

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH, Schmiedgasse 2, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 21. Mai 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich- Dienststelle Sonderzuständigkeiten vom 15. April 2019 betreffend Grunderwerbsteuer 26.11.2018, Abgabenkontonr 10- ***BF1StNr1*** 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

I. Verfahrensgang

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 15. April 2019 wurde für den im Bescheid näher bezeichneten Rechtsvorgang (Kauf und Bauträgervertrag vom 26.11.2018 vom Bauträger "X GmbH") Grunderwerbsteuer iHv € 5.199,12 festgesetzt.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurde argumentiert, dass die Vertragserrichtungskosten unrichtigerweise in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen wurden, da zur Gegenleistung nur das gehört, was der Veräußerer vom Erwerber aufgrund des zwischen ihnen abgeschlossenen Vertrages zu fordern berechtigt ist
Weiters wurde ausgeführt:

„Zwischen der X GmbH, FN 123 v, Adresse als Teil der Unternehmensgruppe der C AG, Adresse und der Vertreterin des Beschwerdeführers besteht eine - mündliche - Rahmenvereinbarung, welche der Vertreterin des Beschwerdeführers die Funktion der Treuhänderin gemäß §12 BTVG iVm § 42 WEG für das Bauträgerprojekt überbindet; „Am 15.01.2019 wurde zwischen der Beschwerdeführerin und der X GmbH ein Kauf- und Bauträgervertrag abgeschlossen (im

Folgenden kurz: „Vertrag1). Dieser Vertrag wurde von der Vertreterin des Beschwerdeführers erstellt (**Beilage ./1**).

Geregelt ist in diesem Vertrag auch die Kostentragung für die Kosten der Errichtung des Vertrages. Diese ist in Punkt 3.1. des Vertrages wie folgt festgelegt:

„Nebenkosten wie die Kosten der Vertragserrichtung und der Verbücherung sowie auf Käuferseite an den Erwerbsvorgang (nicht: die Bauführung) anknüpfende Steuern und Gebühren sind nicht im Kaufpreis enthalten. Sie werden der kaufenden Partei von Behörden, der Vertragsverfasserin oder anderen Personen gesondert in Rechnung gestellt.“

Aufgrund **einer internen Vereinbarung** zwischen der Treuhänderin und dem Bauträger **haftet der Bauträger gegenüber der Treuhänderin nicht für die Vertragserrichtungskosten**; Wenn dieses Honorar von einzelnen Käufern nicht, oder nicht in voller Höhe bezahlt wird, liegt es an der Vertragsverfasserin dieses Honorar- notfalls mittels Honorarklage auf eigene Gefahr und auf eigene Kosten - einbringlich zu machen.

Diese Vereinbarung wurde insofern nicht verschriftlicht, da sie schon seit Jahren mit allen Tochtergesellschaften der C AG so gehandhabt wird.

Im Kauf- und Bauträgervertrag hat diese Regelung - da sie das Innenverhältnis zwischen dem Treuhänder und dem Bauträger betrifft - keinen Eingang gefunden.

....

Mangels hinreichender Konkretisierung lässt sich für den Beschwerdeführer auch nicht ausreichend beurteilen, ob überhaupt und wenn ja, inwiefern von einer Beauftragung der Vertreterin des Beschwerdeführers durch den Bauträger ausgegangen wurde. Die Beauftragung der Vertragserrichtung durch den Bauträger wird weiters auch nicht einzelfallbezogen behauptet, sondern nur auf Bauträgerverträge im Allgemeinen abgestellt, ohne das zugrundeliegende- sehr individuelle – Vertragsverhältnis auf nur ansatzweise zu würdigen.

