkäuferin hat den Vertragserrichter Herrn RA DrC ... zum Treuhänder gem. § 12 BTVG bestellt.

Der Käufer beauftragt den Vertragserrichter und beide Parteien bevollmächtigen den Vertragserrichter neben der Errichtung auch mit der grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages sowie mit der treuhändigen Abwicklung der Zahlungen ...".

- Um die einheitliche gastgewerbliche touristische Nutzung sicherzustellen, sind Sonderwünsche zur Ausstattung der Appartements nur unter Wahrung dieses Nutzungszweckes möglich. Es sind nur die in der Bau- und Ausstattungsbeschreibung angebotenen Varianten zulässig (Punkt 1.6.).

- Der Kaufpreis für die von der Bf erworbenen Liegenschaftsanteile beträgt laut Punkt 2.1.1. gesamt € 465.600; weiters sind zu zahlende Vertragserrichtungskosten in Höhe von brutto € 16.761,60 angeführt.

- Unter "3. Ausstattung" ist ua. festgelegt:

"3.1. Die Gestaltung der vertragsgegenständlichen Wohnungseigentumseinheiten und des Gesamtprojektes sowie der Betreibung ergibt sich aus folgenden Urkunden, die alle gleichzeitig mit diesem Vertrag von den Parteien unterfertigt werden müssen und sind diese somit integraler Bestandteil dieses Vertrages:

a) Nutzwertgutachten v. Herrn DI-B v. 15.5.2018 (Beilage./1)

b) Bau- und Ausstattungsbeschreibung (Beilage./2)

c) Betriebsführungsvertrag (Beilage./3)

d) Hausverwaltungsvertrag (Beilage./4)

e) Vereinbarung Gemeinde XY (Beilage./5)

Dieser Vertrag ist nur wirksam, wenn alle Beilagen mitunterfertigt bzw. in diese eingetreten wurde."

- Der Baubeginn ist bereits im Dezember 2017 erfolgt; die Übergabe an den Käufer erfolgt voraussichtlich bis spätestens 30.9.2019 (Punkt 4.1.).

- Gemäß Punkt 8.1. hat "der Käufer" an Kosten und Abgaben zu tragen:

Die Kosten der Errichtung (8.2.: zu zahlen binnen 14 Tagen nach Vertragsunterfertigung), der Treuhandschaft und der grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages; die Kosten der Unterschriftenbeglaubigung; die Grunderwerbsteuer und gerichtliche Eintragungsgebühr; sämtliche mit der Abwicklung verbundenen Barauslagen, Gebühren und Kosten des Treuhandanderkontos.

- "Der Käufer" erklärt in Punkt 9.2., keinen Freizeitwohnsitz zu begründen und die immerwährende gastgewerbliche touristische Nutzung zu gewährleisten, zu deren Sicherstellung die Verkäuferin das Objekt mit Betriebsführungsvertrag an die Betreiberin

unwiderruflich auf 10 Jahre (mit Bestandvertrag) überlassen hat. Der Käufer tritt in diesen Vertrag vollinhaltlich und vorbehaltlos ein.

- Laut Punkt 9.4. hat die Verkäuferin im Einvernehmen mit dem Betreiber eine geeignete Hausverwaltung eingesetzt bzw. entsprechende Verträge geschlossen, um die Stromversorgung etc. zur gewerblichen Nutzung zu gewährleisten. Alle Käufer verpflichten sich, in diese Verträge einzutreten.

- Nach Punkt 11.1. beauftragen die Käufer und bevollmächtigen die Vertragsteile einvernehmlich RA DrC mit der rechtlichen Abwicklung und Durchführung des Vertrages.

