

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 10.05.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24.04.2019, 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 18.2.2019 zwischen der Fa. X-GmbH (Verkäuferin) und den Käufern B und A (= Beschwerdeführerin, Bf) abgeschlossenen **Kauf- und Bauträgervertrag** wurde u.a. Folgendes vereinbart:

- 0. Präambel:

Die Verkäuferin hat mit Kaufvertrag vom 11.12.2018 1093/1594 ideelle Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ1 erworben und errichtet darauf gemeinsam mit den weiteren Miteigentümern C, D und E ein Mehrfamilienwohnhaus, dh. drei Baukörper mit gesamt 11 Wohnungen und 21 Tiefgaragenabstellplätzen, wobei Wohnungseigentum begründet werden soll.

0.4. Die Käufer verpflichten sich, in den am 29.1.2019 zwischen diesen Miteigentümern geschlossenen Wohnungseigentumsvertrag (= integrierender Bestandteil des Kaufvertrages) einzutreten.

- Gemäß Punkt 1.1. verkauft und übergibt die Verkäuferin an die Käufer je hälftig einstweilen festgelegte gesamt 138/1594-Anteile bzw. erforderliche Mindestanteile verbunden mit Wohnungseigentum an Top 01 und TG AP 1 und AP 21.

- 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 und wurde der Vertragserrichter Herr Rechtsanwalt F ... zum Treuhänder gem. § 12 BTVG bestellt."

- Der Kaufpreis für die erworbenen Liegenschaftsanteile beträgt laut Punkt 2.1.1. gesamt € 802.500; weiters sind ua. Vertragserrichtungskosten inklusive 20 % USt in Höhe von € 17.334 zu zahlen.

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

"3.1. Die Gestaltung der vertragsgegenständlichen Wohnungseigentumseinheiten und des Gesamtprojektes ergibt sich aus folgenden beigeschlossenen Urkunden:

a) Nutzwertgutachten DI G v. 20.5.2018 (Beilage./1)

b) Wohnungseigentumsvertrag v. 29.1.2019 (Beilage./2)

c) Bau- und Ausstattungsbeschreibung (Beilage./3)

- Der Baubeginn ist bereits am 30.8.2018 erfolgt; die Übergabe hat bis spätestens 31.10.2019 zu erfolgen (Pkt. 4.1.).

- Die Käufer erwerben die Liegenschaftsanteile auf Grundlage des Nutzwertgutachtens v. 20.5.2018 (Blge. 1), woran bereits Wohnungseigentum begründet wurde, in welchen Wohnungseigentumsvertrag v. 29.1.2019 (Blge. 2) die Käufer zur Gänze vorbehaltlos eintreten.

- Gemäß Punkt 8.1. hat die kaufende Partei an Kosten und Abgaben zu tragen:

a) Die Kosten der Errichtung (8.2.: zu zahlen binnen 14 Tagen nach Vertragsunterfertigung auf das Treuhandkonto des Vertragserrichters) und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages; b) die Kosten der Unterschriftenbeglaubigungen; c) die Grunderwerbsteuer und gerichtliche Eintragungsgebühr; d) sämtliche mit der Abwicklung verbundene Barauslagen.

- In Punkt 10.1. ist ua. festgelegt:

Die kaufende Partei beauftragt und sämtliche Vertragsparteien bevollmächtigen einvernehmlich unwiderruflich Herrn Rechtsanwalt F ... mit der rechtlichen Abwicklung dieses Vertrages sowie mit sämtlichen in diesem Zusammenhang nützlichen Schritten ... insbesondere mit der zivilrechtlichen, grundbücherlichen, grundverkehrsrechtlichen, gebührenrechtlichen Abwicklung sowie allfälliger Rechtsmittel, der Abgabe sämtlicher Erklärungen ...

