

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Reif und Partner Rechtsanwälte OG, Brückenkopfgasse 1, 8020 Graz über die Beschwerde vom 11. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr gem § 323b BAO Finanzamt Österreich) vom 23. Jänner 2020, Steuernummer ***Bf-StNr***, betreffend Grunderwerbsteuer (Erfassungsnummer 10-***ErfNr***) zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Mit Kaufanbot vom 29.03.2019 unterbreitete der Beschwerdeführer (Bf) gemeinsam mit seiner Ehegattin an die ***XY Bau GmbH*** ein Kaufanbot. Dieses Kaufanbot wurde von der ***XY Bau GmbH*** am 01.04.2019 angenommen. Mit Kauf- und Bauträgervertrag vom 30.04.2019 erwarb der Bf mit seiner Ehegattin zu gleichen Teilen eine auf der Liegenschaft EZ ***1***, GB ***XY***, BG ***Z*** im Rahmen eines Bauträgerprojektes zu errichtende Wohnung (Doppelhaushälfte). Der Gesamtkaufpreis betrug € 320.000,- wobei sich die beiden Käufer auch dazu verpflichteten die Vertragserrichtungskosten zusätzlich zum Kaufpreis zu bezahlen. Vom vertragserrichtenden Rechtsanwalt Mag. ***NN***, Rechtsanwalt der ***NN1*** Rechtsanwälte OG wurde die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchgeführt und auf Basis des Kaufpreises von € 320.000,- eine Grunderwerbsteuer von jeweils 5.600,- für die beiden Käufer berechnet. Dieser Kaufvorgang wurde auf die finanzamtsinterne Liste „Überprüfung Einzelfall“ gesetzt und mit Vorhalt vom 02.08.2019 wurde vom vertragserrichtenden Rechtsanwalt eine Kopie des Kaufvertrages sowie alle für die Berechnung der Grunderwerbsteuer relevanten Unterlagen angefordert. Mit Schreiben vom 12.08.2019 wurde der Kauf- und Bauträgervertrag vom 30.04.2019 dem Finanzamt vorgelegt. Mit Vorhalt

vom 09.10.2019 wurde die Ehegattin des Bf ersucht eine Aufstellung der Vertragserrichtungskosten nachzureichen. Diesem Ersuchen wurde durch den Vertreter des Bf am 18.10.2019 nachgekommen und wurde die Auftrags-, Treuhand- und Honorarvereinbarung vom 30.04.2019, sowie ein Kostenverzeichnis vom 30.04.2019 vorgelegt. Am 23.01.2020 erließ das Finanzamt einen Grunderwerbsteuerbescheid und setzte die Grunderwerbsteuer gem § 201 BAO mit € 5.700,80 fest. Am 11.02.2020 wurde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 23.01.2020 Beschwerde erhoben und mit selben Schreiben das Kaufanbot des Bf vom 29.03.2019 in Kopie übermittelt. Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 02.03.2020 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Dagegen wurde vom Bf durch seinen Vertreter am 10.03.2020 ein Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht gestellt. Die Beschwerde wurde dem BFG am 20.03.2020 zur Entscheidung vorgelegt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kauf- und Bauträgervertrag vom 30.04.2019 erwarb der Bf gemeinsam mit seiner Ehegattin je zur Hälfte eine im Rahmen eines Bauträgerprojektes noch zu errichtende Wohnung (Doppelhaushälfte) auf der Liegenschaft EZ ***1***, GB ***XY***, BG ***Z***, samt zwei Kfz-Abstellplätzen und einen Gartenanteil. Als Kaufpreis wurde in Punkt 3.1. des gegenständlichen Vertrages € 320.000,- vereinbart. Der vertragserrichtende Rechtsanwalt berechnete auf der Basis des Kaufpreises von € 320.000,- eine Grunderwerbsteuer von € 11.200,- für die beiden Käufer. Somit entfiel auf den Bf ein Grunderwerbsteueranteil von € 5.600,-.

