

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch ***RA GnbR*** über die Beschwerde vom 11. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 30. Juli 2021, Steuernummer ***Bf-StNr***, betreffend Grunderwerbsteuer (Erfassungsnummer 10-***1***) 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 Kaufangebot vom 05.02.2021 unterbreitete die Beschwerdeführerin (Bf) der Verkäuferin ein Kaufanbot, welches durch die Verkäuferin am 08.02.2021 angenommen wurde. Am 23.02.2021 wurde durch die Käuferin und hier Bf ein Bauträgervertrag mit der ***A GmbH*** als Verkäuferin abgeschlossen. Vertragsgegenstand des gegenständlichen Bauträgervertrages ist eine auf der Liegenschaft EZ ***Nr***, KG ***XY***, Bezirksgericht ***Z*** im Rahmen eines Bauträgerprojektes zu errichtende Wohnung (Top 17) sowie ein Kfz-Abstellplatz. Der Gesamtkaufpreis betrug € 239.400,- wobei die Bf als Käuferin im gegenständlichen Bauträgervertrag sich dazu verpflichtete die mit der Errichtung des Bauträgervertrages verbundenen Kosten zu tragen. Vom vertragserrichtenden Rechtsanwalt ***NN1*** wurde auf Basis des Kaufpreises von € 239.400,- gem § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 1987 eine Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 8.379,- für seine Mandantschaft selbst berechnet. Im Zuge einer Überprüfung der Selbstberechnungsabgaben durch das Finanzamt wurde der Vertragsserrichter mit Vorhalt vom 02.07.2021 aufgefordert eine Abschrift des Bauträgervertrages sowie aller für die Bemessung der Grunderwerbsteuer relevanten Unterlagen (insbesondere die Höhe der Vertragsserrichtungskosten) dem Finanzamt vorzulegen. Das Finanzamt erließ am 30.07.2021 einen Grunderwerbsteuerbescheid und setzte die Grunderwerbsteuer gem § 201 BAO unter Einbeziehung der Vertragsserrichtungskosten mit

€ 8.529,82 fest. Daraus ergab sich eine Nachforderung an Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 150,82. Am 11.08.2021 wurde gegen diesen Bescheid Beschwerde erhoben. Am 03.09.2021 wurde die Beschwerde durch das Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Am 20.09.2021 wurde ein Vorlageantrag der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erhoben.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 17.08.2017 wurde die Liegenschaft EZ ***Nr***, KG ***XY***, Bezirksgericht ***Z*** von der späteren Verkäuferin erworben. Vertragsverfasser dieses Kaufvertrages war ***NN1***. Am 05.02.2021 unterfertigte die Bf ein von der ***B GmbH*** vorgefertigtes Kaufangebot betreffend eine Wohnung samt Parkplatz (Top 17) die im Rahmen eines Bauträgerprojektes auf der gegenständlichen Liegenschaft errichtet wird. Die ***B GmbH*** (FN ***2***) ist Gesellschafterin der ***A GmbH*** (FN ***3***), wobei bei beiden Gesellschaften Herr ***NN2*** Geschäftsführer ist. Das Kaufangebot wurde am 08.02.2021 von der Verkäuferin angenommen. Im Kaufangebot wurde ua festgehalten, dass: „[...] *Alle Kosten und Gebühren die mit dem Abschluss des Kaufvertrages verbunden sind, sowie die Kosten der grundbücherlichen Durchführung samt Treuhandschaft gehen zu meinen (unseren) Lasten. [...]*

Nach Annahme dieses Kaufangebotes durch den Verkäufer(in) wird dieser die Errichtung des grundbücherlichen Kaufvertrages (Bauträgervertrag gemäß Bauträger-Vertragsgesetz und Wohnungseigentumsvertrag) in meinem (unserem) Namen in Auftrag geben.

