

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, vertreten durch Dr. Manfred Rath, Rechtsanwalt, Brauquartier 3/I/ top 7, 8055 Graz, über die Beschwerde vom 28.02.2020 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 31.01.2020, ErfNr Team 20, StNr. 123 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 Beschwerdeführerin (Bf.) unterfertigte am 29.10.2019 einen Kauf- und Bauträgervertrag für ein Wohnungseigentumsobjekt an der Adresse S, welcher mit elektronischer Abgabenerklärung vom 03.12.2019 dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zur Anzeige gebracht wurde.

Mit Vorhalt vom 13.12.2019 wurde die Bf aufgefordert, die Vertragserrichtungskosten für den Vertrag bekannt zu geben.

Da dies nicht erfolgte, wurde die Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 31.01.2020 vom Kaufpreis iHv 189.400,00 Euro samt (geschätzten) Vertragserrichtungskosten iHv 3.409,20 Euro vorgeschrieben.

In der Begründung dazu wurde ausgeführt:

"Bei dem gegenständlichen Vertrag handelt es sich um ein Bauprojekt iSd. BTVG. Gemäß [§ 17 BTVG](#) ist der Bauträger verpflichtet, einen Vertrag iSd. § 3 Abs. 1 oder [§ 4 Abs. 1 BTVG](#) zu errichten. Somit hat der Bauträger den Auftrag zur Vertragserrichtung und zur Abwicklung des Projektes erteilt. Die Übernahme der Vertragserrichtungskosten durch den Käufer stellt daher einen Teil der Gegenleistung dar."

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom **28.02.2020 Beschwerde** erhoben. Darin wurde eingewandt, dass die Vertragserrichtungskosten keinen Gegenleistungscharakter hätten. Unter Zitierung der Entscheidung des VwGH vom 20.02.2003 zu 2002/16/0123 wurde ausgeführt, dass der in § 5 GrEStG enthaltene Ausdruck der Gegenleistung die Summe dessen sei, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält, wobei auch Leistungen an Dritte umfasst sind, die dem Verkäufer - sei es auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung, sei es aufgrund des Gesetzes - obliegen, und die nach einer Parteienvereinbarung vom Käufer getragen werden müssen.

Diese Voraussetzungen lägen hier nicht vor da es sich um Aufwendungen der Käuferin handle, die er ausschließlich in ihrem eigenen Interesse getätigt habe. Voraussetzung für die Einverleibung des Eigentumsrechts sei stets die Errichtung eines grundbuchsfähigen Kauf - und Bauträgervertrages. Damit das Eigentumsrecht des Käufers im Grundbuch einverleibt werden könne, ist jedenfalls ein entsprechender Kauf - und Bauträgervertrag zu errichten. Es liegt demnach einzig und allein im Interesse des Käufers, dass die Einverleibung seines Rechtes im Grundbuch vorgenommen wird.

Weiters sei die Auftragserteilung zur Vertragserrichtung durch die Käuferin erfolgt, was sich eindeutig aus Pkt. 26.1 des Vertrages ergäbe. Der VwGH habe sich bereits mehrfach mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Kosten der *Vertragserrichtung* zur Gegenleistung gehören. Diese seien nur dann zur Grunderwerbsteuermessungsgrundlage zu zählen, wenn der Veräußerer den Auftrag dazu erteilt habe und der Erwerber sich verpflichtet, diese Kosten zu tragen (unter Verweis auf VwGH vom 23.1.2003/16/0353)

Tatsächlich habe - nach dem Inhalt der Vertragsurkunde - allein die Käuferin den Vertragsverfasser mit der Errichtung, treuhändigen Abwicklung und grundbücherlichen Durchführung des Kaufvertrags beauftragt. Daher seien die von der Käuferin zur alleinigen Bezahlung übernommenen Vertragserrichtungskosten zur Gänze nicht zur Bemessungsgrundlage zu rechnen.

Abschließend wurde noch festgehalten, dass in eventu, sollte der Begründung des Finanzamtes gefolgt werden, eine Einbeziehung der halben Vertragserrichtungskosten bei der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer erfolgen könne.

Die Schätzung der Höhe der Vertragserrichtungskosten wurde nicht bekämpft.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** vom 12.03.2020 führte die Abgabenbehörde aus, dass "gem. § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG bei einem Kauf Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen ist.