Im Akt erliegen dazu weiters der Betriebsführungsvertrag, der Hausverwaltervertrag und die Vereinbarung mit der Gemeinde XY, welche sämtlich zugleich mit obigem Vertrag am 4.12.2018 von Seiten der Bf zu unterfertigen waren und woraus ua. hervorkommt:

- In dem zwischen der Verkäuferin A-GmbH, kurz "AG", und der D-GmbH als Vertragspartner abgeschlossenen **Betriebsführungsvertrag** vom 11.5.2018 wird festgehalten, dass AG beabsichtigt, auf der Liegenschaft EZ1 ein Resort zu errichten, Wohnungseigentum zu begründen und von einer Resortbetreibergesellschaft mit umfassender Sachkenntnis führen zu lassen, wozu sich die Vertragspartnerin gemäß den in diesem Vertrag festgelegten Bedingungen bereit erklärt. AG hat sich entsprechend den gesetzlichen Vorgaben gegenüber der Gemeinde verpflichtet, jegliche unzulässige Freizeitwohnsitznutzung zu unterlassen und die immerwährende gewerbliche touristische Nutzung durch ständig wechselnde Gäste sicherzustellen.

Im Weiteren werden in dem 23seitigen Vertragswerk, das in Form eines bis 30.6.2029 befristeten Bestandrechtes verbüchert wird, die Betriebsführungsbedingungen (ua. Marketing, Leistungen, Kosten, Abrechnung, Ausgaben, Haftung, Laufzeit, Versicherungen etc.) detailliert geregelt.

- Am 6.7.2018 hat die Betreibergesellschaft mit der "EE" zwecks ua. Verwaltung und insbesondere nach außen unbeschränkbarer Vertretung der Eigentümergemeinschaft (Punkt 1. "Aufgaben") den **Hausverwaltervertrag** geschlossen.

- Am **16./25.10.2017** war zwischen der **Gemeinde XY** und der A-GmbH (= Grundeigentümerin) ein (18seitiger) "**Vertrag** zur Verwirklichung der bestimmungsgemäßen Verwendung von Bauland" iSd TROG 2011 getroffen worden. Sinn und Zweck der Vereinbarung war, dass der auf Basis der Widmung "Sonderfläche Großbeherbergungsbetrieb" zu errichtende Beherbergungsbetrieb auf Dauer an ständig wechselnde Gäste vermietet wird (§ 2 Abs. 8). Der Grundeigentümer verpflichtet sich, nach Begründung von Wohnungseigentum die Wohneinheiten an Dritte zu veräußern und mit dem jeweiligen Erwerber einen Bestandvertrag zur gewerblichen Vermietung an ständig wechselnde Gäste im Rahmen eines Beherbergungsbetriebes abzuschließen (§ 2 Abs. 10). Mit Ausnahme von 4 gewidmeten Freizeitwohnsitzen ist die Verwendung der Räumlichkeiten als Freizeitwohnsitz unzulässig (§2 Abs. 2 und 3) und löst eine Vertragsstrafe (im Detail geregelt unter § 7) sowie eine Kaufoption der Gemeinde (§ 8)

aus. Der Gemeinde sind gewisse Betretungs- und Auskunftsrechte einzuräumen (§ 6). Die Einhaltung aller Verpflichtungen gegenüber der Gemeinde wird dinglich besichert (Verbücherung einer Dienstbarkeit, § 4 Abs. 4).

In "**§ 11 Kautio – Bankgarantie**" ist zunächst in Abs. 1 festgelegt, dass von jedem Erwerber zur Sicherstellung aller Ansprüche der Gemeinde eine Kautio (Bankgarantie etc.) vorzulegen ist, und weiter:

"Hinsichtlich dieser Kautio wird zwischen den Vertragsteilen festgehalten, dass RA DrC vom Grundeigentümer unwiderruflich beauftragt wurde, die Vertragswerke hinsichtlich der jeweiligen zukünftigen Wohnungseigentumserwerber zu errichten und in diesem Zusammenhang die vertragsgegenständliche abstrakte Bankgarantie von den jeweiligen Wohnungseigentumserwerbern einzufordern und diesbezüglich als Treuhänder zu agieren. Der Treuhänder RA DrC erklärt durch Mitunterfertigung des gegenständlichen Vertrages, die jeweiligen Wohnungseigentumserwerber umfassend über den Inhalt des gegenständlichen Vertrages zu unterrichten, des Weiteren den jeweiligen Wohnungseigentumserwerbern den Inhalt dieses Vertrages zu überbinden und ... umfassend hinsichtlich der gegenständlichen Kautionsregelung aufzuklären. ..."

