

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache **Bf**, Adr, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 06.03.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11.02.2019, 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

Die Abgabenbehörde setzte aufgrund eines Kauf- und Anwartschaftsvertrages vom 14.9.2018 die Grunderwerbsteuer (GreSt) mit Bescheid vom 11.2.2019 ausgehend vom vereinbarten Kaufpreis zuzüglich der Vertragserrichtungskosten mit 61.434,84 (3,5%) fest.

Gegen die Festsetzung der GreSt erhob die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin (Bf) Beschwerde, im Wesentlichen mit der Begründung dass der Bf bereits vor Legung des Kaufanbotes, nicht nur die Person des Vertragserrichters, der von ihr alleine im Fall der Annahme des Kaufanbotes zu beauftragen sei, die damit verbundenen, von ihr zu tragenden Vertragserrichtungskosten, sondern auch der Vertragsinhalt, ebenso wie das Projekt und die Abwicklungsmodalitäten bekannt sei. In Kenntnis dieser Umstände wurde letztlich von der Bf ohne Druck oder Zwang in freier Entscheidung gehandelt. Die Kosten der Vertragserrichtung seien daher nicht Teil der Bemessungsgrundlage.

Die Abgabenbehörde nahm daraufhin Einsicht in die Urkundensammlung des Grundbuches. Die Einsicht ergab, dass sämtliche Abverkäufe zu diesem Bauprojekt über den gleichen Rechtsanwalt abgewickelt wurden.

Die Abgabenbehörde wies daraufhin die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 18.3.2019 mit der Begründung ab, dass Vertragserrichtungskosten eine Gegenleistung darstellen, sofern diese vom Käufer übernommen werden und der Verkäufer den Rechtsanwalt mit der Errichtung des Kaufvertrages beauftragt hat. Da es um ein Bauprojekt iSd BVTG handle, sei es üblich, dass ein Treuhänder bestellt werde, der zugleich für die Errichtung und grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages

sowie für sämtliche Kaufverträge dieses Projekt bestellt werde. Es gäbe somit eine Vielzahl völlig identer Kaufverträge beim selben Rechtsanwalt. Potentiellen Käufern werde ein bereits vorformulierter Vertragsentwurf zur Unterfertigung unterbreitet. Der Passus lt § 17 des Vertrages wäre außerdem aus zivilrechtlicher Sicht vollkommen unnötig, wäre der Auftrag zur Vertragserrichtung tatsächlich vom Käufer gestellt worden.

Dagegen brachte die anwaltlich vertretene Bf am 27.3.2019 einen Vorlageantrag ohne ergänzende Begründung ein. Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde am 29.4.2019 dem BFG vor.

Festgestellter Sachverhalt:

Mit Kauf- und Anwartschaftsvertrag vom 14.9.2018 erwarb die Bf von der Verkäuferin mehrere noch zu errichtenden Wohnungseigentumsobjekte an der EZ um einen Gesamtkaufpreis von 1.744.812,34 Euro. Die Verkäuferin ist Bauträgerin iSd BTVG. Treuhänder sowie Vertragserrichter war RA.

Der Kaufvertrag lautet auszugsweise:

§ 1 Präambel

3. Der WEB (Wohnungseigentumsbewerberin) ist über das Bauvorhaben GV informiert bestätigt hiermit, eine Woche vor Abgabe seiner Vertragserklärung, vom Bauträger diesen Vertragstext sowie schriftlich nachstehende Informationen und Projektunterlagen erhalten zu haben:

- a) Beschreibung, Darstellung, Ausmaß, Lage und Widmung des eigentlichen Vertragsgegenstandes (Wohnungseigentumsobjekt samt Zubehör) sowie der, vom WEB gewöhnlich nutzbaren Teile der Gesamtanlage samt Plänen, Bau und Ausstattungsbeschreibung sowie Hinweis, dass der eigentliche Vertragsgegenstand oder die Gesamtanlage nicht in einem Hochwasserabflussgebiet liegt und die Liegenschaft nicht im Verdachtsflächen- oder Bombenkataster oder Altlastenatlas verzeichnet ist,*
 - b) Fixpreis, mit dem Erwerb verbundene Abgaben und Steuern, die Kosten der Vertragserrichtung und -abwicklung sowie die Fälligkeit dieser Zahlungen,*
 - c) spätester Übergabetermin des eigentlichen Vertragsgegenstandes und Zeitpunkt der Fertigstellung der vom WEB gewöhnlich nutzbaren Teile der Gesamtanlage,*
 - d) allfällige vom WEB zu übernehmende dingliche oder obligatorische Lasten,*
 - e) Sicherstellung des WEB gemäß § 9 BTVG 2010 durch Anmerkung der Zusage der Einräumung des Wohnungseigentumsrechtes gemäß § 40 Abs. 2 WEG 2002 und Zahlung nach Ratenplan A gemäß § 10 Abs. 2 Z. 1 BTVG 2010,*
 - f) RA, als der vom Bauträger gemäß § 12 BTVG 2010 bestellte Treuhänder,*
- [...]**