Im Akt erliegen dazu noch folgende Urkunden:

- der Bescheid des Stadtmagistrates Y v. 2.5.2018, womit für gegenständliches Projekt die *Baubewilligung* erteilt wurde;
- das *Nutzwertgutachten* des DI G v. 20.5.2018;
- die Vereinbarung v. 11.12.2018, womit die Verkäuferin X-GmbH als Bauträgerin betreffend das gegenständliche Bauprojekt Herrn Rechtsanwalt F zum *Treuhänder* gemäß § 12 BTVG bestellt;

- der von Rechtsanwalt F erstellte *Wohnungseigentumsvertrag* v. 29.1.2019, abgeschlossen zwischen der Verkäuferin und den drei weiteren obgenannten Miteigentümern der Liegenschaft EZ1, mitunterfertigt am 18.2.2019 von der Bf und B:
Demnach erwerben die drei Miteigentümer CDE das Wohnungseigentum an Top 05, Top 11 und den Abstellplätzen TG AP 15, 16 und 17, die Verkäuferin erwirbt die Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an allen übrigen Tops (9) und Tiefgaragenplätzen (18);
- ein Auszug aus dem *Firmenbuch*, wonach die Verkäuferin X-GmbH mit Gesellschaftsvertrag v. 16.10.2017 gegründet wurde. Die Liegenschaftsmiteigentümer C und D sind Gesellschafter und der Liegenschaftsmiteigentümer E ist Geschäftsführer der GmbH.

Mit **Bescheid** vom 24.4.2019, StrNr, hat das Finanzamt ua. der Bf zu ihrem hälftigen Erwerb mit Kauf- und Bauträgervertrag vom 18.2.2019, ausgehend von einer Gesamtgegenleistung in Höhe von € 409.917 (= Kaufpreis anteilig € 401.250 + Vertragserrichtungskosten anteilig € 8.667), die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 14.347,10 vorgeschrieben und begründend ausgeführt:

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

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

Das Finanzamt habe auch die Vertragserrichtungskosten in die Bemessung der Grunderwerbsteuer einbezogen, lasse jedoch eine diesbezüglich ausreichende Begründung vermissen. Bei jedem Kaufvertrag trage stets der Erwerber sämtliche damit verbundene Kosten. Die Beauftragung des Vertragsverfassers durch die Bf sei bereits in Punkt III. des am 17.12.2018 unterfertigten Kaufanbotes erfolgt, der Kauf- und Bauträgervertrag sei erst ca. 2 Monate danach geschlossen worden. Aus diesen Gründen sei die Ansicht, die Vertragserrichtungskosten bildeten einen Teil der Gegenleistung, unrichtig. Der Kauf- und Bauträgervertrag habe gem. § 4 BTVG einen bestimmten Inhalt – Erwerbsgegenstand, Preis, Fälligkeit der Zahlungen, Fertigstellungs- und Übergabetermin, Sicherung des Erwerbers, Treuhänder etc. – aufzuweisen, wobei all diese normierten Tätigkeiten ausschließlich dem Erwerber dienen würden. Das Finanzamt verknüpfe fälschlich den Auftrag zur Vertragserrichtung – der aber bereits mit Kaufanbot vom 17.12.2018 erfolgt sei - mit der Treuhandbestellung. Es unterstelle entgegen der vertraglichen Verpflichtung der Bf, sämtliche Vertragserrichtungskosten zu tragen, offensichtlich, dass eigentlich die Verkäuferin diese Kosten tragen müsste und diese auf die Erwerberin/die Bf 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 angemerkten 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."

Die vertraglich vorgesehene Bevollmächtigung durch den Verkäufer diene einzig der Beantragung 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.

In Punkt III. des mit der Beschwerde vorgelegten **Kaufanbotes** vom 17.12.2018 wurde auszugsweise vereinbart:

"Die Vertragsparteien verständigen sich auf die treuhändische Abwicklung. Für den Fall der Annahme dieses Angebots verpflichtet sich die Käuferseite, Rechtsanwalt F mit der Errichtung eines grundbuchsfähigen Kaufvertrages und der treuhändischen Abwicklung zu beauftragen. ... Die Kosten der Kaufvertragserrichtung und treuhändischen Abwicklung trägt die Käuferseite. ...".

