

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache A GmbH, Ort, vertreten durch ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH, Schmiedgasse 2, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 19. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17. Jänner 2020 betreffend Grunderwerbsteuer Stichtag 23.05.2019, Abgabenkontonummer 10- 246 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 Selbstberechnung vom 13.09.2019 wurde der Kauf- und Bauträgervertrag vom 23.05.2019 über den Erwerb einer zu errichtenden Wohnung im Bauvorhaben "LL", abgeschlossen zwischen der R&G Bauträger GmbH als Verkäuferin und der A GmbH als kaufende Partei, selbstberechnet.

Der Gesamtkaufpreis beträgt laut Punkt 4.1. des Vertrages EUR 189.525,00. Nach mehrmaliger Nachfrage wurden die Kosten für die Errichtung dieses Vertrages mit EUR 4.260,- inklusive der gesetzlichen Umsatzsteuer bekanntgegeben.

Bei Überprüfung der Selbstberechnung durch die Abgabenbehörde ergab sich, dass die Vertragserrichtungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen worden waren. Da die Erwerberin in ein fertiges Konzept eingetreten ist und die Verkäuferin die Vertragsverfasserin mit der Durchführung beauftragt hat, sind auch die Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Daher wurde die

Grunderwerbsteuer sodann mit Bescheid vom 17.01.2020 gem. § 201 BAO neu festgesetzt und wurden die Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 18.02.2020 mit dem Begehren die Vertragserrichtungskosten aus der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auszuscheiden.

Weiters wurde ausgeführt:

„Zwischen der R&G Bauträger GmbH, FN 3333, Adresse, 8055 Graz als Teil der Unternehmensgruppe der R&G Immobilien AG, Adresse, 8055 Graz und der Vertreterin des Beschwerdeführers besteht eine - mündliche - Rahmenvereinbarung, welche der Vertreterin der Beschwerdeführerin die Funktion der Treuhänderin gemäß §12 BTVG iVm § 42 WEG für das Bauträgerprojekt überbindet; zivilrechtlich hat die Treuhänderin folglich schon im Lichte der Eintragung der Rangordnung zu ihren Gunsten nach [§ 42 WEG 2002](#) die Stellung der exklusiven Erstellerin aller „Einzelverträge“ inne.

Am 23.05.2019 wurde zwischen der Beschwerdeführerin und der C & P Bauträger GmbH ein Treuhandvertrag abgeschlossen, mit welchem die Vertreterin der Beschwerdeführerin gem. [§ 12 BTVG](#) von beiden Parteien als Treuhänder beauftragt wurde (Beilage./2).

Eine Beauftragung durch beide Parteien als Treuhänder ist gesetzlich vorgeschrieben.

Am 23.05.2019 wurde ebenso zwischen der Beschwerdeführerin und der R&G Bauträger GmbH ein Kauf- und Bauträgervertrag abgeschlossen (im Folgenden kurz: „Vertrag1). Dieser Vertrag wurde von der Vertreterin der Beschwerdeführerin erstellt (Beilage ./1).

.....

Geregelt ist in diesem Vertrag auch die Kostentragung für die Kosten der Errichtung des Vertrages. Diese ist in Punkt 4.1. 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 R&G Immobilien 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.

Nach Zitierung der § 4 ff GrEStG sowie Anführung diverser Literatur zur Frage, was als Gegenleistung zu gelten hat wird weiters argumentiert, dass davon auszugehen sei,

„dass zur Gegenleistung gehört, was der Veräußerer vom Erwerber auf Grund des zwischen ihnen abgeschlossenen Vertrages zu fordern berechtigt ist; dazu gehören auch die Leistungen die kraft Gesetzes dem Veräußerer obliegen, die aber der Erwerber zur Tragung übernimmt. Der VwGH hat solche Leistungen als „sonstige Leistungen“ iSd § 5 Abs 1 Z1 GrEStG angesehen.

....

Es ist – wie bereits ausgeführt – klar, dass nur zur Gegenleistung gehört, was der Veräußerer vom Erwerber auf Grund des zwischen ihnen abgeschlossenen Vertrages zu fordern berechtigt ist. Da der Bauträger nicht berechtigt ist, etwas für die Vertragserrichtung von der Beschwerdeführerin zu fordern und die Vertragserrichterin nicht berechtigt ist, im Falle, dass die Forderung bei der Beschwerdeführerin nicht eingebracht werden kann, etwas vom Bauträger zu fordern, sind die Vertragserrichtungskosten nach einer wirtschaftlichen und rechtlichen Betrachtungsweise nicht als Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG zu qualifizieren. Vielmehr besteht der Entgeltanspruch in diesem Fall nur zwischen der Beschwerdeführerin und der Vertreterin der Beschwerdeführerin; daher sind die von der Beschwerdeführerin zur alleinigen Bezahlung übernommenen Vertragserrichtungskosten zur Gänze nicht zur Bemessungsgrundlage zu rechnen.“

Gemeinsam mit der Beschwerde wurde neben dem Kauf – und Bauträgervertrag von der Bf. noch eine eidesstattliche Erklärung eines anderen Bauträgers mit der ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH vom 13.12.2018 sowie die Treuhandvereinbarung zwischen Bauträger/Treuhänder/Bf. vom 31.01.2019 vorgelegt.