*Als Vertragsverfasser und Treuhänder wird einvernehmlich Rechtsanwalt Herr ***NN1*** von ***RA GnbR***, bestellt. [...]*“

Am 23.02.2021 wurde ein Bauträgervertrag über die noch zu parifizierenden Miteigentumsanteile für die auf der Liegenschaft EZ ***Nr***, KG ***XY*** vom Bauträger zu errichtende Wohnung Top 17 sowie dem Kfz-Stellplatz PP 19 zwischen der Bf und der Verkäuferin der ***A GmbH*** abgeschlossen. Vertragserrichter dieses Bauträgervertrages ist der Rechtsanwalt ***NN1***. ***NN1*** wurde entsprechend Punkt IV. dieses Bauträgervertrages auch gem § 12 des Bauträgervertragsgesetzes (BTVG) zum Treuhänder bestellt. Als Kaufpreis (inkl Gebühren und Kosten für Bauabgabe, Kanalanschluss, Wasseranschluss, Wasserleitung, Stromanschluss und Fernwärmeanschluss) wurde € 239.400,- vereinbart. Weiters wurde im Bauträgervertrag ua folgendes vereinbart:

„[...]“

IX. Vertragserrichtung:

Bauträger und Erwerber übertragen die gesamte vertragliche Abwicklung einschließlich der

Einholung sämtlicher hiefür erforderlichen Genehmigungen und der bürgerlichen Durchführung dem Treuhänder. [...]

XV. Kosten, Abgaben und Gebühren:

Die mit der Errichtung dieses Vertrages, der bürgerlichen Einverleibung, der Erfüllung der Treuhandbedingungen gegenüber allfälligen Kredit/Darlehensgebern und der Pfandeinverleibung verbundenen Kosten, Abgaben und Gebühren welcher Art immer trägt der Erwerber.

Vom Vertragserrichter und Treuhänder wird für die Gesamtabwicklung des Bauträgervertrages inklusive Wohnungseigentumsbegründung ein Honorar in Höhe von 1,5 % des Kaufpreises zuzüglich 20% Umsatzsteuer, Beglaubigungskosten, Kosten des Treuhandkontos und Barauslagen verrechnet. [...]

*Die Grunderwerbsteuer in Höhe von € 8.379,00 und Eintragungsgebühr in Höhe von € 2.634,00 sind binnen zwei Wochen nach Vertragsunterfertigung auf das Anderkonto des Treuhänders IBAN: AT***4***, BIC: ***5*** zur Einzahlung zu bringen. Der Treuhänder wird ermächtigt, nach Zahlungseingang die steuerliche Selbstberechnungserklärung gem. § 11 GrEStG abzugeben und die Grunderwerbsteuer sowie die Eintragungsgebühr bei Fälligkeit sofort abzuführen.*

XVI. Bevollmächtigung:

*Die Vertragsteile bevollmächtigen und beauftragen den Vertragserrichter und Treuhänder, ***NN1***, [...] unwiderruflich zu sämtlichen für die vertragsgemäße Durchführung dieses Bauträgervertrages erforderlichen Schritten und Antragstellungen; [...]"*

Der Vertragserrichter führte für die Bf eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch und errechnete die Grunderwerbsteuer anhand der Bemessungsgrundlage von € 239.400,- (Kaufpreis ohne Vertragserrichtungskosten) in Höhe von € 8.379,-.

Das Finanzamt erließ am 30.07.2021 einen Grunderwerbsteuerbescheid gem § 201 BAO und legte diesem Grunderwerbsteuerbescheid als Bemessungsgrundlage den Kaufpreis zuzüglich der Vertragserrichtungskosten in der Höhe von € 4.309,20 inkl Umsatzsteuer (das sind 1,5% des Kaufpreises von € 239.400,- inkl 20% USt) zu Grunde. Gem § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 1987 errechnete sich die Grunderwerbsteuer auf Basis einer Bemessungsgrundlage von € 243.709,20 mit € 8.529,82 und führte daher zu einer Nachforderung von € 150,82. Begründend wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass die Vertragserrichtungskosten zur Bemessungsgrundlage gehören, da bei Bauträgerprojekten der Käufer keine Wahl des Vertragserrichters hat und an das Projekt gebunden ist.