Im Kauf- und Bauträgervertrag vom 30.04.2019 wurde unter Punkt 2.5. folgendes festgehalten:

*„Festgehalten wird weiters, dass auf diesen Vertrag die Regeln des Bauträgervertragsgesetzes (BTVG) zur Anwendung kommen und dass die verkaufende Partei den Vertragserrichter, Rechtsanwalt Mag. ***NN***, [...], zum Treuhänder gem. § 12 BTVG bestellt hat, was von der verkaufenden Partei unter einem mit Unterfertigung dieser Urkunde bestätigt wird. Beide Vertragsparteien beauftragen den Vertragserrichter neben der Errichtung auch mit der grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages sowie mit der Abwicklung der Zahlungen im Sinne des Punktes 3.2.1.“*

Weiters wurde unter Punkt 12.2. festgehalten:

„Die kaufende Partei trägt folgende Kosten und Abgaben:

a) die Kosten der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages sowie der anteiligen Kosten (z.B. Pauschalgebühren, Kopierspesen) der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung des Wohnungseigentumsvertrages, im Sinne der gesondert mit dem Vertragserrichter diesbezüglich geschlossenen Vereinbarung;

b) [...]“

Auf Grund von internen Überprüfungen des Finanzamtes wurde vom vertragserrichtenden Rechtsanwalt mit Vorhalt vom 02.08.2019 eine Kopie des Kauf- und Bauträgervertrages angefordert, die dieser am 12.08.2019 dem Finanzamt übermittelte. Mit Vorhalt vom 09.10.2019 wurde die Ehegattin des Bf ersucht eine Aufstellung der Vertragserrichtungskosten nachzureichen. Durch den rechtsfreundlichen Vertreter des Bf wurde am 18.10.2019 die Auftrags-, Honorar- und Treuhandvereinbarung vom 30.04.2019, sowie ein Kostenverzeichnis vom 30.04.2019 vorgelegt. Aus dem Kostenverzeichnis sind ein Nettohonorar für die Vertragserrichtung von € 4.800,- zuzüglich € 960,- an 20% Umsatzsteuer ersichtlich. Die Kosten der Vertragserrichtung wurden vom Bf und seiner Ehegattin getragen.

Das Finanzamt setzte in der Folge mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 23.01.2020 eine Grunderwerbsteuer von € 5.700,80 betreffend den Bf fest. Es kam daher zu einer Nachforderung von € 100,80. Der Berechnung der Grunderwerbsteuer legte das Finanzamt den Hälfteanteil des Kaufpreises (€ 160.000,-) zuzüglich des Hälfteanteiles der Honorarkosten von € 2.880,-; sohin gesamt € 162.880,- zu Grunde. Die Grunderwerbsteuer errechnete sich gem § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% der gesamten Gegenleistung. Begründend führte das Finanzamt in seinem Bescheid aus, dass die Vertragserrichtungskosten Teil der Bemessungsgrundlage seien, da bei Bauträgerprojekten der Käufer keine Wahl des Vertragserrichters habe und an das Projekt gebunden sei.

Gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 23.01.2020 richtet sich die Beschwerde vom 11.02.2020. Begründend wurde in der gegenständlichen Beschwerde ua wie folgt ausgeführt:

„Gem. § 250 BAO wird der gegenständliche Bescheid vollinhaltlich angefochten und als Beschwerdegund unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde neben dem bislang selbst berechneten Betrag für die Grunderwerbssteuer eine Nachforderung in Höhe von € 100,80 festgesetzt.

Begründend wird festgesetzt, dass die Vertragserrichtungskosten zur Bemessungsgrundlage hinzuzählen sind, da bei Bauträgerprojekten der Käufer keine Wahl des Vertragserrichters hat und an das Projekt gebunden ist.

Das mag zwar grundsätzlich zutreffen, führt aber nicht dazu, dass Vertragserrichtungskosten deswegen zur Bemessungsgrundlage nach § 5 Abs. 1 GrEStG hinzuzählen sind.

Es ist zwar grundsätzlich richtig, dass bei Bauträgerprojekten der Vertragserrichter vorgegeben wird, die Realisierung von Bauträgerprojekten sind in organisatorischer und grundbuchstechnischer Hinsicht nicht anders möglich, da nach § 12 BTVG nur ein Treuhänder möglich ist und daher folgerichtig nicht mehrere Vertragserrichter bzw. Rechtsanwälte an ein-

und demselben Bauträgerprojekt Verträge errichten und die Auszahlung nach Baufortschritt überwachen können.