Hätte der Käufer den Vertrag nicht beim gegenständlichen Vertragsverfasser unterschrieben, dann wäre kein Vertrag mit der Verkäuferin zustande gekommen und das Kostenrisiko für die Erstellung des Vertragsentwurfes hätte nur die Verkäuferin und nicht auch den Käufer treffen können. Dieser Umstand spricht für eine ausschließlich von der Verkäuferin in Auftrag gegebene Vertragsverfassung. Die Verkäuferin hat den Vertragsverfasser als Treuhänder im Sinne des Bauträgergesetzes bestellt und ihn mit der gesamten rechtlichen Durchführung des Projektes beauftragt. Dabei wurden zur Gewährleistung einheitlicher Beziehungen innerhalb der Wohnungseigentumsgemeinschaft mit den weiteren Käufern und Miteigentümern des Projektes gleichartige Verträge abgeschlossen. Ein Erwerb der Liegenschaftsanteile über einen anderen Vertragserrichter wäre somit gar nicht möglich gewesen. Die vertraglich übernommene Bezahlung der Vertragserrichtungskosten zuzüglich USt war somit eine sonstige Leistung nach § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG und die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage erweist sich laut Erkenntnis des VwGH v. 23.1.2003 zu GZ 2001/16/0353 daher als nicht rechtswidrig."

Im **Vorlageantrag** vom 19.03.2020 wurde ohne weiteres Vorbringen auf die bereits in der Beschwerde vorgebrachten Einwände verwiesen.

Festgestellter Sachverhalt

Mit Kauf- und Bauträgervertrag vom 25. Oktober 2019 erwarb die Beschwerdeführerin (Bf) eine noch zu errichtende Wohnung im Bauvorhaben "Wohnoase S" von der Verkäuferin um einen Gesamtkaufpreis von **189.400,00** Euro.

Die Vertragserrichtungskosten dafür belaufen sich auf **3.409,00** Euro (siehe Anhang F des Vertrages). Die Abgabenbehörde schrieb der Bf. auf der Basis von 192.809,20 Euro (Kaufpreis samt Vertragserrichtungskosten) die Grunderwerbsteuer iHv 6.748,32 Euro vor.

Die Verkäuferin ist Bauträgerin iSd BTVG.

Treuhänder sowie Vertragserrichter war Dr. M, Rechtsanwalt, Adresse.

Der Kaufvertrag lautet auszugsweise: (soweit für den gegenständlichen Fall relevant)

Kauf- und Bauträgervertrag

Für den gewerblichen Erwerb eines Wohnungseigentumsobjektes für das Bauvorhaben S 1, 2, 3, 4, 4a, 5, 6 und SI 80 („Wohnoase S“)

1. Eigentumsverhältnisse, Grundbuchsstand, Baubewilligung

...

1.2 Die Bauträgerin beabsichtigt, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auf dem oben unter 1.1. beschriebenen Grundstück EZ 8 KG 123 eine Wohnanlage mit 3 Mehrfamilienhaus, mit den aus dem WEB bekannten und aus den Plänen ersichtlichen 16 Wohneinheiten sowie 19 überdachte und 15 nicht überdachte Stellplätze für PKWs mit der Objektadresse S 1, 3, 5 zu errichten.

...

Das Bauvorhaben „Wohnoase S“ wird als Einheit gemäß dem WEB bekannten Plänen auf den oben angeführten Grundstücken aus Punkt 1.1. mit insgesamt 8 Mehrfamilienhäusern mit voraussichtlich 34 Wohneinheiten errichtet. Die Zufahrt zu den einzelnen Häusern bzw. den einzelnen WEG erfolgt über den Krautäckerweg in die SI und dann in die neu zu errichtende S Grundstück EZ 7 KG 123. Die Gemeinde Ort beabsichtigt nach Erhalt der Gesamtfertigstellungsmeldung die Erschließungsstraße S ins Öffentliche Gut zu übernehmen (Beilage A2). Die Zufahrt zu Haus 80 erfolgt direkt über die Gemeindestrasse SI. Zwei Müllsammelstellen, der Spielplatz sowie 2 Besucherparkplätze für das Gesamtprojekt befinden sich auf der Liegenschaft Grundstück 83/35 EZ 8 KG 123. Weitere 5 Besucherparkplätze und eine Müllsammelstelle für das Gesamtprojekt befinden sich auf der Liegenschaft Grundstück 63/33 EZ 6 KG 123. Es werden auf den Liegenschaften EZ 6 und EZ 8 je KG 123 entsprechende, wechselseitige Dienstbarkeiten, die die Mitbenutzung dieser Allgemeinflächen für die auf den Liegenschaften EZ 6 und 8 je KG 123 zu errichtenden Wohnungseigentumsobjekte sicherstellt, eingeräumt werden, wozu die Erwerber bereits jetzt ihr ausdrückliches Einverständnis erklären.