Mit BVE vom 02.03.2020 wurde die Beschwerde mit folgender Begründung abgewiesen.

„Gem. § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG ist bei einem Kauf Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. 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 zustandegekommen 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.“

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 09.04.2020.

Der gleichzeitig gestellte Antrag auf mündliche Senatsverhandlung wurde mit Schreiben vom 22.12.2020 zurückgezogen in welchem nochmals darauf hingewiesen wurde, dass er konkrete Sachverhalt sich von dem der ersichtlichen Judikatur zu Grunde liegenden Sachverhalte dadurch unterscheidet, dass zwischen der Bauträgerin und der Vertragserrichter/Treuhänderin eine Vereinbarung besteht, der zur Folge diese gegenüber der Bauträgerin keinen Anspruch auf Zahlung des Vertragserrichtungshonorars hat.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kauf und Bauträgervertrag vom 23.10.2019 erwarb die Beschwerdeführerin (= Bf.) die zu errichtende Wohnung Top 7_10 von der R&G Bauträger GmbH um einen Gesamtkaufpreis von 189.525,00 Euro.

Die Vertragserrichtungskosten dafür belaufen sich auf 4.260,00 Euro (siehe Pkt. 9.1 des Vertrages). Die Abgabenbehörde schrieb der Bf. auf der Basis von 193.785,00 Euro die Grunderwerbsteuer vor.

Die Verkäuferin ist Bauträgerin iSd BTVG.

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

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

„1. EIGENTUMSVERHÄLTNISSE UND PROJEKTBSCHREIBUNG DES PROJEKTES „LL“ UND EINBINDUNG IN DAS GESAMTAREAL DER „CC“

1.1 Die Bauträgerin ist bürgerliche Eigentümerin der Liegenschaft EZ 2, KG 123, bestehend aus dem Grundstück 450 (...).

Auf dieser Liegenschaft wird die Bauträgerin im Rahmen eines einheitlichen Bauträgerprojektes sechs Gebäude mit insgesamt 140 Wohnungen, 79 überdachten Abstellplätzen für PKW sowie 73 Abstellplätzen für PKW im Freien errichten.

Diese sechs Gebäude bilden das Projekt „LL I“ und bilden eine in sich rechtlich geschlossene Wohnungseigentumsanlage; die einzelnen Gebäude bilden keine eigenen Abstimmungs- und Abrechnungseinheiten.

...

2. KAUFGEGENSTAND

2.1. Liegenschaft

Die Bauträgerin verkauft und übergibt und die kaufende(n) Partei(en) kauft (kaufen) und übernimmt (übernehmen) von der Bauträgerin die in Punkt 1.1. genannte Liegenschaft zu 91/10.000-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 140 Wohnungen integrierte Wohnungseigentumsobjekt

Top 7_10

- bestehend aus Vorraum, Abstellraum, Bad, WC, Küche-Ess-Wohnraum und zwei Zimmer; mit einer Nutzfläche von rund 57,71 m² zzgl. Balkon (ca. 18,27 m²) und Einlagerungsraum (Nr. ER 7_10).

Die Wohnung ist nicht behindertengerecht ausführbar.

- der Abstellplatz überdacht (Carport) Top CP 05

2.3. Der (Den) kaufende(n) Partei(en) wurde vor Vertragsunterfertigung ein Lageplan der kaufgegenständlichen Liegenschaft, die Planbeilage „Zufahrt R&G samt Siedlungsstraße“ sowie „Ringstraße“, genaue Pläne der kaufgegenständlichen Wohnung, die Bau- und Ausstattungsbeschreibung des Kaufobjektes, der mit der KELAG Wärme GmbH abzuschließende Vertrag 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.

Die in Vertragspunkt 1. angesprochenen Dienstbarkeitsverträge liegen bei der Bauträgerin auf und konnten vor Vertragsunterzeichnung jederzeit eingesehen werden.

Der (Den) kaufende(n) Partei(en) wurde ferner ein Muster einer Bankgarantie betreffend den Haftrücklass ausgehändigt. Die Bauträgerin ist berechtigt, den Haftrücklass durch Übergabe einer diesem Muster entsprechenden Bankgarantie oder Versicherungsgarantie abzulösen.

....