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid vom 30.07.2021 erhob die Bf am 11.08.2021 (beim Finanzamt eingelangt am 13.08.2021) fristgerecht Beschwerde. In der Beschwerde führte die

Bf ua aus wie folgt:

„[...] Gemäß § 4 Abs 1 GrEStG 1987 ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5 leg cit), mindestens aber vom Grundstückswert zu berechnen.

Gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist bei einem Kauf die Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Zum Begriff der sonstigen Leistungen zählen all jene, die der Käufer dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Kaufobjekt erwerben zu können und deren Erbringung in einem unmittelbaren, wirtschaftlichen oder inneren Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehen (vgl. VwGH, 97/16/0432; 98/16/0319). Hiezu gehören auch Leistungen, an Dritte, die dem Verkäufer obliegen, jedoch aufgrund einer Vereinbarung vom Käufer getragen werden (vgl. VwGH, 95/16/0334).

Bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer zog die belangte Behörde gegenständlich – wie bereits ausgeführt - zusätzlich zum Kaufpreis auch die Vertragserrichtungskosten als Bemessungsgrundlage heran. Dies ist nach ständiger Rechtsprechung (und Lehre) jedoch nur dann angezeigt, wenn die Beauftragung des Vertragsserrichters durch den Verkäufer, die Kostentragung jedoch durch den Käufer erfolgt bzw. anteilig, wenn eine Beauftragung durch beide Vertragsteile erfolgte, die gesamten Kosten jedoch vom Käufer alleine getragen werden.

Wird der Auftrag jedoch alleine vom Käufer erteilt, sind die Vertragserrichtungskosten eigene Kosten des Käufers und daher kein Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. VwGH, 84/16/0031).

Maßgeblich zur Beurteilung der Zusammensetzung der Bemessungsgrundlage ist daher, wer von den Vertragsparteien den Vertragsserrichter beauftragt hat und wer zivilrechtlich zur Tragung der Kosten der Vertragsserrichtung verpflichtet war.

Die belangte Behörde schenkte bei ihrer diesbezüglichen Beurteilung insbesondere nachfolgenden Tatsachen keine Beachtung:

- *Die Beschwerdeführerin verpflichtete sich alleine zur Tragung sämtlicher Vertragserrichtungskosten (Kaufanbot, Seite 2; Bauträgervertrag, Punkt XV.).*
- *Die Errichtung des Kaufvertrages wurde im Namen der Beschwerdeführerin beauftragt (Kaufanbot, Seite 2); dass der Auftrag von der Verkäuferin übermittelt wurde, stellt lediglich ein Service ihrerseits dar.*
- *Die Vertragsbeziehung zwischen dem Vertragsserrichter und der Beschwerdeführerin kam somit bereits mit Übermittlung des Kaufanbotes nach dessen Annahme durch die Bauträgerin zustande. Im Falle der anschließenden Nichtunterzeichnung des Bauträgervertrages, wären die Kosten der Vertragsserrichtung der Beschwerdeführerin auf Basis dieses Vertrages verrechnet worden.*

- *Auch wenn es zu keinem Vertragsabschluss gekommen wäre, wäre das Risiko für die Erstellung des Vertragsentwurfes daher alleine bei der Beschwerdeführerin gelegen; zu einer Zahlungsverpflichtung der Verkäuferin wäre es jedenfalls nicht gekommen.*
- *Die Kosten der Vertragserrichtung wurden und werden ausschließlich direkt an den Vertragserrichter geleistet.*
- *Es ist in Bezug auf Projekte wie das gegenständliche nur lebensnah, dass die Verkäuferin mit dem potentiell zukünftigen Vertragserrichter bereits zuvor Absprache darüber hält, zu welchen Bedingungen im Falle der Beauftragung durch den Käufer, die Abwicklung erfolgen soll. Daraus ist jedoch weder eine Beauftragung desselben durch die Verkäuferin noch eine wirtschaftliche Verpflichtung diesem gegenüber ableitbar.*
- *Darüber hinaus ist es (auch) im Zusammenhang mit Kaufverträgen üblich, dass der Verkäufer nur unter der Bedingung, dass ein von ihm namhaft gemachter Rechtsanwalt vom Käufer mit der Vertragserrichtung beauftragt wird, den Vertrag abschließt.*