Aus dem Bescheid geht auch nicht hervor, ob die Kosten vertraglich geregelt sind“

Gemeinsam mit der Beschwerde wurde neben dem Kauf – und Bauträgervertrag vom Bf. noch eine eidesstattliche Erklärung des Bauträgers mit der Scherbaum Seebacher Rechtsanwälte GmbH vom 13.12.2018 sowie die Treuhandvereinbarung zwischen Bauträger/Treuhänder/Bf. vom 04.12.2018 vorgelegt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 02.07.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und begründend dazu ausgeführt:

“Gegenleistung ist alles, was der Käufer über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufzuwenden hat, um es zu erhalten. 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 mit Eigentümer des Objektes 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 somit laut Erkenntnis des VwGH vom 23.1.2003 zu GZ: 2001/16/0353 daher als nicht rechtswidrig.“

Mit fristgerechter Eingabe stellte der Bf. Vorlage an das Bundesfinanzgericht.

Als ergänzende Begründung wurde vorgebracht, dass hier zwei Ebenen zu unterscheiden seien, einerseits die Ebene des BTVG und des WEG 2002, welche klar verlangen dass ein Treuhänder bei Bauträgerprojekten zu bestellen ist.

Andererseits das Vertragsverhältnis zwischen den Parteien, die Errichtung der Kaufverträge und dessen Honorierung obliege der Parteiendisposition.

Auf vertraglicher Ebene wurde zwischen der Treuhänderin und dem Bauträger vereinbart, dass die Treuhänderin den Vertrag zum Verkauf des Vertragsgegenstandes errichten darf.

Die Bezahlung der Vertragserrichtungskosten erfolgt ausschließlich durch den jeweiligen Käufer. Unter Heranziehung der VwGH Entscheidung vom 23.1.2003 zu GZ: 2001/16/0353 wurde weiters argumentiert, dass im konkreten Fall das wirtschaftliche Risiko der Vertragserrichtungskosten ausschließlich bei der Treuhänderin und nicht bei der Bauträgerin liegt. Daher sei eine Vergleichbarkeit beider Fälle nicht gegeben. Weiters komme es bei der Beurteilung der Gegenleistung auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht auf die Form der Verträge an.

Der gleichzeitig gestellte Antrag auf mündliche Senatsverhandlung wurde mit Schreiben vom 22.12.2020 zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kauf und Bauträgervertrag vom 26.11.2018 erwarb der Beschwerdeführer (= Bf.) die zu errichtende Wohnung Nr. 115 in der A-Strasse Nr. 1 vom Bauträger "X GmbH" um einen Gesamtkaufpreis von 145.906,32 Euro.

Die Vertragserrichtungskosten dafür belaufen sich auf 2.640,00 Euro (siehe Pkt. 8.1 des Vertrages). Die Abgabenbehörde schrieb dem Bf. auf der Basis von 148.546,32 Euro die Grunderwerbsteuer vor.

Die Verkäuferin ist Bauträgerin iSd BTVG.

Treuhänder sowie Vertragserrichter war die ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH, Schmiedgasse 2, 8010Graz.

Der Kauf- und Bauträgervertrag lautet auszugsweise (soweit für den gegenständlichen Fall relevant):

1. EIGENTUMSVERHÄLTNISSE UND PROJEKTBESCHREIBUNG

*1.1 Die Bauträgerin ist bürgerliche Eigentümerin der Liegenschaft EZ ***1*** KG ***2***, bestehend aus dem Grundstück 824/3 (...) mit der Grundstücksadresse A-Strasse 1 und 3.*

Auf dieser Liegenschaft wird die Bauträgerin ein Gebäude mit 209 Wohnungen, 105 Tiefgaragenplätzen für PKW und 4 Motorradabstellplätzen errichten.

1.2 Das neu zu errichtende Gebäude bildet eine in sich rechtlich abgeschlossene Wohnungseigentumsanlage, welche in das Gesamtprojekt „Quartier“, bestehend aus insgesamt 4 Bauabschnitten eingebettet ist.

...

2. KAUFGEGENSTAND

2.1. Liegenschaft

Die Bauträgerin verkauft und übergibt und die kaufende Partei kauft und übernimmt von der Bauträgerin die in Punkt 1.1. genannte Liegenschaft zu 5/1000-Anteilen in Ansehung der Gesamtliegenschaft.