4. KAUFPREIS

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

<i>Top W 7_10</i>	<i>EUR 142,437,50</i>
<i>zuzügl. 20% USt</i>	<i>EUR 28.487,50</i>
<i>Küche</i>	<i>EUR 3.500,00</i>
<i>zuzügl. 20% USt</i>	<i>EUR 700,00</i>
<i>Top TCP 05</i>	<i>EUR 12.000,00</i>
<i>zuzügl. 20% USt</i>	<i>EUR 2.400,00</i>
GESAMTKAUFPREIS	EUR 189,525,00

(in Worten: Euro einhundertneunundachtzigtausendfünfhundertfünfundzwanzig)

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.

4.2.

4.3. 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(n) Partei(en) ist (sind) 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 8.718,37 auf das Fremdkonto zur Abwicklung von Steuerselbstberechnungen (IBAN: XXXXX) zur Überweisung zu bringen.

Sollte die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer und/oder die Unbedenklichkeitsbescheinigung direkt vom zuständigen Finanzamt an die kaufende(n) Partei(en) übermittelt werden, so verpflichtet (verpflichten) sich die kaufende(n) Partei(en), die Treuhänderin unverzüglich zu verständigen und die jeweilige(n) Urkunde(n) im Original unverzüglich an diese zu übermitteln - die kaufende(n) Partei(en) hält (halten) die Bauträgerin und die Treuhänderin diesbezüglich schad- und klaglos.

Hinsichtlich der Berechnung der Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr halten die Vertragsteile und die Vertragsverfasserin fest, dass das Vertragserrichtungshonorar alleine von der (den) kaufenden Partei(en) zu bezahlen ist und dass die Bauträgerin gegenüber der Vertragsverfasserin nicht für die Bezahlung des Vertragserrichtungshonorars haftet; auf Vertragspunkt 9.2. wird diesbezüglich verwiesen. Die Vertragsteile sind in Kenntnis, dass nach Rechtsaufsicht der Vertragsverfasserin vor diesem Hintergrund die Vertragserrichtungskosten nicht Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer und der Eintragungsgebühr sind. Sollte diese Rechtsaufsicht der Vertragsverfasserin sich jedoch nicht durchsetzen, wird es zu einer Nachforderung seitens der Finanz und der Justiz hinsichtlich der Grunderwerbsteuer und der Eintragungsgebühr kommen; dieser Nachforderungsbetrag ist von der (den) kaufenden Partei(en) auf erste Anforderung zu bezahlen.

4.4. Im Hinblick auf die Grunderwerbsteuer wird festgehalten, dass für deren fristgerechte Begleichung gegenüber der Finanz - unabhängig davon, dass auf Grund des Vertrages alleine die kaufenden Parteien zu deren Bezahlung verpflichtet sind - sowohl die kaufende(n) Partei(en) als auch die Bauträgerin zur ungeteilten Hand haften.

Die Vertragsverfasserin wird vor diesem Hintergrund bei nicht rechtzeitiger Bezahlung der Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr durch die kaufende(n) Partei(en) entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen mit Abgabenerklärung (somit nicht: Selbstberechnung) vorgehen und für diesen Mehraufwand den kaufenden Parteien einen Pauschalbetrag von EUR 200,-- zzgl. 20 % USt. verrechnen.

Ferner wird die Vertragsverfasserin nach Erhalt der Steuervorschreibung durch das Finanzamt auch die Bauträgerin vom Umstand der Nichtbezahlung in Kenntnis setzen, die Bauträgerin hat dann - angesichts ihrer eigenen Haftung für die Steuer - die Möglichkeit, entweder aus Eigenem (und selbstverständlich unter dem Vorbehalt der Einforderung von der (den) kaufenden Partei(en)) die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr zu erlegen oder aber von diesem Vertrag wegen Nichtbezahlung eines Teiles der Gegenleistung den Rücktritt zu erklären.

....

5. TREUHÄNDER

5.1. Vertragsverfasserin und Treuhänderin im Sinne des BTVG ist die ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH, deren geschäftsführender Gesellschafter Dr. X, Rechtsanwalt in Graz, ist.

4.2. Zur Treuhänderin für die Abwicklung des gegenständlichen Wohnungseigentumsprojektes und für die grundbücherliche Abwicklung des Kaufes des vertragsgegenständlichen Wohnungseigentumsobjektes wird von der Bauträgerin die ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH, Schmiedgasse 2, 8010 Graz, bestellt.

Diese Treuhänderin 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.

Ein geschäftsführender Gesellschafter der Treuhänderin unterfertigt zum Zeichen der Annahme der Treuhandschaft diesen Vertrag unbeglaubigt.

Die Treuhänderin wird zugleich berechtigt, ihre Rechte und Pflichten aus dieser Treuhandschaft auf einen Rechtsanwalt der Sozietät ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH zu übertragen und erteilt (erteilen) die kaufende(n) Partei(en) hierzu ausdrücklich seine (ihre) Zustimmung.