2.1. Vertragsobjekt

Der WEB erklärt gegenüber der X Bauträger GmbH, in der Folge nunmehr BT genannt, das in der oben genannten bzw. beschriebenen Wohnanlage gelegene und nachfolgend genauer beschriebene Wohnungseigentumsobjekt käuflich zu erwerben. Gegenstand dieses Vertrages ist dabei nachstehendes Objekt.

a.) Wohnung Top 3-2 im Haus Nr. 3 (auf Grundstück 63/35) bestehend aus einer 3 -Zimmer Wohnung, gelegen im Erdgeschoß, bestehend aus Küche-Wohnen-Essen, 2 Zimmer, Bad, WC, Abstellraum und Vorraum mit einer Nutzfläche (Rohbauausmaß) von ca. 62,53 m², Terrasse mit einer Rohbaufläche von ca. 11,80 m² und einem Garten im Ausmaß von 63 m².

- b.) 1 zugeteilter Carportstellplatz für ein Kraftfahrzeug CP 17
- c.) 1 zugeteilter Frestellplatz für ein Kraftfahrzeug FP 15
- d.) 1 zugeteilter Kellerersatzraum K 17

...

Die zukünftige Anschrift des oben erläuterten Vertragsobjektes lautet:

S 3/2, Ort

...

2.1.3. Von Seiten der BT wird festgehalten, dass grundsätzlich beabsichtigt ist, die auf der Liegenschaft geplanten und zu errichtenden Wohnungseigentumseinheiten zu verkaufen. Soweit einzelne Wohneinheiten des vertragsgegenständlichen Objektes nicht veräußert werden, werden diese seitens der BT selbst vermietet oder anderweitig genutzt. Der WEB nimmt dies zustimmend zur Kenntnis.

...

2.1.5. Festgehalten wird weiters ausdrücklich, dass auf diesen Vertrag das Bauvertragsgesetz (BGBI 1997 I 7 idF BGBI 2013 I 159 - BTVG) zur Anwendung kommt und dass die BT den Vertragserrichter, Herrn Dr. M, Rechtsanwalt, Adresse, zum Treuhänder gemäß [§ 12 BTVG](#) bestellt. Beide Vertragsparteien beauftragen den Vertragserrichter und Treuhänder Dr. M schon jetzt unwiderruflich auch mit der grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages sowie mit der Abwicklung der Zahlungen gemäß Punkt 6.2.2. dieses Vertrages.

...

5. Kaufpreis

Der WEB verpflichtet sich, der BT gegenüber zur Bezahlung eines fixen Kaufpreises (inklusive USt.) für:

den Kaufgegenstand, ein Wohnungseigentumsobjekt inklusive
Terrasse/Garten und mit einem Kellerersatzraum, 1 Frestellparkplatz
und 1 Carportstellplatz

(Vertragsobjekt gem. Punkt 2.1.1.) € 189.400,--

5.1.3 Nebenkosten, wie Kosten der Vertragserrichtung und Verbücherung sowie Steuern und Gebühren sind nicht im Kaufpreis enthalten, und vom WEB - ebenso wie sämtliche Kosten allfälliger Sonderwünsche - gesondert zu tragen.

...

5.3. Grunderwerbssteuer und Eintragungsgebühr

5.3.1. Der WEB nimmt zur Kenntnis, dass der vereinbarte Fixkaufpreis die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbssteuer (3,5%) sowie für die Eintragungsgebühr (1,1 %) darstellt. Die Kosten hierfür können beiliegenden Zahlungsplan der Kaufpreistraten (Beilage F) entnommen werden.

...

7. Treuhandschaft

7.1. Die Vertragsparteien bestellen hiermit einvernehmlich und unwiderruflich den Vertragsverfasser Dr. M auch zum Treuhänder gemäß § 12 BTVG und zwar für die gesamte Abwicklung und grundbücherliche Durchführung dieses Vertrages sowie des folgenden Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages und erteilen ihm Vollmacht für alle Grundbuchsanträge, die zur rechtlichen Umsetzung dieser Verträge erforderlich sind. Seine Tätigkeit endet somit erst mit dem Ende der Sicherungspflicht des Bauträgers dem jeweiligen WEB gegenüber.