Gemäß § 13 gelten die Bestimmungen dieses Vertrages für alle Rechtsnachfolger der beiden Parteien, die sich verpflichten, alle Rechte und Pflichten aus der Vereinbarung auf die jeweiligen Rechtsnachfolger der von der Vereinbarung betroffenen Grundstücke zu überbinden.

Das Finanzamt hat in der Folge der Bf zum Erwerb mit Kauf-, Bauträger- und Wohnungseigentumsvertrag vom 17.12.2018 mit **Bescheid** vom 2.4.2019, StrNr, ausgehend von einer Gesamtgegenleistung in Höhe von € 482.361,60 – di. der Kaufpreis € 465.600 + Vertragserrichtungskosten € 16.761,60 – die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 16.882,66 vorgeschrieben und begründend ausgeführt:

Die Vertragserrichtungskosten, welche vom Käufer getragen würden, seien Teil der Grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen **Beschwerde** wurde die Grunderwerbsteuerbemessung lediglich ausgehend vom vereinbarten Kaufpreis beantragt und eingewendet:

Die Ansicht, dass die Vertragserrichtungskosten Teil der Gegenleistung seien, sei unrichtig; eine diesbezüglich ausreichende Begründung sei das Finanzamt schuldig geblieben.

Vorgelegt wurde ein am 22. und 28.5.2018 (= Annahme) unterfertigtes Kaufanbot sowie ein e-mail Schriftverkehr betreffend die beabsichtigte Gründung der Bf (= GmbH) aus Juni/Juli 2018. Demnach sei die Beauftragung des Vertragsverfassers durch F, di. der Geschäftsführer der anschließend gegründeten GmbH, lt. Punkt VIII. bereits mit dem am 22.5.2018 unterfertigten Anbot erfolgt. Erst ca. 7 Monate später, nämlich nach Errichtung der GmbH sei der Kauf-, Bauträger- und Wohnungseigentumsvertrag von deren Geschäftsführern am 4.12.2018 unterfertigt worden.

Bei jedem Kaufvertrag trage stets der Erwerber sämtliche damit verbundene Kosten. Der Kauf- und Bauträgervertrag habe gem. § 4 BTVG einen bestimmten Inhalt – Erwerbsgegenstand, Preis, Fälligkeit der Zahlungen, Fertigstellungs- und Übergabetermin, Sicherung des Erwerbers, Treuhänder etc. – zu enthalten, wobei all diese normierten Tätigkeiten ausschließlich dem Erwerber dienen würden. Das Finanzamt verknüpfe fälschlich die Vertragserrichtung mit der Treuhandbestellung und unterstelle entgegen der vertraglichen Vereinbarung offensichtlich, dass eigentlich der Verkäufer die Vertragserrichtungskosten tragen müsste und diese auf den Erwerber überwälze. Die Verkäuferin sei aber nach § 12 BTVG zur Bestellung eines Treuhänders mit weitreichenden Aufklärungs- bzw. Belehrungspflichten in rechtlicher Hinsicht noch vor *Unterfertigung* des Vertrages, sohin zum Schutz der Erwerber, verpflichtet.