2.2. Wohnung

Gegenstand dieses Vertrages sind weiters das auf dem in Punkt 1.1. genannten Grundstück zu errichtende in eine Anlage aus 209 Wohnungen integrierte Wohnungseigentumsobjekt A-Strasse 1, Tür 115

- bestehend aus Vorraum, Bad, WC, Abstellnische, Küche-Ess-Wohnraum und Zimmer, mit einer Nutzfläche von rund 34,85 m² zzgl. Balkon (ca. 9,28 m²) und dem Kellerabteil (Nr. A-Strasse 1, Tür 115).

Die Wohnung ist nicht behindertengerecht ausführbar.

- der Tiefgaragenparkplatz Top TG 008

2.3. Der kaufenden Partei wurde vor Vertragsunterfertigung ein Lageplan der kaufgegenständlichen Liegenschaft, genaue Pläne der kaufgegenständlichen Wohnung, die Bau- und Ausstattungsbeschreibung des Kaufobjektes sowie ein Entwurf des Wohnungseigentumsvertrages ausgehändigt und ist ihnen der Inhalt dieser Unterlagen vollinhaltlich bekannt. Diese Pläne und die Bau- und Ausstattungsbeschreibung sind Bestandteil dieses Vertrages und sind diesem als Beilagen beigegeben.

Der kaufenden Partei wurde ferner ein Muster einer Bankgarantie betreffend den Hafrücklass ausgehändigt. Die Bauträgerin ist berechtigt, den Hafrücklass durch Übergabe einer diesem Muster entsprechenden Bankgarantie oder Versicherungsgarantie abzulösen.

3. KAUFPREIS

3.1. Der Kaufpreis beträgt für die kaufgegenständlichen Wohnungseigentumsobjekte samt Miteigentumsanteil an der Gesamtliegenschaft

A-Strasse 1, Tür 115	EUR 121.306,32
Küche	EUR 4.200,00
Top TG	EUR 20.400,00
GESAMTKAUFPREIS	EUR 145.906,32

(in Worten: Euro einhundertfünfundvierzigtausendneunhundertsechs und zweiunddreißig Cent)

Dieser Kaufpreis ist ein Fixpreis. Er unterliegt nur dann - sei es zu Gunsten der kaufenden Partei oder der Bauträgerin - einer Veränderung, wenn sich der Umsatzsteuersatz verändert.

Nebenkosten wie die Kosten der Vertragserrichtung und der Verbücherung sowie auf Käuferseite an den Erwerbsvorgang (nicht: die Bauführung) anknüpfende Steuern und Gebühren sind nicht im Kaufpreis enthalten. Sie werden der kaufenden Partei von Behörden, der Vertragsverfasserin oder anderen Personen gesondert in Rechnung gestellt.

3.2.

3.3. Die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr wird wie folgt beglichen:

Die Vertragsverfasserin bzw. der Treuhänder werden den gegenständlichen Vertrag beim zuständigen Finanzamt zur Anzeige bringen oder die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer und der Eintragungsgebühr vornehmen. Seitens der Vertragsparteien wird er zu beiden dieser Vorgehensweisen ausdrücklich ermächtigt.

Die kaufende Partei ist verpflichtet, binnen 8 Tagen nach Rechtswirksamkeit dieses Vertrages und Aufforderung durch die Vertragsverfasserin die Grunderwerbsteuer (3,5% des Kaufpreises) und die Eintragungsgebühr (1,1 % des Kaufpreises), sohin den Betrag in Höhe von EUR 6.711,72

auf das Fremdgeldkonto zur Abwicklung von Steuerselbstberechnungen (IBAN: XXXXX) zur Überweisung zu bringen.

....

4. TREUHÄNDER

4.1. Vertragsverfasserin ist die ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH, deren geschäftsführender Gesellschafter Dr. Y, Rechtsanwalt in Graz, ist.

Aufgrund zwingender gesetzlicher Bestimmungen übernimmt auch Dr. Y und nicht nur die Vertragsverfasserin die Treuhandschaft im Sinne des BTVG; das Treuhandkonto lautet auf die Vertragsverfasserin.