...

Die Vertragsparteien bestätigen, dass sie anlässlich der Unterfertigung dieser Vereinbarung das Informationsblatt der Steiermärkischen Rechtsanwaltskammer über die Abwicklung von Treuhandgeschäften ausgehändigt erhalten haben.

7.2 Der Treuhänder hat außer den Verpflichtungen nach dem BTVG aus anderen Vorschriften oder aus dem vorliegenden Vertrag insbesondere nachfolgende Pflichten:

Belehrung des WEB über die Natur des Hauptvertrages sowie über die wesentlichen Vertragspunkte in rechtlicher Hinsicht;

Erfüllung der Sicherungspflicht der BT dem WEB gegenüber nach dem BTVG und die diesbezügliche Überwachung bzw. Einhaltung der damit zusammenhängenden Punkte;

Bericht an den WEB über die vom WEB oder für diesen entgegengenommenen Zahlungen jeweils jährlich bis spätestens zum 31. Jänner des Folgejahres über das vorangegangene Kalenderjahr.

7.3 Der WEB nimmt ausdrücklich zur Kenntnis, dass der Treuhänder seine im BTVG und in diesem Vertrag definierten Pflichten im Rahmen der Abwicklung des Bauvorhabens erfüllen wird, aber weder für die Errichtung des Bauvorhabens, noch für eine Mängelbehebung oder die Erfüllung von Schadenersatzansprüchen des WEB gegenüber der BT verantwortlich oder haftbar ist.

7.4 Der Treuhänder Dr. M ist unwiderruflich beauftragt, sowohl die Bauträgerverträge als auch den Wohnungseigentumsvertrag, der für die Begründung von Wohnungseigentum an der Wohnungseigentumsanlage zu Gunsten der einzelnen WEB erforderlich ist, zu verfassen.

7.5 Der Treuhänder hat nach Abschluss des Bauträgervertrages die vertragskonforme Geldlastenfreiheit des Kaufobjektes im Sinne dieses Vertrages durch die entsprechenden Schritte herbeizuführen.

...

7.8 Die Vertragsparteien erteilen an den Vertragsverfasser in seiner Funktion als von ihnen einvernehmlich und unwiderruflich bestellter Treuhänder die einseitig unwiderrufliche Anweisung, für diesen Vertrag

- die erforderlichen Anmerkungen gemäß § 40 Abs. 2 WEG 2002 (Anmerkung der Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum),
- die Anmerkung der Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung und
- die Anmerkung gemäß § 42 WEG 2002 (Anmerkung der Rangordnung für die beabsichtigte Einräumung von Wohnungseigentum) zu erwirken.

26. Kosten, Steuern und Gebühren

26.1 Die Kosten und Gebühren der Errichtung dieses Vertrages und des Wohnungseigentumsvertrages, der Verbücherung dieser Urkunden, der Gebührenanzeige und der treuhändigen Abwicklung und die damit verbundenen Kosten, Steuern, Gebühren bzw. Abgaben aller Art (einschließlich Grunderwerbsteuer, gerichtlicher Eingaben - und Eintragungsgebühren) werden vom WEB getragen, der auch den Auftrag zur Errichtung dieses Vertrages sowie des nachfolgend zu errichtenden Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages erteilt hat.

27. Allgemeines

27.4. Mit seiner Unterschrift bestätigt der WEB, mehr als 14 Tage vor der Unterfertigung dieses Vertrages diesen Vertragstext sowie nachstehende Informationen und Projektunterlagen erhalten zu haben:

- Grundbuchsauszug Grundstück (Beilage A1)
- Grundbuchsauszug Erschließungsstraße (Beilage A2)
- Übersichtsplan/Lageplan der Liegenschaft (Beilage B)
- Grundrissplan der Wohnung (Beilage C)
- Bau- und Ausstattungsbeschreibung (Beilage D)
- Stellplatz- und Flächenzuteilung (Beilage E)

- Zahlungsplan der Kaufpreistraten (Beilage F)
- Energieausweis (Beilage G)
- Muster Garantie Haftrücklass (Beilage H)

Vorbezeichnete Urkunden gelten als vereinbarte Vertragsgrundlage und werden diese Unterlagen dem gegenständlichen Bauträgervertrag zugrunde gelegt. Eine Kopie dieser Urkunden bzw. Unterlagen wird dem gegenständlichen Bauträgervertrag als Beilage angeschlossen und gelten damit als integrierender Bestandteil dieses Vertrages bzw. werden ausdrücklich als solche vereinbart und anerkannt.