In der Beschwerde heißt es weiter (S. 5):

"Es liegt in der Natur der Sache, dass der Erwerber den im Grundbuch angemarkten Treuhänder mit der Vertragserrichtung beauftragt. Dies erscheint schon aufgrund der Komplexität der Abwicklung eines derartigen Bauträgerprojektes völlig normal und ist nicht abwegig. Der Erwerber ist aber nicht gezwungen, den bestellten Treuhänder zu akzeptieren, selbstverständlich besteht auch die Möglichkeit, einen anderen Vertragsverfasser zu beauftragen, was dann allerdings einen enormen Mehraufwand durch die Einschaltung einer weiteren Person zur Folge hätte. Dieser (andere) Vertragserrichter müsste sich dann erst in das ganze Projekt einlesen und müsste der Treuhänder dann jeden Vertrag auf Richtigkeit der Formulierung überprüfen, insbesondere gemäß dem BTVG, es würden damit Mehrkosten verursacht, die der Erwerber zu tragen hätte, mit Sicherheit nicht der Veräußerer.

Dass sich der potentielle Erwerber dann auch, nachdem er vom Treuhänder umfangreich über seine Rechte und Pflichten im Rahmen der Treuhänderverpflichtungen aufgeklärt worden ist, entscheidet, diesen Treuhänder mit der Vertragsabwicklung zu beauftragen, kann dem Erwerber bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer nicht zum Nachteil gereichen."

Im Rahmen von Grunderwerbsteuerüberprüfungen 2014 in der Kanzlei des Vertragsverfassers und Rechtsvertreters der Bf seien vom Finanzamt zu Verträgen mit selbem Wortlaut betreffend die Vertragserrichtungskosten keine Beanstandungen erfolgt. Die vertraglich vorgesehene Bevollmächtigung durch den Verkäufer diene einzig der Beantragung letztlich der Eigentumseinverleibung des Erwerbers. Dieser leiste nicht iSd § 5 GrEStG für oder an den Verkäufer, sondern nur für sich selbst, da das weitaus überwiegende Interesse am Kaufvertrag bzw. Vertragsinhalt bei ihm liege. Folglich liege keine Übernahme von Kosten durch die Verkäuferin und keine Gegenleistung iSd GrEStG an diese vor. Der Erwerber wende sich an den Vertragsverfasser, gebe seine Daten bekannt und erteile den Auftrag zur Vertragserrichtung. Es könne keinen Unterschied machen, wen der Erwerber beauftrage, da er jedenfalls die Kosten trage. Er leiste die Vertragserrichtungskosten auch nicht an den Veräußerer, sondern ausschließlich an den Vertragserrichter.

Zufolge Antrags nach § 262 Abs. 2 BAO wurde die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht (BFG) direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Das BFG hat Einsicht genommen in das Grundbuch samt Urkundensammlung, woraus hervorgekommen ist:

Der Verkauf weiterer Anteile bzw. Appartements samt AP auf der betreffenden Liegenschaft erfolgt überwiegend an ausländische Staatsbürger oder Unternehmen/ Gesellschaften (überwiegend aus dem EU-Raum, zB Deutschland, Belgien, Großbritannien); dazu sind aktuell Ranganmerkungen betr. Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum im Grundbuch eingetragen. In allen Fällen fungiert RA DrC als Vertragserrichter. Mit sämtlichen Käufern wurde – abgesehen von der Bezeichnung des jeweils spezifisch erworbenen Appartements/Tops/Abstellplatzes und dem diesbezüglichen Kaufpreis samt individueller Kostenaufstellung – ein mit der gegenständlichen Vertragsurkunde übereinstimmender und gleichlautend abgefasster Kauf-, Bauträger- und Wohnungseigentumsvertrag samt Verpflichtung zur Mitunterfertigung der beigeschlossenen gleichlautenden Urkunden (ua. Betriebsführungsvertrag, Hausverwaltervertrag, Vereinbarung mit der Gemeinde XY) abgeschlossen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im Beschwerdefall die Beurteilung der Vertragserrichtungskosten als (weitere) Gegenleistung ("sonstige Leistung") und damit Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

1. Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert zu berechnen.

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.

2. Rechtslage/Judikatur:

a) Gegenleistung allgemein:

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 hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird in § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt. Überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede nur denkbare – geldwerte entgeltliche - Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, einen Teil der Bemessungsgrundlage.