4.2. Zum Treuhänder für die Abwicklung des gegenständlichen Wohnungseigentumsprojektes und für die grundbücherliche Abwicklung des Kaufes des vertragsgegenständlichen Wohnungseigentumsobjektes wird von der Bauträgerin Rechtsanwalt Dr. Y, Schmiedgasse 2, 8010 Graz, als geschäftsführender Gesellschafter der Vertragsverfasserin bestellt.

Dieser Treuhänder ist beauftragt, die Kauf- und Bauträgerverträge sowie den Wohnungseigentumsvertrag für die Begründung von Wohnungseigentum an der gegenständlichen Wohnungseigentumsanlage zugunsten der einzelnen Erwerber zu verfassen. Er hat weiters im Sinne des § 12 Bauträgervertragsgesetz (BTVG) die Vertragsteile zu belehren, die Erfüllung der Sicherungspflicht der Bauträgerin nach dem BTVG zu überwachen und für die vertragskonforme Lastenfreistellung des Kaufobjektes im Sinne dieses Vertrages die entsprechenden Schritte zu veranlassen.

Dr. Y unterfertigt zum Zeichen der Annahme der Treuhandschaft diesen Vertrag unbeglaubigt.

Der Treuhänder wird zugleich berechtigt, seine Rechte und Pflichten aus dieser Treuhandschaft auf einen anderen Rechtsanwalt der Sozietät ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH zu übertragen und erteilt die kaufende Partei hierzu ausdrücklich ihre Zustimmung. Für den Fall der unerwarteten aber dauerhaften Verhinderung von Dr. Y geht die Treuhandschaft auf dessen Kanzleipartner Mag. V über.

4.3. Zur Klarstellung wird festgehalten, dass die Vertragsverfasserin und den Treuhänder keine Haftung für allfällige steuerliche Belange im Zusammenhang mit dieser Liegenschaftstransaktion - insbesondere hinsichtlich der ertragssteuerrechtlichen Behandlung der Wirkungen dieser Liegenschaftstransaktion in der Sphäre der kaufenden Partei - trifft, zumal die Vertragsverfasserin die kaufende Partei hinsichtlich der wirtschaftlichen und insbesondere auch steuerrechtlichen Folgen des Erwerbes dieser Anlegerwohnung nicht beraten hat und eine solche Beratung von der kaufenden Partei auch nicht gewünscht wurde.

4.4. Der kaufenden Partei wurde gesondert ein Informationsschreiben über die wesentlichen Inhalte dieses Vertrages übermittelt und bestätigt diese mit ihrer Unterschrift unter diesem Vertrag dessen Erhalt.

4.5. Die kaufende Partei nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass im Hinblick auf das Erfordernis Wohnungseigentumsprojektes und der damit verbundenen erforderlichen Übernahme von Treuhandschaften durch die Vertragsverfasserin / den Treuhänder alle mit der Abwicklung und Durchführung dieses Projektes und dieses Vertrages zusammenhängenden und notwendigen weiteren Urkunden, Gesuche und Eingaben aller Art - bis zur rechtswirksamen Begründung von Wohnungseigentum - ausschließlich durch die Vertragsverfasserin verfasst werden können. Dies gilt ausdrücklich auch für den Fall, dass die durch diesen Vertrag begründeten Anwartschaftsrechte bzw. die auf Grund dieses Vertrages der kaufenden Partei übertragenen schlichten Miteigentumsanteil vor Begründung von Wohnungseigentum durch die kaufende Partei verschenkt oder weiterverkauft werden sollen.

8. HONORAR

8.1 Das Honorar der Vertragsverfasserin, ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH, Schmiedgasse 2, 8010 Graz, für die Errichtung und grundbücherliche Durchführung dieses Vertrages beträgt EUR 2.64000 inklusive gesetzlicher Umsatzsteuer von derzeit 20 % und den anerlaufenen Barauslagen und ist von der kaufenden Partei zu tragen. Ausdrücklich nicht enthalten sind die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr. In den obgenannten Kosten sind auch die Kosten der Überwachung und Einforderung der Teilzahlungen gemäß Baufortschritt, der Abwicklung des Zahlungsverkehrs, der daraus resultierenden Korrespondenz sowie weiters jeglicher Korrespondenz und Besprechungen, soweit sie mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages im Zusammenhang stehen, enthalten.