Im gegenständlichen Fall wurde im Kaufanbot vom 29.03.2019, welches am 01.04.2019 angenommen wurde, in Punkt 6. angeführt, dass der Anbotsteller, sohin der spätere Käufer bzw. der Beschwerdeführer, das Honorar für die Errichtung und die grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages zu tragen hat.

Es verhält sich in gegenständlichen Fall daher nicht so, dass bereits im Kaufanbot, welches im Fall einer Annahme bereits einen Vertrag in Form einer Punktation darstellt, sich der Anbotnehmer, sohin der Verkäufer verpflichtete, die Durchführung des Vertrages in Auftrag zu geben, dies in Verbindung mit einer Schadloshaltung bzw. Kostenübernahme durch den Anbotsteller, sohin des Käufers.

Die Begründung, dass Vertragserrichtungskosten deshalb zu Bemessungsgrundlage gehören, da bei Bauträgerprojekten der Käufer keine Wahl des Vertragserrichters hat und an das Projekt gebunden ist, kann keinesfalls eine Nachforderung begründen, zumal selbst bei freier Anwaltswahl Kosten anerlaufen, welche nach den Grundsätzen des NTG abgerechnet werden.

Nach der Judikatur des VwGH (zB ZI.95/16/0334) gehören zur Gegenleistung Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer obliegen aber aufgrund einer Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen.

Im gegenständlichen Fall hat sich der Käufer, sohin der Beschwerdeführer, bereits im Kaufanbot damit verpflichtet, das Honorar für die Errichtung und grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages sowie treuhändige Abwicklung zu tragen, woraus folgt, dass im gegenständlichen Fall im angenommenen Kaufanbot keine „Dreieckskonstruktion“ gewählt wurde, in welcher der Verkäufer sich verpflichtet, die Errichtung und grundbücherliche Durchführung des Vertrages in Auftrag zu geben und mit dem Käufer eine Regelung über die Kostentragung zu vereinbaren.

Abgesehen davon ist die Interpretation der einschlägigen Bestimmung des GrEStG, dass Vertragserrichtungskosten ganz oder teilweise zur Bemessungsgrundlage hinzuzählen sind, als an sich unsachlich im Sinne des Artikel 7 B-VG zu bezeichnen.

Würde man nämlich davon ausgehen, dass der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen ist, müssten konsequenterweise auch Maklerhonorare nach dem MaklerG als Gegenleistung gelten, da der Erwerber in diesem Punkt überhaupt keine Wahlfreiheit hat, zumal das Maklerhonorar gesetzlich vorgesehen ist.

In der Entscheidung des UVS vom 26.11.2003 zu GZ RV/0408/G/02 wurde über einen Sachverhalt im Zusammenhang mit Maklerprovisionen abgesprochen.

In dieser Entscheidung wird fallbezogen ausgeführt, dass die Zahlung einer Provision nur dann in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbssteuer für den Erwerbsvorgang einbezogen hätte werden könne, wenn der dortige Berufungswerber eine Provisionsverpflichtung des Veräußerers übernommen hätte, was jedoch nicht der Fall war, weil es sich um eine nach den gesetzlichen Bestimmungen eigene Provisionsverpflichtung handelte.

Unter einem wird das Kaufanbot vom 29.03.2019, welches am 01.04.2019 angenommen wurde, als Urkunde ./A vorgelegt.

Aus Punkt 6. des angenommenen Anbots ist ersichtlich, dass der Anbotsteller, sohin der Beschwerdeführer die Kosten bzw. das Honorar für die Errichtung und grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages zu bezahlen hat.

Aus dieser Vereinbarung ergibt sich nicht - und liegt dieser Umstand auch nicht vor - dass eine Kostentragungspflicht des Beschwerdeführers für allfällige Kosten des Veräußerers vereinbart wurde.“

Das Kaufanbot, welches ebenfalls vom späteren Vertragserrichter erstellt wurde, wurde vom Bf am 29.03.2019 unterschrieben und vom Verkäufer am 01.04.2019 mit Unterschrift angenommen.