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 und ist sohin die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rzn. 1 – 6 zu § 5 mit einer Vielzahl von Judikaturverweisen).

Zum Begriff "sonstige Leistung" 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 oder inneren Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht (zB VwGH 27.1.1999, 97/16/0432).

Grundsätzlich gehören Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer obliegen, aber auf Grund einer Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, zur Gegenleistung (VwGH 30.8.1998, 95/16/0334). Übernommene Leistungen iS des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG sind somit auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer - sei es auf Grund des Gesetzes, sei es auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung - obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen (siehe *Fellner* aaO, Rz 64 ff. zu § 5 und die dort angeführten zahlreichen hg. Erkenntnisse).

Festzuhalten ist, dass der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht im **wirtschaftlichen** Sinne zu verstehen ist, für deren Beurteilung es sohin nicht auf die äußere Form von Verträgen, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt ankommt bzw. die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden können. Wenn die Grunderwerbsteuer als Verkehrsteuer zwar an Vorgänge des rechtlichen Verkehrs anknüpft, kann auch bei einer solchen Abgabe die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht ganz außer Betracht bleiben. So dürfen etwa bei Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, die wahren wirtschaftliche Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden (vgl. VwGH 23.20.1969, 1485, 1486/68). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise gilt auch im Bereich des Verkehrsteuerrechts immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formal-rechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und dem Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde (VwGH 14.5.1975, 531, 532/74 u. a.).

b) Vertragserrichtungskosten:

Der VwGH hat sich wiederholt (vgl. Erk. 21.2.1985, 84/16/0228; 21.11.1985, 84/16/0205; 25.2.1993, 91/16/0031 u. a.) mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde zur Gegenleistung gehören und dargetan, dass in jenen Fällen, in denen zB beide Vertragsteile einen Rechtsanwalt oder Notar mit der Abfassung einer Vertragsurkunde betrauen und somit gemäß §§ 896, 1004, 1014 ABGB zu deren anteilmäßiger Entlohnung verpflichtet sind, die (anteilmäßig) auf den Verkäufer entfallende Hälfte der Kosten dann eine sonstige von ihm übernommene Leistung darstellt, wenn der Käufer sich verpflichtet, die gesamten Kosten der Vertragserrichtung zu tragen. In einem solchen Fall bestehen laut VwGH keine Bedenken, derartige Leistungen unter die im § 5 Abs.1 Z 1 GrEStG angeführten "sonstigen Leistungen" zu subsumieren, da diesfalls eine Vertragspartei eine Leistung übernimmt, die nach dem Gesetz die andere Partei zu erbringen hätte.

Wenn aber der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt und der Erwerber sich verpflichtet, diese Kosten zu tragen, dann zählen die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde **zur Gänze** zur Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage. Hat der Verkäufer den Auftrag zur Abfassung der Urkunde gegeben und übernimmt der Käufer die Bezahlung des Honorars, so erbringt er eine sonstige Leistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG (siehe AnwBl. 1985, S. 585; *Fellner aaO*, Rzn. 79 – 79b zu § 5; vgl. *Arnold/Bodis*, Kommentar zum GrEStG 1987, Bd. I, Rz. 127 zu § 5).

Gleichlautend zu Obigem hat der VwGH im Erkenntnis vom 23.1.2003, 2001/16/0353, im Weiteren 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. Unterzeichnete die Käuferin mit der Unterfertigung des Vertrages den Kaufvertrag und die darin enthaltenen Bevollmächtigungen gleichzeitig, so entstand erst mit der Unterzeichnung des Vertrages auch eine vorher nicht bestandene Vertragsbeziehung zwischen dem Vertragsverfasser und der Käuferin. Hätte die Käuferin nicht unterschrieben, dann wäre kein Vertrag mit der Verkäuferin, aber auch keine Bevollmächtigung des Vertragsverfassers zustande gekommen und das Kostenrisiko für die Erstellung des Vertragsentwurfes hätte nur die Verkäuferin und nicht auch die Käuferin treffen können. Diese Umstände sprechen für eine ausschließlich von der Verkäuferin in Auftrag gegebene Vertragsverfassung, weshalb die vertraglich übernommene Bezahlung der 2%igen Vertragsverfassungsgebühr als sonstige Leistung nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen war.