§ 4 Treuhänderbestellung und Sicherstellung gem. BTVG 2010

1. Der Bauträger hat bereits vor Unterfertigung dieses Vertrages mit einer gesonderten Urkunde Herrn RA, zum Treuhänder für dieses Projekt gemäß § 12 BTVG 2010 bestellt und vereinbaren die Vertragsparteien zur Sicherstellung der, vom WEB geleisteter

Zahlungen, die grundbücherliche Sicherstellung gemäß § 9 BTVG 2010 durch Anmerkung der Zusage der Einräumung des Wohnungseigentumsrechtes gemäß § 40 Abs. 2 WEG 2002 und Zahlung nach Ratenplan A gemäß § 10 Abs. 2 Z. 1 BTVG 2010.

2. Der WEB nimmt zur Kenntnis, dass aufgrund der Treuhänderbestellung gemäß § 12 BTVG 2010 die Treuhandfunktion von Herrn RA, und somit seine Tätigkeit als Treuhänder erst mit Ende der Sicherungspflicht gemäß § 7 Abs. 5 BTVG 2010, somit mit tatsächlicher Übergabe des fertig gestellten Vertragsobjektes und rechtskräftiger Einverleibung des ideellen Mindestanteiles gemäß § 5 Abs. 1 in Verbindung mit § 2 Abs. 9 WEG 2002 samt Wohnungseigentum zugunsten des WEB, endet. Aufgrund der Bestimmungen des BTVG 2010 hat der Treuhänder insbesondere die Verpflichtung,

a) den WEB über die Natur des Vertrages und die wesentlichen Vertragspunkte in rechtlicher Hinsicht zu belehren, insbesondere über die, nach dem Vertrag zur Verfügung stehenden, Möglichkeiten der Sicherung gemäß § 7 BTVG 2010 einschließlich der jeweiligen Rechtsfolgen für den Fall der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Bauträgers sowie über den Haftrücklass gemäß § 4 Abs. 4 BTVG 2010 und seine Rechtsfolgen,[...]

[...]

§ 7 Wohnungseigentumsvertrag

Der, aufgrund der Bestimmungen des WEG 2002 in der jeweils geltenden Fassung, vom Treuhänder und Vertragsserrichter, Herrn RA längstens binnen 6 Monaten nach Vorliegen sämtlicher zur Wohnungseigentumsbegründung erforderlichen Unterlagen und Urkunden, im Namen der Vertragsparteien zu errichtende, abzuschließende und zu unterfertigende Wohnungseigentumsvertrag hat die gesetzlichen Mindestanforderungen bzw. nachstehende wesentliche Vertragsbestandteile wie folgt zu enthalten:

[...]

§ 17 Kosten, Abgaben, Steuern und Gebühren

1. Die Kosten der Errichtung dieses Kauf- und Anwartschaftsvertrages sowie des Wohnungseigentumsvertrages samt grundbücherlicher Durchführung und Treuhandabwicklung gemäß § 12 BTVG 2010, die mit diesen Verträgen verbundenen Barauslagen, die Treuhandkontoführungsgebühren und -Spesen, die Grunderwerbsteuer und die grundbücherliche Eintragungsgebühr für das Eigentumsrecht, mit Ausnahme der vom Bauträger zu tragenden Kosten der Baufortschrittsüberprüfung durch den Sachverständigen gemäß § 13 Abs. 2 BTVG 2010, der vertraglich ausbedungenen Geldlastenfreistellung der vertragsgegenständlichen Miteigentumsanteile und der Erstellung des Nutzwertgutachtens gemäß § 9 Abs. 1 WEG 2002, gehen zu Lasten des WEB, der auch ausschließlich den Auftrag zur Vertragsserrichtung erteilt hat.[...]

Die Kosten der Errichtung dieses Kauf- und Anwartschaftsvertrages sowie des Wohnungseigentumsvertrages samt grundbücherlicher Durchführung werden mit 0,5% des Bruttokaufpreises zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer zuzüglich der notariellen Beglaubigungsspesen und zuzüglich jeweiliger Barauslagen (Pauschalgebühr, Grundbucht, Archivierungsgebühren, Grundbuchsauszüge, Kopierspesen und Porto)

zuzüglich Treuhandkontoführungsgebühren -Spesen vereinbart und verpflichtet sich der WEB, diese Kosten binnen vierzehn Tagen nach Anmerkung der Zusage der Einräumung Wohnungseigentumsrechtes gemäß § 40 Abs. 2 WEG 2002 zu bezahlen.[...]
[...]

Die Abgabenbehörde setzte aufgrund des Vertrages die GrESt mit 3,5 % vom Kaufpreis inklusive Vertragserrichtungskosten fest.