Punkt 6. Kaufanbotes lautet wie folgt:

„Über den Kaufpreis hinaus hat der Anbotsteller folgende Kosten zu tragen:

- Honorar für die Errichtung und grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages sowie treuhändige Abwicklung in Höhe von 1,5 % des Kaufpreises zuzüglich Barauslagen und gesetzlicher Umsatzsteuer an RA Mag. ***NN***.*
- Honorar für die Beglaubigungen der Unterschriften und die Selbstberechnung der Gebühren durch die beigezogene Notarin Dr. ***NN2***.*
- Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % des Gesamtkaufpreises.*
- Gerichtliche Eintragungsgebühr in Höhe von 1,1 % des Gesamtkaufpreises.*
- Im Falle der Fremdfinanzierung und Übernahme der Treuhandschaft durch den Vertragserrichter- 0,5% der Pfandsumme zzgl. USt und Barauslagen“*

Punkt 9. des gegenständlichen Kaufanbotes lautet:

„Der Anbotsteller bestätigt alle wesentlichen Informationen über den Kaufgegenstand schriftlich spätestens eine Woche vor Abgabe seiner Vertragserklärung (vor Anbotsunterfertigung) erhalten und den Inhalt zur Kenntnis genommen zu haben, insbesondere wurden folgende Urkunden ausgehändigt:

- Entwurf des Kaufvertrages (einschließlich der Vollmacht für den Treuhänder)*

- Entwurf des Wohnungseigentumsvertrages
- Bau- und Ausstattungsbeschreibung
- Planunterlage
- Belehrung über das Rücktrittsrecht
- Belehrung BTVG Sicherungsmodell

Das gegenständliche Anbot basiert auf den vorgenannten Unterlagen.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt mit BVE vom 02.03.2020 als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus:

„Gemäß § 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 aufwenden muss, 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 Miteigentümern des Objektes gleichartige Verträge abgeschlossen. Ein Erwerb der Liegenschaftsanteile über einen anderen Vertragserrichter wäre somit gar nicht möglich gewesen. Die vertraglich übernommene Bezahlung der Vertragserrichtungsgebühr zuzüglich USt war somit eine sonstige Leistung nach § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG und die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage erweist sich daher als nicht rechtswidrig. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

Am 10.03.2020 wurde durch den Bf ein Vorlageantrag an das BFG erhoben und die Beschwerde am 20.03.2020 dem BFG vorgelegt.

Aus weiteren Erhebungen im Grundbuch ergab sich, dass der im hier gegenständlichen Kaufvertrag als Verkäufer auftretende Bauträger seinerseits die Liegenschaft am 15.12.2016 erworben hat. Der damalige Vertragserrichter ist derselbe Rechtsanwalt, der auch den Kaufvertrag des Bf errichtet hat.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt erschließt sich insbesondere aus dem Kaufanbot vom 29.03.2019/01.04.2019, der Auftrags-, Treuhand- und Honorarvereinbarung samt Kostenverzeichnis vom 30.04.2019, dem Kauf- und Bauträgervertrag vom 30.04.2019, dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 23.01.2020 sowie aus den eingebrachten Schriftsätzen.

Im Zuge weiterer Erhebungen im Grundbuch konnte festgestellt werden, dass der im gegenständlichen Fall als Bauträger auftretende Verkäufer diese seinem Bauträgerprojekt zugeführte Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 15.12.2016 erworben hat. Der Vertragsersteller dieses Kaufvertrages ist derselbe Rechtsanwalt, der auch den gegenständlichen Kauf- und Bauträgervertrag vom 30.04.2019 errichtet hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage ist, ob die Vertragserrichtungskosten in der gegenständlichen Konstellation Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer sind.

Gem § 1 Abs 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG 1987) unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gem § 4 Abs 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

§ 5 GrEStG 1987 lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Gegenleistung ist

1. bei einem Kauf

der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen,

2. [...]“

Gem § 3 Abs 1 Bauträgervertragsgesetz (BTVG) bedarf der Bauträgervertrag der Schriftform. Nach Abs 2 dieser Bestimmung kann sich der Erwerber nur bis zum Ende der Sicherungspflicht (§ 7 Abs 5) auf den Mangel der Form berufen.