5.3. Zur Klarstellung wird festgehalten, dass die Vertragsverfasserin Treuhänderin 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(en) - 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(en) auch nicht gewünscht wurde.

5.4. Der(Den) kaufende(n) Partei(en) wurde gesondert ein Informationsschreiben über die wesentlichen Inhalte dieses Vertrages übermittelt und bestätigt (bestätigen) diese mit ihrer Unterschrift unter diesem Vertrag dessen Erhalt.

5.5. Die kaufende(n) Partei(en) nimmt (nehmen) zustimmend zur Kenntnis, dass im Hinblick auf das Erfordernis Wohnungseigentumsprojektes und der damit verbundenen erforderlichen Übernahme von Treuhandschaften durch die Vertragsverfasserin 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 (den) kaufenden Partei(en) übertragenen schlichten Miteigentumsanteil vor Begründung von Wohnungseigentum durch die kaufende(n) Partei(en) verschenkt oder weiterverkauft werden sollen.

9. HONORAR

9.1 Das Honorar der Vertragsverfasserin, ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH, Schmiedgasse 2, 8010 Graz, für die Errichtung und grundbücherliche Durchführung dieses Vertrages beträgt EUR 4.260,00 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.

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 (den) kaufenden Partei(en) gesondert zu tragen und direkt gegenüber dem Gericht und dem beglaubigenden Notar zu begleichen.

....

11. WOHNUNGSEIGENTUMSBEGRÜNDUNG

...

Die kaufende(n) Partei(en) nimmt (nehmen) 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 Vollmachtsnamen durch die ScherbaumSeebacher Rechtsanwälte GmbH gemäß Punkt 27.2. dieses Vertrages.“

Die vorgelegte EIDESSTATTLICHE ERKLÄRUNG des Treuhänders/Vertragserrichters wurde mit der Quartett GmbH, FN 4444, Adresse, 8055 Graz, als Bauträgerin abgeschlossen und **nicht** mit der hier als Bauträgerin fungierenden R&G Bauträger GmbH, FN 3333 und bezieht sich auf ein anderes Bauprojekt.

2. 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.

Die vorgelegte eidesstattliche Erklärung hält zwar eine interne Vereinbarung fest, allerdings betreffend eines anderen Bauträgers und eines anderen Bauprojektes.

3. Rechtliche Beurteilung

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. 9.1 wurde sowohl die Höhe des Honorars als auch die alleinige Vertragskostentragung durch den Erwerber ausdrücklich vereinbart. Ebenso diesem Vertragswerk unter Punkt 5. zu entnehmen ist, dass die Vertragserrichtung durch die Bauträgerin beauftragt wurde.

Aus der vorgelegten eidesstattliche Erklärung kann nichts gewonnen werden, da sich diese nicht auf die hier involvierten Vertragsparteien bezieht.

Auch bei Vorliegen einer solchen Vereinbarung zwischen der Bauträgerin und der Vertragsverfasserin/Treuhänderin über die Tragung eines etwaigen Kostenrisikos betrifft diese lediglich den Bevollmächtigungsvertrag (zur Vertragserstellung das Projekt betreffend) zwischen diesen beiden Parteien, nicht aber die Bf..

Die Bf. selbst verwies in ihren 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.

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 von der Bf. am 10.07.2019 vorgelegte Kauf – und Bauträgervertrag, die Grundlage für die Bescheiderstellung der Abgabenbehörde darstellte.

Wenn die Bf. nun vermeint, dass es für die Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ausschlaggebend ist, wer das Kostenrisiko für die Vertragserrichtungskosten trägt, geht sie fehl. Wie der VwGH bereits mehrfach judiziert hat, kommt es 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.

Der Argumentation der Bf. unter Berufung auf Fellner in Fellner Rz 79b zu § 5 GrEStG 1987, dass nämlich der Entgeltanspruch im konkreten Fall nur zwischen der Bf. und der VertragserrichterIn besteht und daher die von der 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. Aus dem Vertragswerk unter Pkt. 4 ist bezüglich der Grunderwerbsteuer auch eindeutig zu lesen, dass zwar eine Nachforderung seitens der Finanz hinsichtlich der Grunderwerbsteuer von der kaufenden Partei auf erste Anforderung zu begleichen ist, aber „unabhängig davon, dass auf Grund des Vertrages alleine die kaufende Partei(en) zu deren Bezahlung verpflichtet sind – sowohl die kaufende(n) Partei(en) als auch die Bauträgerin zur ungeteilten Hand haften!

Eine im Innenverhältnis zwischen dem Bauträger und der Treuhänderin geschlossene Vereinbarung berührt den Kaufvertrag zwischen der 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.

Zur 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 3. Februar 2021