...

Die angeführte Beilage F (Zahlungsplan) beinhaltet die detaillierte Aufschlüsselung der Wohnung (m²/Zimmer), den Zahlungsplan nach BTVG Ratenplan B sowie die Auflistung der Nebenkosten (Grunderwerbsteuer, gerichtl. Eintragungsgebühr, Vertrag und Treuhandschaft, Barauslagen). Als Gesamtkaufpreis inkl. aller Nebenkosten wird ein Betrag von 202.172,- Euro angeführt.

Die Abgabenbehörde setzte aufgrund des Vertrages die GrEST mit 3,5 % vom Kaufpreis inklusive Vertragserrichtungskosten (192.809,20) fest.

Das BFG hat folgende Erhebungen durchgeführt:

- Einsichtnahme in das Grundbuch samt Urkundensammlung:

Dabei ist hervorgekommen, dass die X Bauträger GmbH mit Kaufvertrag vom 02.08.2019 die Liegenschaften zwecks Errichtung der Wohnungseigentumsanlage und Veräußerung von einzelnen Einheiten käuflich erworben hatte; als Vertragserrichter und Treuhänder fungierte ebenso RA Dr. M.

Es sind aktuell Ranganmerkungen betr. Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum im Grundbuch eingetragen.

Anhand des Akteninhaltes sonst noch behängender diesbezüglicher Beschwerdeverfahren steht fest, 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 Dr. M verfasster Kauf- und Bauträgervertrag samt der im Vertrag bereits inkludierten Hausverwalterbestellung sowie den beigegebenen Urkunden (Beilagen A1-H) abgeschlossen wurde.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die dem Bundesfinanzgericht vorgelegten sowie von diesem eingesehenen Unterlagen, den Grundbuchsatzug samt Kauf- und Bauträgervertrag, der Bebauungsplan sowie der in weiteren anhängigen Verfahren vorliegenden Verträge zu gegenständlicher Liegenschaft.

Rechtslage und Erwägungen

Strittig ist im konkreten Fall die Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage.

1. Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987](#) (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 1987](#) 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.

Gem. § 3 (1) BVTG bedarf der Bauträgervertrag der Schriftform.

Sollte diese Formvorschrift nicht eingehalten werden, besteht mit § 17 des BVTG eine eigene Strafbestimmung:

Ein Bauträger, der es unterlässt,

1. einen den § 3 Abs. 1 oder § 4 Abs. 1 entsprechenden Vertrag zu errichten
2. 2. Zahlungen entgegen den Bestimmungen dieses Bundesgesetzes vereinbart, fordert oder entgegennimmt oder

3. es entgegen dem § 12 unterlässt, von der Vertragsschließung bis zum Ende der Sicherungspflicht (§ 7 Abs. 5) einen Treuhänder beizuziehen,

begeht – sofern die Tat nicht den Tatbestand einer gerichtlich strafbaren Handlung erfüllt – eine Verwaltungsübertretung und ist im Fall der Z 1 mit einer Geldstrafe bis zu 14 000 Euro, in den Fällen der Z 2 und 3 mit einer solchen bis zu 28 000 Euro zu bestrafen.

Gegenleistung allgemein:

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 Verkehrssteuern, 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 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, 0531, 0532/74 u. a.).

Vertragserrichtungskosten:

Der VwGH hat sich wiederholt (vgl. VwGH 21.2.1985, [84/16/0228](#); VwGH 21.11.1985, [84/16/0205](#); VwGH 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 1987 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 1987 (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 der Käufer 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 dem Käufer. Hätte der Käufer 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 den Käufer 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."

Rechtliche Beurteilung:

Unter Punkt 7. des am 29.10.2019 unterfertigten Kaufvertrages haben sich die Vertragsparteien auf eine treuhändische Abwicklung für die gesamte Abwicklung und grundbücherliche Durchführung dieses Vertrages sowie des folgenden Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages verständigt.

Die Käuferin verpflichtete sich, alle diesbezüglichen Kosten zu tragen. Weiters wurde festgehalten, dass auf diesen Vertrag das Bauträgervertragsgesetz (BTVG) zur Anwendung kommt und dass die Verkäuferin "*den Vertragserrichter Herrn Rechtsanwalt Dr. M, ... zum Treuhänder gem. § 12 BTVG bestellt.*" (siehe auch Pkt. 2.1.5. des Kaufvertrages).