Bei Berücksichtigung dieser Tatsachen kann nicht nur im Hinblick auf die formale Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses, sondern auch aus wirtschaftlicher Perspektive, kein Zweifel daran bestehen, dass sowohl die Beauftragung des Vertragserrichters, als auch die Tragung der Errichtungskosten ausschließlich in der Käufersphäre lagen und die Verkäuferin jedenfalls kein diesbezügliches wirtschaftliches Risiko traf.

Richtigerweise wäre die Grunderwerbssteuer - wie dies im Zuge der Selbstberechnung erfolgte - vom vereinbarten Kaufpreis, ohne Hinzurechnung der Vertragserrichtungskosten zu bemessen gewesen, da sowohl die Beauftragung des Vertragserrichters, als auch die Tragung der Vertragserrichtungskosten ausschließlich durch die Käuferin erfolgten. [...]“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 03.09.2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt wie folgt:

„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 war somit eine sonstige Leistung nach § 5 Abs 1 Z 1

GrEStG und die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage erweist sich daher als nicht rechtswidrig.“

Am 20.09.2021 wurde durch die Bf fristgerecht ein Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht erhoben.

Im Rahmen weiterer Erhebungen des Bundesfinanzgerichtes (BFG) konnte ermittelt werden, dass sämtlich mit dem gegenständlichen Bauträgerprojekt in Zusammenhang stehenden Kaufverträge vom demselben Vertragserrichter in annähernd deckungsgleicher Form abgefasst wurden. Dies wurde der Bf mittels Vorhaltes vom 18.08.2022 mitgeteilt. Die Bf führte dazu in ihrer Stellungnahme vom 14.09.2022 aus, dass es bei einem Abverkauf einer Vielzahl von Wohnungen eines Projektes nur lebensnah und effizient sei, dass die Aufsetzung der Kaufverträge durch denselben Vertragserrichter erfolge und die Vertragsinhalte im Hinblick auf die Ähnlichkeit der Kaufgegenstände größtenteils übereinstimmen. Diesem Umstand stünde aber nicht entgegen, dass der Vertragserrichter von jedem Käufer separat beauftragt würde.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt erschließt sich insbesondere aus dem Kaufangebot vom 05.02.2021, dem Kaufvertrag vom 23.02.2021, dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 30.07.2021 sowie aus den eingebrachten Schriftsätzen.

Das Kaufangebot vom 05.02.2022/08.02.2022 war als ein im Wesentlichen vorgefertigtes Angebotsschreiben zu qualifizieren, weil darin lediglich der Name der Bf, ihre Adresse und weitere Daten der Bf handschriftlich ausgefüllt, sowie die genaue Bezeichnung der Wohnung, der Kaufpreis und der Baubeginn im Herbst 2020 ergänzt wurden. Insbesondere die Klausel, dass nach Annahme des Angebotes durch die Verkäuferin diese die Errichtung des Kaufvertrages im Namen der Käuferin (Bf) in Auftrag geben werde, erscheint als ein fixer Bestandteil des vorgefertigten Kaufangebotes.

Im Zuge weiterer Erhebungen im Grundbuch konnte festgestellt werden, dass der im gegenständlichen Fall als Bauträger auftretende Verkäufer die seinem Bauträgerprojekt zugeführte Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 17.08.2017 erworben hat. Der Vertragsersteller dieses Kaufvertrages ist derselbe Rechtsanwalt, der auch den gegenständlichen Kaufvertrag vom 30.07.2021 errichtet hat. Weiters konnte ermittelt werden, dass bei dem gegenständlichen Bauträgerprojekt weitere 19 Kaufverträge nicht nur vom selben Vertragsverfasser stammen, sondern auch im Wesentlichen annähernd deckungsgleich abgefasst wurden.