8.2. Vom Honorar der Vertragsverfasserin sind jedoch nicht jene Kosten umfasst, welche aus der allfälligen Übernahme von Treuhandschaften gegenüber Kreditinstituten etc zur Finanzierung des Kaufpreises, insbesondere aus der Eintragung von Pfandrechten im Grundbuch entstehen, sodass die Vertragsverfasserin berechtigt ist, bei Übernahme einer solchen Treuhandschaft ein Honorar von EUR 480,- (inklusive 20 % Ust und Barauslagen) gesondert in Rechnung zu stellen. Die mit der grundbücherlichen Eintragung eines Pfandrechtes verbundene gerichtliche Eintragungsgebühr sowie die Kosten der Beglaubigung der Pfandurkunde sowie allenfalls mit dem Pfandrecht in Verbindung stehende notwendige weitere Urkunden sind von der kaufenden Partei gesondert zu tragen und direkt gegenüber dem Gericht und dem beglaubigenden Notar zu begleichen.

....

10. WOHNUNGSEIGENTUMSBEGRÜNDUNG

...

Die kaufende Partei nimmt zur Kenntnis, dass auch die Errichtung und grundbücherliche Durchführung des Wohnungseigentumsvertrages ausschließlich durch die ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH erfolgen wird.

Die Unterfertigung des Wohnungseigentumsvertrages sowie allfälliger gesonderter Urkunden mit dem Zweck der Anteilsberichtigung im Vorfeld der Wohnungseigentumsbegründung erfolgt im Vollmachtsnaemn durch die ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH gemäß Punkt 27.2. dieses Vertrages.

Die vorgelegte **EIDESSTATTLICHE ERKLÄRUNG** des Treuhänders/Vertragserrichters und der Bauträgerin lautet wie folgt:

Bei der Bauträgerin handelt es sich um ein Unternehmen im Unternehmensverbund der C AG, Adresse.

Scherbaum Seebacher und die C AG stehen seit Jahren in ständiger Geschäftsbeziehung.

Grundlage dieser Geschäftsbeziehung ist eine die gesamte Unternehmensgruppe um die C AG unterliegende Honorarvereinbarung.

Auf Grundlage dieser Honorarvereinbarung wurde zwischen Scherbaum Seebacher und der Bauträgerin **mündlich** eine das Projekt „Quartier 4/Grillweg“ näher behandelnde eigene Honorarvereinbarung geschlossen, welche zur Honorierung des Vertragsinhalts nachstehend wiedergegeben ist.

2. Diese Vereinbarung besagt, dass Scherbaum Seebacher von der C AG als Treuhänder für dieses Projekt im Sinne der [§ 12 BTVG](#) und [§ 42 WEG 2002](#) bestellt wird.

Entsprechend der Funktion als Treuhänderin wurde Scherbaum Seebacher **das exklusive Recht eingeräumt, alle Kaufverträge betreffend dieses Projekt, auf Grundlage einer festgesetzten Preisliste zu errichten.**

3. Die Bezahlung der Vertragserrichtungskosten erfolgt dabei alleine durch den jeweiligen Käufer.

4. Sollte der Käufer nicht in der Lage - oder aus welchen Gründen auch immer nicht willens - sein, die Vertragserrichtungskosten zu bezahlen, muss Scherbaum Seebacher diese Forderung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betreiben und notfalls einklagen; das Risiko der Einbringlichkeit trifft demnach Scherbaum Seebacher. Die Bauträgerin muss in keinem Fall die Kosten für das Honorar (auch nicht im Falle eines „Honorarausfalls“) von Scherbaum Seebacher für die Vertragserrichtung tragen.

1. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Veranlagungsakt, dem vorgelegten Kauf- und Bauträgervertrag, der eidesstattlichen Erklärung, dem Treuhandvertrag sowie dem Vorbringen des Bf. in der Beschwerde und dem Vorlageantrag.

2. Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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.