3. Rechtliche Beurteilung:

Entgegen der Ansicht der Bf, es sei unmaßgeblich, WEN der Erwerber der Liegenschaft mit der Vertragserrichtung beauftrage, da er jedenfalls/bei jedem Kaufvertrag alle damit verbundenen Kosten zu tragen habe, ist aber die Frage, ob gegenständliche

Vertragserrichtungskosten einen Teil der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung bilden, nach oben dargelegter Rechtsprechung allein danach zu beurteilen, WER von den beiden Vertragsparteien den vertragserrichtenden Rechtsanwalt mit der durch diese Kosten abgegoltenen Agenda BEAUFTRAGT hat und wer daher zivilrechtlich zur Tragung der diesbezüglichen Kosten verpflichtet war.

Laut Punkt 1.3. des gegenständlichen Kaufvertrages hat die Verkäuferin "*den Vertragserrichter Herrn Rechtsanwalt DrC ... zum Treuhänder gem. § 12 BTVG bestellt. Der Käufer beauftragt den Vertragserrichter und beide Parteien bevollmächtigen den Vertragserrichter neben der Errichtung auch mit der grundbücherlichen Durchführung ...*". Zuzufolge Punkt 8.1. sind sämtliche mit dem Vertrag verbundene Kosten, insbesondere auch die Vertragserrichtungskosten, vom Käufer zu tragen. In Punkt 8.2. ist dazu die Fälligkeit der Einzahlung dieser Kosten binnen 14 Tagen nach Vertragsunterfertigung geregelt. Die Vertragserrichtungskosten werden im Rahmen der Aufstellung der Gesamtkosten in Vertragspunkt 2.1.1. neben Kaufpreis, Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr in Höhe von brutto € 16.761,60 aufgeführt.

Im Rahmen einer ausschließlich formal-rechtlichen Betrachtung dieses Vertragsinhaltes – konkret Punkte 1.3. iVm 8.1. - käme dem Beschwerdevorbringen im Ergebnis Berechtigung zu. Nach dem Obgesagten ist allerdings der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht im **wirtschaftlichen** Sinne zu verstehen und kommt es sohin für die Beurteilung nicht auf die äußere Form des Vertrages, sondern auf die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges an. Der tatsächliche Geschehensablauf bei der Durchführung von Wohnungsverkäufen im Rahmen der Errichtung von Wohnhausanlagen mit mehreren Wohnungen bzw. wie hier einer Vielzahl von Appartements in einer Appartement-Resortanlage stellt sich aber nach der Lebenserfahrung bzw. den Erfahrungen im Wirtschaftsleben vielmehr (nahezu) ausschließlich so dar, dass im Zuge der Projektentwicklung *die Veräußererseite* an einen Rechtsanwalt oder Notar mit dem Auftrag zur Erstellung eines *Mustervertrages* herantritt, welcher dann – lediglich adaptiert hinsichtlich des jeweiligen Wohnungsverkaufes bzw. Miteigentumsanteiles, Käufers und Kaufpreises - den einzelnen Kaufinteressenten zur Begutachtung und 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 zum Einen wohl einen unverhältnismäßigen Zeit- und Kostenmehraufwand für annähernd gleiche Verträge darstellen würde, der auch seitens der Verkäufer wenig erwünscht ist. Es ist nicht zu übersehen, dass genau diese Umstände im Hinblick insbesondere auf das gegenständlich komplexe Vertragskonstrukt mit mehreren Verträgen ("Investorenmodell" zwecks Verhinderung der Schaffung von illegalen Freizeitwohnsitzen) von der Bf selbst im Beschwerdevorbringen (S. 5) bestätigt werden.