§ 12 BTVG lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Der Bauträger ist verpflichtet, spätestens bei der Unterfertigung des Bauträgervertrags einen Treuhänder zu bestellen, dessen Tätigkeit erst mit dem Ende der Sicherungspflicht des Bauträgers (§ 7 Abs. 5) dem jeweiligen Erwerber gegenüber endet. Auf die Bestellung des Treuhänders kann nur verzichtet werden, wenn für alle allfälligen Rückforderungsansprüche des Erwerbers eine schuldrechtliche Sicherung (§ 8) bestellt wird.

(2) Als Treuhänder kann nur ein Rechtsanwalt (eine Rechtsanwalts-Gesellschaft) oder ein Notar bestellt werden.

(3) [...]“

§ 17 BTVG enthält eine entsprechende Strafbestimmung in welcher ausgeführt wird:

„Ein Bauträger, der

- 1. es unterläßt, einen den § 3 Abs. 1 oder § 4 Abs. 1 entsprechenden Vertrag zu errichten,*
- 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.“

Zum Begriff der Gegenleistung allgemein:

Der Begriff der „Gegenleistung“ ist ein notwendiges Definitionselement für jeden synallagmatischen (dh zweiseitig verbindlich entgeltlichen Vertrag). Im Grunderwerbsteuerrecht muss dieser aber modifiziert angewendet werden, zumal dem GrEStG 1987 nicht nur synallagmatische Verträge unterliegen. Da der Gegenleistungsbegriff in § 5 GrEStG 1987 nicht erschöpfend definiert ist (vgl VwGH 26.02.2004, 2003/16/0146; VwGH 28.02.2007, 2005/16/0193; VwGH 29.08.2013, 2012/16/0159; VwGH 11.09.2014, 2012/16/0108), gilt die Grundregel des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987, wonach beim Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen die Gegenleistung bildet. Überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, einen Teil der Bemessungsgrundlage (VwGH 24.02.2005, 2004/16/0200; VwGH 24.05.2012, 2009/16/0321). 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 (vgl VwGH 12.04.1984, 82/16/0171; VwGH 26.06.2003, 2003/16/0077; VwGH 25.08.2005, 2005/16/0104; VwGH 29.08.2013, 2012/16/0159). Der grunderwerbsteuerliche Gegenleistungsbegriff umfasst alle Leistungen, die der Erwerber für das Grundstück erbringt. 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 (VwGH 15.03.2001, 2001/16/0018; VwGH 25.03.2004, 2003/16/0106; VwGH 23.02.2006, 2005/16/0276). Gegenleistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (VwGH 23.01.2003, 2001/16/0533; VwGH 20.02.2003, 2002/16/0123; VwGH 30.04.2003, 2002/16/0292; VwGH 25.03.2004, 2003/16/0106; VwGH 17.03.2005, 2004/16/0278; VwGH 23.02.2006, 2005/16/0276).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuergesetz ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Für die Beurteilung im wirtschaftlichen Sinne kommt es sohin nicht auf die äußere Form von Verträgen, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an. Die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges können dabei nicht außer Acht gelassen werden. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu zahlen ist. Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG 1987 anzusehen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstückes in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist. Maßgebend ist nicht, was die Vertragsschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat (VwGH 25.08.2005, 2005/16/0104; Fellner, Grunderwerbsteuer-Kommentar zu § 5 Rz 4 bis 6 samt der dort angeführten Judikatur).

Zu den sonstigen Leistungen iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 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 Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht (VwGH 27.01.1999, 97/16/0432).

Zu den Vertragsserrichtungskosten im Besonderen:

Die Kosten der Vertragsserrichtung zählen nur dann zur Bemessungsgrundlage in der Grunderwerbsteuer, wenn der Veräußerer den Auftrag zur Vertragsserrichtung erteilt und der Erwerber sich verpflichtet diese Kosten zu tragen. Wenn nämlich der Veräußerer alleine die Errichtung der Vertragsurkunde beauftragt hat, so entstehen nur ihm als Auftraggeber dafür Kosten. Verpflichtet sich der Käufer diese Kosten für den Veräußerer zu übernehmen, dann erbringt der Käufer in diesem Umfang eine sonstige Leistung, die er aufwenden musste, um das Grundstück zu erwerben (vgl. VwGH 23.01.2003, 2001/16/0353).