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist im konkreten Fall die Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten als sonstige Leistung im Sinne des [§ 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987](#) in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage.

Zur 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.

Gemäß der demonstrativen (VwGH 24.02.2005, [2004/16/0200](#)) Aufzählung in § 5 Abs. 1 GrEStG 1987, die darlegt welche Leistungen bei einzelnen Erwerbsvorgängen als Gegenleistung

anzusehen sind, kann eine Vielzahl an Leistungen eine Gegenleistung für den Erwerb von Grundvermögen darstellen.

Nach § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG besteht die Gegenleistung beim Kauf im Wesentlichen aus folgenden drei Komponenten:

1. Kaufpreis
2. den vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen
3. den dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen (§ 5 Rz 280 ff)

Auch wenn der Begriff der sonstigen Leistung nicht abschließend geregelt ist und *jede nur erdenkliche Leistung als sonstige Leistung* iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG in Betracht kommt, so gibt es dennoch einige Arten von Leistungen, die *regelmäßig als Teil der Gegenleistung* angesehen werden. Dazu gehören insbesondere auch die Kosten der Grundstücksübertragung welche wiederum u.a. Vermittlerprovisionen, Kosten der Vertragserrichtung wie etwa Honorare für Rechtsanwälte oder Notare, Vermessungskosten oder die gerichtliche Eintragungsgebühr beinhalten.

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.

Im Hinblick auf die Kosten der Vertragserrichtung (insb Kosten für Rechtsanwälte und Notare) stellt sich dabei die Frage, wer den Rechtsanwalt/Notar mit der Vertragserrichtung beauftragt hat und daher zivilrechtlich aufgrund des Bevollmächtigungsvertrags ([§ 1014 ABGB](#)) verpflichtet ist, das Honorar zu übernehmen. (vgl. Arnold/Hristov in Arnold/Bodis, GrEStG 12 § 5 Tz 127)

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).

Als übernommene Leistungen iS des [§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) gelten 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).

Im vorgelegten Kauf – und Bauträgervertrag unter Pkt. 8.1 wurde sowohl die Höhe des Honorars als auch die alleinige Vertragskostentragung durch den Erwerber ausdrücklich

vereinbart. Ebenso diesem Vertragswerk unter Punkt 4. zu entnehmen ist, dass die Vertragserrichtung durch die Bauträgerin beauftragt wurde.

Auch die vorgelegte eidesstattliche Erklärung, die eine interne (nicht verschriftliche) Vereinbarung zwischen der Bauträgerin und dem Treuhänder/Vertragserrichter wiedergibt, hält dies explizit fest.

Weiters ist dieser zu entnehmen, dass im Rahmen einer Gesamtvereinbarung bzw. einer pauschalierten Lösung die Verkäuferin dem Treuhänder/Vertragserrichter das exklusive Recht seitens der Bauträgerin eingeräumt wurde, **alle Kaufverträge** dieses Projekt betreffend zu erstellen.

Der vorliegende Kauf – und Bauträgervertrag ist – wie aufgrund weiterer beim BFG behängender Beschwerdeverfahren zu ersehen – ein adaptierter Mustervertrag, bei welchem je nach Käufer Preis bzw. Wohnungseigentumsdetails angepasst wurden. Die Verkäuferin – ihres Zeichens Bauträgerin - ist aufgrund des BVTG verpflichtet einen schriftlichen Vertrag abzuschließen.

Festgehalten wird, dass der vom Bf. am 15.01.2019 vorgelegte Kauf – und Bauträgervertrag, die Grundlage für die Bescheiderstellung der Abgabenbehörde darstellte, sodass den Vorwürfen des Bf. einer mangelhaften Beurteilung des konkreten Vertrages bezüglich der Beauftragung zur Vertragserrichtung sowie der Kostenregelung keine Berechtigung zukommt. Da sich der bekämpfte Bescheid ausdrücklich auf den konkreten Kaufvertrag vom 26.11.2018 bezieht, der exakte Regelungen sowohl über die Auftragserteilung als auch über die Kostenregelung enthält, kann der Bf. sich nicht auf den Standpunkt zurückziehen, dass die Bescheidebegründung zu allgemein gehalten sei und die Rechtsansicht der Abgabenbehörde nicht klar nachvollziehbar sei.