Zum Anderen ist durch die Einsichtnahme des BFG in das Grundbuch samt Urkundensammlung zu den weiteren Abverkäufen in dem Projekt (dzt. angemerkte Zusagen der Einräumung von Wohnungseigentum), dies in Übereinstimmung mit Vertragspunkt 1.2. ("*im Wesentlichen gleichartige Verträge ...*"), hinlänglich erwiesen, dass bei sämtlichen Verkäufen RA DrC als Vertragserrichter fungiert und mit allen Käufern – jeweils nur adaptiert hinsichtlich der Appartamenteinheit und des Kaufpreises samt individueller Kosten – ein mit der gegenständlichen Vertragsurkunde inhaltlich vollständig ident abgefasster Kauf-, Bauträger- und Wohnungseigentumsvertrag abgeschlossen wurde.

Zudem ergibt sich bereits aus der Formulierung in Vertragspunkt 1.3., wonach die Verkäuferin "den Vertragserrichter" zum Treuhänder bestellt und *anschließend* der Käufer "den Vertragserrichter" neben der Errichtung noch mit der grundbücherlichen Durchführung und treuhändigen Abwicklung "beauftragt" und "bevollmächtigt" (Präsens), dass die Auftrags- bzw. Vollmachtserteilung offenkundig gleichzeitig mit der Vertragsunterfertigung erfolgte, dh. zu einem Zeitpunkt, zu dem der bereits vorabgefaßte Vertrag unterschriftsreif dem Käufer vorgelegt wurde. Wäre dagegen die Auftragserteilung zur Vertragserrichtung tatsächlich durch die Bf erfolgt, dann erschiene der gegenständliche Passus in Vertragspunkten 1.3. unverständlich, da diesfalls längst vor Abfassung des Vertrages eine entsprechende Vollmacht der Bf an den Vertragserrichter erteilt worden wäre, nicht aber erstmals im Vertrag. Wie aus oben dargelegtem VwGH-Erkenntnis vom 23.1.2003, 2001/16/0353, erhellt, ist aber gerade dann, wenn – wie hier - die Käuferin mit der Unterfertigung des Vertrages den Kaufvertrag und die darin enthaltene Bevollmächtigung gleichzeitig unterzeichnet, erst mit der Unterzeichnung des Vertrages auch eine vorher nicht bestandene Vertragsbeziehung zwischen dem Vertragsverfasser und der Käuferin entstanden. Es ist davon auszugehen, dass mangels Vertragsunterfertigung kein Vertrag mit der Verkäuferin, aber auch keine Bevollmächtigung des Vertragsverfassers zustande gekommen wäre und damit das Kostenrisiko für die Erstellung des Vertragsentwurfes, der ja im Hinblick auf die gleichlautenden Verträge mit allen übrigen Erwerbern als Mustervertrag offenkundig vorabgefertigt vorgelegen war, nur die Verkäuferin und nicht auch die Bf getroffen hätte. Diese Umstände sprechen laut VwGH für eine ausschließlich von der Verkäuferin in Auftrag gegebene Vertragsverfassung.

Des Weiteren ergibt auch die Einbindung einer Regelung über die Höhe und Bezahlung der Vertragserrichtungsgebühr in den Vertrag (Punkte 2.1.1., 8.1. und 8.2.) nur dann rechtlich Sinn, wenn es sich dabei um eine von der Bf gegenüber der Verkäuferin 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 der Bf als seiner Auftraggeberin von sich aus eine entsprechende Honorarnote gelegt.