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

Das BFG hat Einsicht genommen in das Grundbuch samt Urkundensammlung, woraus noch hervorgekommen ist, dass die Fa. X-GmbH mit Kaufvertrag vom 11.12.2018

zusammen 1093/1594-Anteile von den Miteigentümern C und D zwecks Errichtung der Wohnungseigentumsanlage und Veräußerung von einzelnen Einheiten käuflich erworben hatte; als Vertragserrichter und Treuhänder fungierte ebenso RA F.

Daneben wurde vom BFG anhand sonst noch behängender diesbezüglicher Beschwerdeverfahren erhoben, dass mit sämtlichen anderen Erwerbern im betr. Wohnprojekt – abgesehen von der Bezeichnung der jeweils spezifisch erworbenen Wohnungseigentumseinheiten, dem Kaufpreis und individueller Kostenaufstellung – ein mit der gegenständlichen Vertragsurkunde übereinstimmender, gleichlautend abgefasster und von RA F verfasster Kauf- und Bauträgervertrag abgeschlossen wurde.

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:

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 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.).

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.

Mit Vereinbarung vom 11.12.2018 hatte die Verkäuferin "*den Vertragserrichter Herrn Rechtsanwalt F ... zum Treuhänder gem. § 12 BTVG bestellt.*" (siehe auch Pkt. 1.3. des Kaufvertrages). Unter Punkt III. des anschließend am 17.12.2018 unterfertigten Kaufanbotes haben sich die Vertragsparteien auf eine treuhändische Abwicklung verständigt; die Käufer verpflichteten sich, für den Fall der Anbotsannahme Herrn Rechtsanwalt F mit dieser treuhändischen Abwicklung und mit der Errichtung des Grundbuchs-fähigen Vertrages zu beauftragen und alle diesbezüglichen Kosten zu tragen. In Vertragspunkt 10.1. ist festgelegt, "d ie kaufende Partei beauftragt und sämtliche Vertragsparteien bevollmächtigen einvernehmlich unwiderruflich Herrn

Rechtsanwalt F ... mit der rechtlichen Abwicklung dieses Vertrages sowie mit sämtlichen in diesem Zusammenhang nützlichen Schritten ... insbesondere mit der zivilrechtlichen, grundbücherlichen, grundverkehrsrechtlichen, gebührenrechtlichen Abwicklung sowie allfälliger Rechtsmittel, der Abgabe sämtlicher Erklärungen ...". Zuzufolge Punkt 8.1. sind sämtliche mit dem Vertrag verbundene Kosten, insbesondere auch die Vertragserrichtungskosten, von den Käufern zu tragen. In Punkt 8.2. ist dazu die Fälligkeit der Einzahlung dieser Kosten binnen 14 Tagen nach Vertragsunterfertigung auf das Treuhandkonto geregelt. Die Vertragserrichtungskosten werden im Rahmen einer Aufstellung der Gesamtkosten in Vertragspunkt 2.1.1. neben Kaufpreis, Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr in Höhe von gesamt brutto € 17.334 aufgeführt.

Im Rahmen einer ausschließlich formal-rechtlichen Betrachtung des Vertragsinhaltes 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 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 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 "die Komplexität der Abwicklung eines derartigen Bauprojektes" seitens der Bf selbst im Beschwerdevorbringen (S. 5) bestätigt werden. Dass es sich gegenständlich um ein relativ komplexes Vertragskonstrukt mit mehreren Verträgen gehandelt hat, ergibt sich daraus, dass – nach Gründung der verkaufenden GmbH im Oktober 2017 und nach im Mai 2018 erteilter Baubewilligung und erstelltem Nutzwertgutachten – die Verkäuferin (GmbH) mit Kaufvertrag vom 11.12.2018 von den Miteigentümern CDE 1093/1594-Miteigentumsanteile erworben hat und am 29.1.2019 zwischen denselben Vertragsteilen ein Wohnungseigentumsvertrag abgeschlossen wurde, in welchen die nachfolgenden Erwerber der einzelnen Wohnungseigentumseinheiten einzutreten hatten (Präambel 0.4. des gegenständlichen Kaufvertrages). Als Vertragserrichter bei all diesen im Vorfeld der

Abverkäufe erstellten Verträge und Vereinbarungen war ebenso Herr Rechtsanwalt F tätig.