Wenn der Beschwerdeführer nun vermeint, dass es für die Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ausschlaggebend ist, wer das Kostenrisiko für die Vertragserrichtungskosten trägt, geht er fehl. Wie der VwGH bereits mehrfach judiziert hat, kommt es aber für eine Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage darauf an, wer den Auftrag zur Erstellung des Vertrages erteilt hat und wer zur Kostentragung verpflichtet ist. (vgl. etwa VwGH 22.4.1953, [1054/51](#) und 0310/51, 8.6.1959, 1528/57 oder - jünger - 23.1.2003, 2001/16/0353; vgl. jüngst VwGH 4.12.2019, [Ra 2019/16/0190](#)) Nicht ausschlaggebend ist, wen die Haftung bei Nichtzahlung der Vertragserrichtungskosten trifft.

Die Auftragserteilung zur Kauf – und Bauträgervertragserstellung erfolgte unstrittig ausschließlich durch die Bauträgerin sodass zivilrechtlich gesehen daher die Bauträgerin als Vollmachtsgeberin aus diesem Vertragsverhältnis zur Kostentragung verpflichtet ist.

Die zwischen der Bauträgerin und der Vertragsverfasserin/Treuhänderin zusätzlich getroffene Vereinbarung über die Tragung eines etwaigen Kostenrisikos betrifft lediglich den Bevollmächtigungsvertrag (zur Vertragserstellung das Projekt betreffend) zwischen diesen beiden Parteien.

Der Bf. selbst verwies in seinen vorgelegten Unterlagen mehrfach darauf, dass diese Regelung „da sie das Innenverhältnis zwischen dem Treuhänder und dem Bauträger betrifft“ im Kauf – und Bauträgervertrag keinen Eingang gefunden hat.

Ebenso wurde eindeutig klargelegt, dass der Treuhänder vom Bauträger beauftragt wurde zugunsten der einzelnen Erwerber sämtliche Verträge zu verfassen.

Auf das hier vorliegend zu beurteilende Vertragsverhältnis zwischen der Bauträgerin und dem Bf. hat diese Vereinbarung allerdings keinerlei Auswirkungen.

Der Argumentation des Bf. unter Berufung auf Fellner in Fellner Rz 79b zu [§ 5 GrEStG 1987](#), dass nämlich der Entgeltanspruch im konkreten Fall nur zwischen dem Bf. und der Vertragserrichterin besteht und daher die vom Bf. zur alleinigen Zahlung übernommenen Kosten nicht zur Bemessungsgrundlage zählen, kann nicht gefolgt werden.

Der zitierten Bestimmung liegt ein gänzlich anderer Sachverhalt, nämlich die Auftragserteilung zur Vertragserrichtung durch die Käufer, zugrunde.

*(„Hatte die **Käuferin nach dem Inhalt der Vertragsurkunde den Vertragsverfasser allein mit der Vertragserrichtung beauftragt**, so waren die von der Käuferin zur alleinigen Bezahlung übernommenen Vertragserrichtungskosten zur Gänze nicht zur Bemessungsgrundlage zu rechnen (VwGH vom 21. Februar 1985, [84/16/0031](#)). Fellner in Fellner (Hrsg), Grunderwerbsteuer (15. Lfg 2016) zu [§ 5 GrEStG 1987](#) (Fellner) Rz 79b“)*

Wenn aber wie im Gegenstandsfalle bereits im Vertragswerk ausdrücklich geregelt wird, 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. Eine im Innenverhältnis zwischen dem Bauträger und der Treuhänderin geschlossene Vereinbarung berührt den Kaufvertrag zwischen dem Bf und der Bauträgerin nicht (bzw. würde auch zu keiner Änderung der Auftrags – sowie Zahlungsmodalitäten führen) und hat somit auch keine Auswirkung auf die Zugrundelegung der Vertragserrichtungskosten als Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer.

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.

a. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Daher ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Graz, am 1. Februar 2021