Trotz des vorgegebenen Vertragspassus, "der Käufer beauftragt" die Vertragserrichtung, lässt daher nach Ansicht des BFG die Gesamtzusammenschau der tatsächlichen Gegebenheiten keine andere Schlussfolgerung zu, als dass bereits längere Zeit vor der Vertragsunterzeichnung – worauf ua. auch das Abschlussdatum der mitzuunterzeichnenden Vereinbarung mit der Gemeinde XY vom Oktober 2017 hinweist - der von der Verkäuferin gem. § 12 BTVG bestellte Treuhänder offenkundig allein von der Verkäuferin auch mit der Erstellung der hier mehreren Verträge und Vereinbarungen (als "Mustervertrag") beauftragt worden war. Im Hinblick auf das umfassende und komplexe Vertragskonstrukt, dies als Ergebnis einer wohl mehrjährigen Vorlaufzeit zur Erarbeitung des Projektes, erscheint dem BFG eine andere Vorgangsweise auch gar nicht machbar.

Hinzu kommt im Gegenstandsfall, dass aus Punkt § 11 Abs. 1 des bereits am **16./25.10.2017** von der Verkäuferin mit der Gemeinde XY abgeschlossenen Vertrages eindeutig hervorgeht, dass **"RA DrC vom Grundeigentümer unwiderruflich beauftragt wurde, die Vertragswerke hinsichtlich der jeweiligen zukünftigen Wohnungseigentumserwerber zu errichten"**. Für das Bundesfinanzgericht besteht daher insgesamt nicht der geringste Zweifel, dass bereits lange bevor die Bf als Wohnungseigentumserwerberin überhaupt in Erscheinung getreten ist, der Auftrag zur Vertragserrichtung *allein* durch die Grundeigentümerin und Verkäuferin A-GmbH erfolgte. Demzufolge ist auch dem Vorbringen dahin, die Bf bzw. deren nachmaliger Geschäftsführer habe den Vertragserrichter bereits im Rahmen des am 22.5.2018 gestellten Kaufanbotes beauftragt, keine rechtliche Relevanz mehr beizumessen.

Nach oben dargelegter Judikatur erbringt der Käufer dann eine "sonstige Leistung" im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, welche in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen ist, wenn der Verkäufer den Auftrag zur Abfassung der Urkunde gegeben hat und der Käufer die betreffenden Kosten zur Gänze trägt bzw. **"für den Verkäufer"** zur Bezahlung übernimmt.

Folglich kommt auch dem Umstand, dass – wie die Bf einwendet – diese Kosten nicht an die Veräußerin, sondern an den Vertragserrichter bezahlt würden, keinerlei rechtliche Bedeutung zu.

Ob, wie in der Beschwerde argumentiert, die nach BTVG zwingende Bestellung des Treuhänders und dessen Tätigkeiten ausschließlich dem Schutz des Erwerbers dienen, ist in diesem Zusammenhalt ebenso unmaßgeblich.

Mit dem Hinweis, dass bei Überprüfung von anderen Verträgen – wie behauptet - "mit selbem Wortlaut" hinsichtlich der Vertragserrichtungskosten "keine Beanstandung" seitens des Finanzamtes erfolgt sei, kann gleichfalls für die Beschwerde nichts gewonnen werden, da aus einer allenfalls unrichtigen rechtlichen Beurteilung in diesen anderen Fällen kein Anspruch auf Gleichbehandlung abgeleitet werden kann.

Wenn daher im Gegenstandsfalle offensichtlich davon auszugehen ist, dass die Verkäuferin den von ihr bestellten Treuhänder ebenso mit der Vertragserrichtung betraut

hat, dann war die Verkäuferin auch zivilrechtlich verpflichtet, die diesbezüglich anfallenden Kosten selbst zu tragen. Mit Vertragspunkt 8.1. wurden die Vertragserrichtungskosten auf die Bf als Käuferin zur Gänze überbunden und waren von ihr zu tragen. Das Finanzamt hat daher zu Recht diese Kosten als sonstige Leistung gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG in die Bemessung der Grunderwerbsteuer einbezogen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Beschwerde kein 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 Frage, unter welchen Voraussetzungen die Vertragserrichtungskosten einen Teil der Grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung bilden, liegt eine langjährige und umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Aus diesem Grund handelt es sich nicht um die Lösung einer Rechtsfrage von "grundsätzlicher Bedeutung", weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 26. Juni 2019