Wenn Veräußerer und Erwerber gemeinsam den Auftrag zur Errichtung der Vertragsurkunde erteilen und der Erwerber sich zur Tragung der gesamten Kosten verpflichtet, dann ist die Hälfte der Vertragsserrichtungskosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 23.01.2003, 2001/16/0353 dazu wie folgt ausgeführt:

„Beim Kauf gehört neben dem Kaufpreis weiters der Wert der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen zur Gegenleistung. Gegenleistung ist alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten. Übernommene Leistungen im Sinne dieser Bestimmung sind auch Leistungen an Dritte, die dem Verkäufer - sei es auf Grund des Gesetzes oder auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung - obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen (Fellner, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 64 und 66 zu § 5 GrEStG).

Die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde zählen nur dann zur Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, wenn der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt und der Erwerber sich verpflichtet, diese Kosten zu tragen. Beauftragt nämlich der Veräußerer allein die Verfassung der Vertragsurkunde, dann entstehen nur ihm als 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. [...]

Mit der Unterfertigung des Vertrages unterzeichnete die Beschwerdeführerin den Kaufvertrag und die darin enthaltenen Bevollmächtigungen gleichzeitig. Erst mit der Unterzeichnung des Vertrages entstand auch eine vorher nicht bestandene Vertragsbeziehung zwischen dem Beschwerdevertreter (Vertragsverfasser) und der Beschwerdeführerin. Ein vor diesem Zeitpunkt liegender Auftrag der Beschwerdeführerin an den Vertragsverfasser wurde nicht behauptet. Hätte die Beschwerdeführerin nicht unterschrieben, dann wäre kein Vertrag mit der Verkäuferin aber auch keine Bevollmächtigung des Beschwerdevertreters zustande gekommen und das Kostenrisiko für die Erstellung des Vertragsentwurfes hätte nur die Verkäuferin und nicht auch die Beschwerdeführerin treffen können. Auch diese Umstände sprechen für eine ausschließlich von der Verkäuferin in Auftrag gegebene Vertragsverfassung.,,

Rechtliche Beurteilung:

Im Kaufanbot vom 29.03.2019/01.04.2019 verpflichtete sich zwar der Bf in Punkt 6. das Honorar für die Errichtung und die grundbücherliche Durchführung des Kaufvertrages, sowie für die treuhändige Abwicklung zu tragen, allerdings geht aus diesem Anbot nicht hervor, wer den Vertragserrichter mit der Vertragserrichtung beauftragt hat.

In Punkt 9. des Kaufanbotes bestätigen die Anbotsteller (und damit auch der Bf) bereits spätestens eine Woche vor der Anbotsunterfertigung einen Entwurf des Kaufvertrages und weitere Unterlagen schriftlich erhalten zu haben. Das Anbot basiert dementsprechend auf diesen schriftlichen Unterlagen. Da entsprechend dieser Klausel bereits vor Anbotlegung durch die präsumtiven Käufer ein schriftlicher Entwurf eines Kaufvertrages vorgelegen haben muss und dieser Kaufvertragsentwurf auch Grundlage für das Anbot war, erscheint es für das Bundesfinanzgericht nur logisch, dass nicht der Bf, sondern der Verkäufer den Auftrag an den

Vertragsersteller einen Vertragsentwurf zu erstellen erteilt hat. Die Annahme ein Käufer, der noch nicht einmal weiß, ob er mit dem Verkäufer einer Wohnung bzw Doppelhaushälfte überhaupt handelseins wird, habe dem Vertragsersteller bereits vor der Anbotslegung den Auftrag erteilt einen Kaufvertrag aufzusetzen, erscheint geradezu lebensfremd.