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 GrEStG 1987) 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 BTVG) 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 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) auszulegen. 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 Vertragschließenden 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 Vertragserrichtungskosten im Besonderen:

Die Kosten der Vertragserrichtung zählen nur dann zur Bemessungsgrundlage in der Grunderwerbsteuer, wenn der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung 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 Vertragserrichtungskosten 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:

Bereits die im Kaufangebot vom 05.02.2021 enthaltene Klausel, dass nach Annahmen des Kaufangebots durch die Verkäuferin, diese die Errichtung des grundbücherlichen Kaufvertrages (Bau trägervertrag gemäß Bau trägervertragsgesetz und Wohnungseigentumvertrag) im Namen der Käuferin in Auftrag geben wird, deutet darauf hin, dass es nie zu einem persönlichen Kontakt zwischen der Käuferin und dem Vertragserrichter gekommen ist. Die Käuferin hatte vielmehr nicht einmal die Wahl welcher Vertragserrichter den Kaufvertrag errichtet. Es fällt auch auf, dass der Name der Käuferin samt ihren weiteren Daten nur handschriftlich auf Platzhaltern im Kaufangebot eingetragen wurde. Die Klausel über die vertretungsweise Beauftragung des Vertragserrichters ist aber fester Bestandteil des Kaufangebotes und erweckt nicht den Anschein, dass die Käuferin die Möglichkeit gehabt hätte den Vertragserrichter auch selbst zu beauftragen bzw sich einen Vertragserrichter selbst zu wählen.

Gegen eine Erteilung des Vertragserrichtungsauftrages durch die Käuferin (Bf) an den Vertragserrichter spricht auch, dass die weiteren Erhebungen im Grundbuch ergeben haben, dass für sämtliche dieses Bauprojekt betreffende Kaufobjekte im Wesentlichen gleichlautende Kaufverträge vorliegen, die von demselben Vertragserrichter erstellt wurden. Das Vorliegen von mehreren gleichartigen Kaufverträgen für mehrere Kaufobjekte, die von demselben Vertragserrichter erstellt wurden sprechen gegen eine Erteilung eines Auftrages zur Vertragserrichtung durch die Bf.

Aus dem Kaufvertrag vom 23.02.2021 geht aus Punkt „IV. Treuhänderbestellung“ hervor, dass auf diesen Vertrag die Regeln des Bauträgervertragsgesetzes (BTVG) zur Anwendung kommen und dass die verkaufende Partei den Vertragsserrichter 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.

Die Bf hat in ihrer Beschwerde auch eingeräumt, dass es in Bezug auf Bauträgerprojekte nur lebensnah ist, dass die Verkäuferin mit dem potentiellen zukünftigen Vertragsserrichter bereits zuvor Absprachen darüber hält, zu welchen Bedingungen die Kaufabwicklung erfolgen soll. Darüber hinaus hat die Bf ausgeführt, dass es im Zusammenhang mit derartigen Kaufverträgen üblich ist, dass der Verkäufer nur unter der Bedingung den Kaufvertrag abschließt, dass ein von ihm namhaft gemachter Rechtsanwalt vom Käufer mit der Vertragsserrichtung beauftragt wird. Auch aus diesen Ausführungen wird ersichtlich, dass die Käuferin und hier Bf auf die Auswahl des Vertragsserrichters keinen Einfluss nehmen konnte. Inwiefern die Bf dann einen Vertragsserrichter beauftragt haben soll, auf dessen Auswahl sie schon keinen Einfluss nehmen konnte, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar.