Strittig ist im konkreten Fall die Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten iHv 10.468,87 Euro, sohin GrESt iHv 366,41 Euro.

Rechtliche Würdigung:

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

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. Was Gegenleistung ist, wird in § 5 GrEStG 1987 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, Rz 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, VwGH 9.8.1999, 98/16/0319).

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 1987 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 Verkehrssteuerrechts 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.).

Die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde zählen nach der Rechtsprechung (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0353) und Lehre (nochmals Fellner, Rz 79 zu § 5 GrEStG) 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 Auftragsgeber 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall besteht allein Streit darüber, ob das Finanzamt die Vertragserrichtungskosten zu Recht in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einbezogen hat.

Die Beurteilung der Frage, ob gegenständliche Vertragserrichtungskosten einen Teil der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung bilden ist nach oben dargelegter Rechtsprechung danach zu beurteilen wer von den beiden Vertragsparteien den vertragserrichtenden Rechtsanwalt mit der durch diese Kosten abgegoltenen Agenda beauftragt hat und wer zivilrechtlich zur Tragung der diesbezüglichen Kosten verpflichtet war.

Die Bf bestätigt im § 1 Punkt 3 des Kauf – und Anwartschaftsvertrages, dass sie über das Bauvorhaben informiert worden ist und vom Bauträger diesen Vertragstext erhalten habe. Weiters bestätigt sie den Erhalt von Informationen und Projektunterlagen (vgl § 1 Punkt 3b: „Fixpreis, mit dem Erwerb verbundene Abgaben und Steuern, die Kosten der Vertragserrichtung und –abwicklung sowie die Fälligkeit dieser Zahlungen).

Im § 4 des Vertrages nimmt die Bf zur Kenntnis, dass die Treuhandfunktion von RA erst mit tatsächlicher Übergabe des fertig gestellten Vertragsobjektes und rechtskräftiger Einverleibung des ideellen Miteigentumsanteiles zu Gunsten des WEB endet. Der

Treuhänder hat auf Grund der Bestimmungen des BTVG insbesondere die Verpflichtung, den WEB über die Natur des Vertrages und die wesentlichen Vertragspunkte in rechtlicher Hinsicht zu belehren.

Im § 13 des Vertrages verpflichtet sich die Bf als WEB wiederum, im Falle der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung seiner Miteigentumsanteile bzw. seines Anwartschaftsrechtes bis zum Zeitpunkt der Wohnungseigentumsbegründung ausschließlich den beauftragten Vertragserrichter und Treuhänder RA zu beauftragen. Schließlich erteilen die Vertragsteile im § 15 des Vertrages RA Vollmacht zur Errichtung und zur grundbücherlichen Abwicklung dieses Vertrages.

Mit der Unterfertigung des Vertrages unterzeichnete die Bf den Kaufvertrag und gleichzeitig die darin enthaltene Bevollmächtigung.

Erst mit der Unterzeichnung des Vertrages entstand auch eine vorher nicht bestandene Vertragsbeziehung zwischen dem Vertragsverfasser und der Beschwerdeführerin. Hätte die Bf nicht unterschrieben, dann wäre kein Vertrag mit der Verkäuferin aber auch keine Bevollmächtigung des Vertragserrichters zustande gekommen und das Kostenrisiko für die Erstellung des Vertragsentwurfes hätte nur die Verkäuferin und nicht auch die Beschwerdeführerin treffen können. Diese Umstände sprechen für eine ausschließlich von der Verkäuferin in Auftrag gegebene Vertragsverfassung.

Lt Vertragspunkt § 17 wurden *"diese Kosten der Errichtung des Kauf- und Anwartschaftsvertrages sowie des Wohnungseigentumsvertrages [...] auf die Bf übertragen, die auch ausschließlich den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt hat."*

Im Rahmen einer ausschließlich formal-rechtlichen Betrachtung dieses Vertragsinhaltes – konkret § 17 - 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.

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.

Daneben ist durch die Einsichtnahme sowohl der Abgabenbehörde als auch des BFG in das Grundbuch samt Urkundensammlung zu den weiteren Abverkäufen in dem Projekt erwiesen, dass bei sämtlichen Verkäufen RA als Vertragserrichter fungierte und mit allen Käufern – jeweils nur adaptiert hinsichtlich der Wohnungseinheit und des Kaufpreises – ein mit der gegenständlichen Vertragsurkunde inhaltlich nahezu vollständig ident abgefasster Kauf-, Bauträger- und Wohnungseigentumsvertrag abgeschlossen wurde.

Zudem ergibt sich aus dem Vertrag, dass der Treuhänder bereits vor Unterfertigung des Vertrages vom Bauträger bestellt worden ist (§ 4 Treuhänderbestellung).

Wie aus oben dargelegtem VwGH-Erkenntnis vom 23.1.2003, 2001/16/0353 ersichtlich, ist 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.

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 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.

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 spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit 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 einhellige 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.

Linz, am 14. Mai 2019