Zufolge Punkt 5.1.3. sind Nebenkosten, wie Kosten der Vertragserrichtung und Verbücherung sowie Steuern, Gebühren nicht im Kaufpreis enthalten und vom WEG – ebenso wie sämtliche Kosten allfälliger Sonderwünsche – gesondert zu tragen.

Die Vertragserrichtungskosten wurden in einer Aufstellung der Gesamtkosten in der Beilage F neben Kaufpreis, Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr in Höhe von gesamt brutto € 3.409,-(inkl. 20% MwSt.; Abwicklung nach BTVG: Vertragserrichtung und Beglaubigungskosten Kauf-und Bauträgervertrag, WEG-Vertrag, Treuhandschaft, Treuhandkontogebühren, Grundbucheintragung) 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.

Bereits im Vorfeld dieser Verkäufe (nämlich bereits bei Kauf der Grundstücke durch die BT) war als Vertragserrichter RA Dr. M für die BT tätig.

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. (vgl. etwa BFG 10.4.2019, [RV/3100218/2019](#); BFG 14.5.2019, [RV/7102439/2019](#))

Im vorliegenden Vertragswerk wurde ausdrücklich darauf verwiesen, dass dieses dem BVTG unterliegt und ist - wie oben zitiert - in diesem geregelt, dass Bauträgerverträge der Schriftform bedürfen. Damit ist aber auch klargestellt, dass die Verkäuferin, ihres Zeichens Bauträgerin, für Veräußerungen von Objekten jedenfalls schriftliche Verträge benötigt.

Dem Einwand der Bf, dass die Vertragserrichtung ausschließlich in ihrem Interesse gelegen sei um eine Einverleibung des Eigentumsrechtes zu erlangen, kann somit nichts abgewonnen werden. Aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung der schriftlichen Vertragserrichtung durch die Verkäuferin ist eindeutig, dass dies eine unabdingbare Voraussetzung für eine Veräußerung darstellt. Die Verpflichtung zur Erstellung dieses Vertrages trifft somit eindeutig die Verkäuferin, da sie ansonsten einerseits Gefahr läuft eine Verwaltungsübertretung zu begehen, andererseits der Erwerber gem. § 3 (2) BVTG diesen Formmangel bis zum Ende der Sicherungspflicht einwenden könnte.

Zudem steht anhand der zu weiteren Abverkäufen in dem Projekt beim BFG behängenden Beschwerdeverfahren fest, dass bei sämtlichen Verkäufen RA Dr. M als Vertragserrichter 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.

Auch ist aus dem Vertragsdeckblatt (Seite 1) ersichtlich, dass es sich um einen Vertrag für ein Gesamtbauprojekt handelt (Bauvorhaben S 1, 2, 3, 4, 4a, 5, 6 und SI 80). Hätte die Bf tatsächlich selbst einen Rechtsvertreter mit der Vertragserstellung beauftragt, hätte der Vertrag lediglich das konkrete Vertragsobjekt, Wohnung Top 3-2, Haus Nr. 3 (Grundstück 63/35) umfassen können.

Dass es sich hier um einen vorgefertigten Vertrag handelt, ergibt sich auch daraus, dass im konkreten Vertrag ein Vertragspunkt 14 „Eigentümerpartnerschaft“ zu finden ist, welcher bei einem Einzelkäufer - wie die Bf - keinerlei Sinn ergibt. Die Aufnahme dieses Vertragspunktes ist nur so erklärbar, dass ein bereits vorgefertigter Vertrag an die jeweiligen Käufer angepasst werden sollte (und dieser Punkt im konkreten Fall nicht entfernt wurde).

Des Weiteren ergibt auch die Einbindung einer Regelung über die Höhe und Bezahlung der Vertragserrichtungsgebühr in den Vertrag (Punkte 26.1 sowie Beilage F „Zahlungsplan der Kaufpreistraten“) 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 und diese nicht im Vorfeld der Vertragserrichtung übermittelt bzw. sodann diese Urkunden (Beilage F) bereits in den Vertrag als vereinbarte Vertragsgrundlage aufgenommen.

Trotz der vorliegenden vertraglichen Vereinbarungen, "der Käufer beauftragt" den Treuhänder mit der Vertragserrichtung, lässt daher nach Ansicht des BFG die Gesamtzusammenschau der tatsächlichen Gegebenheiten keine andere Schlussfolgerung zu, als dass 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.

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.

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.

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.

Graz, am 13. Mai 2020