Aus dem Kauf- und Bauträgervertrag vom 30.04.2019 geht aus Punkt 2.5. hervor, dass auf diesen Vertrag die Regeln des Bauträgervertragsgesetzes (BTVG) zur Anwendung kommen und dass die verkaufende Partei den Vertragserrichter zum Treuhänder gem § 12 BTVG bestellt hat. Als Treuhänder kommt gem § 12 Abs 2 BTVG lediglich ein Rechtsanwalt oder ein Notar in Betracht. Gem § 3 Abs 1 BTVG bedarf der Bauträgervertrag der Schriftform. Daher benötigt der Verkäufer in seiner Funktion als Bauträger für die Veräußerung von Objekten jedenfalls schriftliche Verträge.

Aus der weiteren Textierung des Punktes 2.5. des Kauf- und Bauträgervertrages könnte der Schluss gezogen werden, dass der Verkäufer und die beiden Käufer gemeinsam den Vertragserrichter mit der Errichtung des Vertrages beauftragt haben. Dies würde zur Folge haben, dass lediglich die halben Vertragserrichtungskosten durch die beiden Käufer für den Verkäufer getragen wurden. Diesfalls würde sich das natürlich auch auf die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auswirken.

Eine gesonderte Auftrags-, Treuhand- und Honorarvereinbarung wurde vom Bf am 30.04.2019 unterzeichnet, und somit am selben Tag an dem auch der Kauf- und Bauträgervertrag von den Vertragsparteien unterschrieben wurde. Es entstand daher erst mit der Unterzeichnung der Auftrags-, Treuhand- und Honorarvereinbarung am 30.04.2019 gemeinsam mit der Unterzeichnung des Kauf- und Bauträgervertrages eine vorher nicht bestandene Vertragsbeziehung zwischen dem Bf und dem Vertragserrichter. Hätte der Bf am 30.04.2019 weder die Auftrags-, Treuhand- und Honorarvereinbarung noch den Kauf- und Bauträgervertrag unterschrieben, so wäre zwar kein Kaufvertrag, aber eben auch keine Bevollmächtigung des Vertragsverfassers zu Stande gekommen. Das Kostenrisiko für die Erstellung des Vertragsentwurfes hätte in diesem Fall allein den Verkäufer und nicht den Bf treffen können. Dieser Umstand spricht für eine ausschließlich vom Verkäufer in Auftrag gegebene Vertragserrichtung. (vgl VwGH 23.01.2003, 2001/16/0353)

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war daher davon auszugehen, dass auch wenn sich der Bf mit seiner Ehegattin als kaufende Parteien bereits im Anbot vom 29.03.2019/01.04.2019 zur Kostentragung der Vertragserrichtungskosten verpflichteten, dennoch die Vertragserrichtung durch die verkaufende Partei in Auftrag gegeben wurde. Eine gemeinsame Beauftragung des Vertragserrichters sowohl durch die verkaufende Partei, als auch durch die kaufenden Parteien, wie es die Textierung des Punktes 2.5. des Kauf- und Bauträgervertrages nahelegen könnte, lässt sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und unter Würdigung der im Verfahren vorgelegten Urkunden und Verträge nicht nachvollziehen. Eine gemeinsame Beauftragung des

Vertragsverfassers stünde mit der gemeinsam mit dem Kauf- und Bauträgervertrag unterschriebenen Auftrags-, Treuhand- und Honorarvereinbarung in Widerspruch.

Im Kauf- und Bauträgervertrag findet sich unter Punkt 12.2. eine Klausel, aus der hervorgeht, dass die Kosten der Vertragserrichtung zu Lasten der Käufer und somit des Bf gehen. Eine derartige Kostentragungsvereinbarung ergibt aber nur dann einen Sinn, wenn sich der Verkäufer gegen eine Kosteninanspruchnahme absichern will, da er ansonsten ein Kostenrisiko betreffend die Vertragserrichtungskosten fürchtet. Wenn aber der Verkäufer den Vertragserrichter nicht mit der Vertragserrichtung betraut hätte, bräuhete er nicht ein derartiges Kostenrisiko zu befürchten, weil sich dann der Vertragserrichter logischerweise nur an den Auftraggeber, von welchem er den Auftrag zur Vertragserrichtung erhalten hat, mittels Honorarrechnung wendet. Auch dieser Punkt spricht gegen ein Auftragsverhältnis zwischen dem Käufer (und hier Bf) und dem Vertragserrichter.