Zudem steht - in Übereinstimmung mit Vertragspunkt 1.2. ("*im Wesentlichen gleichartige Verträge ...*") - anhand der zu weiteren Abverkäufen in dem Projekt beim BFG behängenden Beschwerdeverfahren fest, dass bei i sämtlichen Verkäufen RA F als Vertragsserrichter fungierte und mit allen Käufern – jeweils nur adaptiert hinsichtlich der Wohnungseigentumseinheiten und des Kaufpreises samt individueller Kosten – ein mit der gegenständlichen Vertragsurkunde inhaltlich vollständig ident abgefasster Kauf- und Bauträgervertrag abgeschlossen wurde.

Im Kaufanbot vom 17.12.2018 hatten sich die Käufer dazu *verpflichtet*, den betr. Rechtsanwalt mit der Treuhandtschaft und mit der Vertragsserrichtung zu beauftragen. Im Hinblick darauf, dass der Rechtsanwalt bereits zuvor am 11.12.2018 von der Bauträgerin/Verkäuferin "für dieses Bauvorhaben" als Treuhänder bestellt worden war, muss davon ausgegangen werden, dass mangels Unterfertigung des gegenständlich grundbuchsfähigen Kaufvertrages keine letztgültige Bevollmächtigung des - aufgrund der übernommenen Verpflichtung offenkundig von Seiten der Verkäuferin vorgegebenen - Vertragsverfassers zustande gekommen wäre. Damit hätte 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. Diese Umstände sprechen laut VwGH (siehe Erkenntnis 23.1.2003, 2001/16/0353) für eine ausschließlich von der Verkäuferin in Auftrag gegebene Vertragsverfassung.

Des Weiteren ergibt auch die Einbindung einer Regelung über die Höhe und Bezahlung der Vertragsserrichtungsgebühr in den Vertrag (Punkte 2.1.1. 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 der vorliegenden vertraglichen Vereinbarungen, "die Käufer beauftragen" den Treuhänder mit der Vertragsserrichtung, lässt daher nach Ansicht des BFG die Gesamtzusammenschau der tatsächlichen Gegebenheiten keine andere Schlussfolgerung zu, als dass bereits längere Zeit vor der Vertragsunterzeichnung – worauf auch die ab Ende 2017 (Gründung der GmbH) beginnende Projektentwicklung und –abwicklung samt mehrerer vom selben Vertragsserrichter im Vorfeld erstellter Verträge hinweist - der von der Verkäuferin gem. § 12 BTVG bestellte Treuhänder offenkundig allein von der Verkäuferin auch mit der Erstellung des gegenständlichen Kauf- und Bauträgervertrages als "Mustervertrag" für sämtliche Abverkäufe beauftragt worden war. Im Hinblick auf die

– auch nach eigenen Angaben – Komplexität der Abwicklung dieses Bauträgerprojektes erscheint dem BFG eine andere Vorgangsweise gar nicht machbar.

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 Zusammenhang ebenso unmaßgeblich.

Wenn daher im Gegenstandsfalle offensichtlich davon auszugehen ist, dass die Verkäuferin den von ihr bestellten Treuhänder ebenso mit der Vertragserrichtung bzw. Errichtung eines Mustervertrages betraut hatte, dann war die Verkäuferin auch zivilrechtlich verpflichtet, die diesbezüglich anfallenden Kosten selbst zu tragen. Mit Vertragspunkt 8.1. wurden die Vertragserrichtungskosten ua. auf die Bf als Käuferin zur Gänze überbunden und waren von ihr (anteilig) 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 einhellige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, die obiger Entscheidung zugrunde gelegt wurde. Aus diesem Grund handelt es sich nicht um die Lösung einer Rechtsfrage von "grundsätzlicher Bedeutung", weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Hinweis zum COVID-19-Gesetz:

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den

Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde – mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 iVm § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz, BGBl. I Nr. 16/2020).

Innsbruck, am 31. März 2020