Im Kaufvertrag findet sich unter Punkt „XV. Kosten, Abgaben und Gebühren“ eine Klausel, aus der hervorgeht, dass die mit der Errichtung des gegenständlichen Kaufvertrages verbundenen Kosten die Erwerberin – also die Bf - trägt. Eine derartige Kostentragungsvereinbarung ergibt aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur dann einen Sinn, wenn sich der Verkäufer gegen eine Kosteninanspruchnahme absichern will, da er ansonsten ein Kostenrisiko betreffend die Vertragsserrichtungskosten fürchtet. Wenn aber der Verkäufer den Vertragsserrichter nicht mit der Vertragsserrichtung betraut hätte, bräuhete er nicht ein derartiges Kostenrisiko zu befürchten, weil sich dann der Vertragsserrichter zivilrechtlich nur an den Auftraggeber, von welchem er den Auftrag zur Vertragsserrichtung erhalten hat, mittels Honorarrechnung wendet. Auch für den Fall, dass der Verkäufer – wie in der Beschwerde behauptet – lediglich als Serviceleistung den Vertragsserrichter im Namen der Käuferin und Bf beauftragt hätte, hätte der Verkäufer keine Kosteninanspruchnahme durch den Vertragsserrichter zu fürchten und wäre daher die konkrete Vertragsklausel in Punkt XV. des Kaufvertrages in wirtschaftlicher Betrachtungsweise obsolet. Auch dieser Punkt spricht gegen eine Beauftragung des Vertragsserrichters durch die Käuferin (Bf).

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, dass bei Bauträgerprojekten der Bauträger verpflichtet ist einen Treuhänder zu bestellen, der entweder ein Notar oder ein

Rechtsanwalt ist. Gem § 3 Abs 1 BTVG bedarf der Bauträgervertrag der Schriftform. Im gegenständlichen Fall stellt es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise so dar, dass der Bauträger und Verkäufer sich eines Rechtsanwaltes bedient hat, der für die Veräußerungen der einzelnen Wohnungen des Bauträgerprojektes einen Mustervertrag errichtet hat, welcher dann lediglich an die einzelnen Käufer angepasst wurde. Es ist der Bf, wie sie in ihrer Stellungnahme vom 14.09.2022 ausführte, dahingehend zuzustimmen, dass es gerade bei einem Abverkauf einer Vielzahl von Wohnungen eines Projektes nur lebensnah und effizient ist, dass die Aufsetzung der Kaufverträge durch denselben Vertragserrichter erfolgt und die Vertragsinhalte im Hinblick auf die Ähnlichkeit der Kaufgegenstände größtenteils übereinstimmen. Die Bf entwickelte jedoch hinsichtlich der Beauftragung zur Vertragserstellung keine eigenen Aktivitäten. Vielmehr wurde der Vertragserrichter direkt durch den Verkäufer mit der Vertragserrichtung beauftragt, wobei sich die Käuferin (Bf) zur Kostentragung der dabei entstehenden Kosten verpflichtete. Es war der Bf weder möglich selbst einen Vertragserrichter zu bestimmen, noch war es im gesamten Verfahren zu einem persönlichen Kontakt zwischen der Bf und dem Vertragserrichter gekommen. Dem steht auch nicht entgegen, dass sich die Käuferin (Bf) bereits im Anbot zur Kostentragung der Vertragserrichtungskosten verpflichtete, war doch die gegenständliche Klausel ein fester Bestandteil des Angebotes ohne den es zu keinem Vertragsabschluss mit der Käuferin (Bf) gekommen wäre. Diesbezüglich ist auf die Ausführungen in der Beschwerde der Bf zu verweisen, in welcher sie darlegte, dass es im Zusammenhang mit derartigen Kaufverträgen üblich ist, dass der Verkäufer nur unter der Bedingung, dass ein von ihm namhaft gemachter Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung beauftragt wird, den Vertrag abschließt.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war daher davon auszugehen, dass die Vertragserrichtung durch die verkaufende Partei in Auftrag gegeben wurde und die Bf sich lediglich zur Kostentragung der Vertragserrichtungskosten verpflichtet hat. Es waren daher die Kosten der Vertragserrichtung als Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusehen und spruchgemäß zu entscheiden.

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 Vertragserrichtungskosten 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 30. September 2022