Weiters ist auch aus dem gleichen Gedankengang heraus nicht klar, warum sich der Käufer (und hier Bf) bereits im Anbot zur Kostenübernahme der Vertragserrichtungskosten schriftlich verpflichtete. Wenn der Bf den Auftrag zur Vertragserrichtung an den Vertragserrichter erteilt hätte, würde sich dieser mit einer Honorarnote an den Bf wenden. Eine zusätzliche schriftliche Verpflichtung zur Übernahme der Vertragserrichtungskosten im Anbot ergibt nur dann einen Sinn, wenn sich der Veräußerer auf Grund der von ihm erteilten Beauftragung zur Vertragserrichtung von allfälligen Vertragserrichtungskostenforderungen freihalten möchte.

Letztlich ist es im Rahmen der Errichtung von Bauträgerprojekten, die zu Veräußerungen von Wohnungen bzw Häusern führen, entsprechend der Lebenserfahrung und den Erfahrungen des Wirtschaftslebens in der Regel so, dass sich der Bauträger und Verkäufer im Zuge der Projektentwicklung eines Rechtsanwaltes oder Notars bedient und von diesem einen Mustervertrag aufsetzen lässt. Das BTVG gibt in § 12 BTVG vor und wird dies auch vom Bf in seiner Beschwerde so eingeräumt, dass bei Bauträgerprojekten in organisatorischer und grundbuchstechnischer Hinsicht nur ein Treuhänder möglich ist und dass bei Bauträgerprojekten der Vertragserrichter vorgegeben wird. Der so vom Vertreter vorbereitete Mustervertrag wird dann in der Regel lediglich hinsichtlich der einzelnen Verkäufe adaptiert und dem Käufer zur Begutachtung und Unterfertigung vorgelegt. Darin erschöpft sich aber auch die vom Käufer hinsichtlich der Vertragserstellung zu entfaltende Aktivität.

Auch im gegenständlichen Fall trat der Vertragsverfasser bereits beim Ankauf der Liegenschaft durch den Bauträger als Ersteller des Kaufvertrages (Kaufvertrag vom 15.12.2016) auf und erstellte in weiterer Folge auch den gegenständlichen Kauf- und Bauträgervertrag. Es erscheint daher im Lichte einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne einer Gesamtschau naheliegend, dass der im gegenständlichen Fall immer wieder auftretende Vertragserrichter das Vertrauen des Bauträgers genießt und von diesem auch zur Erstellung des Kauf- und Bauträgervertrages mit dem Bf tatsächlich beauftrag wurde. Insbesondere spricht dafür, dass

zwischen dem Bf und dem Vertragsserrichter erst am Tag der Unterzeichnung des Kauf- und Bauträgervertrages eine Auftrags-, Treuhand- und Honorarvereinbarung abgeschlossen wurde.

Um abschließend auf das Argument in der Beschwerde einzugehen, dass falls der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen ist, auch konsequenterweise Maklerhonorare nach dem Maklergesetz als Gegenleistung anzusehen sind, ist folgendes auszuführen:

Wenn der Käufer Maklerhonorare die der Verkäufer zu tragen hätte übernimmt, dann sind diese Maklerhonorare ebenfalls als eine vom Käufer für den Verkäufer übernommene Verpflichtung in die Gegenleistung einzubeziehen (vgl. Fellner, Grunderwerbsteuer-Kommentar zu § 5 Rz 78). Diesfalls geht daher auch diese Argumentation ins Leere.

3.2. 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.

Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen die Vertragsserrichtungskosten einen Teil der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung bilden, liegt eine langjährige und einhellige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Dieser Entscheidung wurde diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Grunde gelegt. Eine grundsätzliche Bedeutung der in Rede stehenden Rechtsfrage ergibt sich auch nicht allein aus der Datierung der maßgeblichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 04.08.2020, Ra 2020/16/0110). Da weder von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen wurde, noch eine sich widersprechende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, liegt im gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Es war daher eine ordentliche Revision spruchgemäß nicht zuzulassen.

Graz, am 11. August 2022