

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch ***RA-Kanzlei*** Rechtsanwälte GmbH, ***Adr RA***, über die Beschwerde vom 18. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 20. Jänner 2020 betreffend Grunderwerbsteuer Steuernummer ***Bf-StNr*** (Erfassungsnummer ***ErfNr1***) 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. Verfahrensgang

Mit Kauf- und Bauträgervertrag vom 08.07.2019 erwarb die Beschwerdeführerin (Bf) eine im Rahmen eines Bauträgerprojektes zu errichtende Wohnung. Mit Selbstberechnung vom 10.10.2019 wurde auf Basis des Kaufpreises die Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 4.602,36 selbstberechnet. Am 20.01.2020 erging ein Grunderwerbsteuerbescheid mit welchem gem § 201 BAO die Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 4.675,86 festgesetzt wurde. Als Bemessungsgrundlage wurde im Grunderwerbsteuerbescheid ein Kaufpreis von € 131.496,- zuzüglich der Vertragserrichtungskosten in der Höhe von € 2.100,- herangezogen. Dagegen erhob die Bf fristgerecht am 18.02.2020 Beschwerde und führte aus, dass die Vertragserrichtungskosten nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen seien. Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) durch das Finanzamt am 05.03.2020 als unbegründet abgewiesen. Die Bf erhob fristgerecht am 09.04.2020 einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht und beantragte eine mündliche

Senatsverhandlung. Der Antrag auf eine mündliche Senatsverhandlung wurde am 10.10.2022 schriftlich zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf schloss am 08.07.2019 mit der ***XY-Bau GmbH*** als Bauträgerin und Verkäuferin einen Kauf- und Bauträgervertrag. Die Bauträgerin war bürgerliche Eigentümerin der Liegenschaft ***EZ***, ***KG XY***. Auf dieser Liegenschaft hat die Bauträgerin im Rahmen eines Bauträgerprojektes ein Gebäude mit insgesamt 209 Wohnungen errichtet. Dieses neu errichtete Gebäude bildet eine in sich rechtlich abgeschlossene Wohnungseigentumsanlage, die in das Gesamtprojekt „***Z***“ eingebettet ist. Vertragsgegenstand des gegenständlichen Kauf- und Bauträgervertrages ist eine Wohnung (Tür 066) samt einem Kellerabteil. Der Kaufpreis der Wohnung belief sich lt Punkt 3.1. des Kauf- und Bauträgervertrag auf € 131.496,-. Entsprechend Punkt 3.1. des Kauf- und Bauträgervertrages sind Nebenkosten wie die Kosten der Vertragserrichtung nicht im Kaufpreis enthalten. Diese Kosten werden der kaufenden Partei von der Vertragsverfasserin gesondert in Rechnung gestellt. Unter Punkt 4.2. des Kauf- und Bauträgervertrages wurde folgendes vereinbart:

*„Zum Treuhänder für die Abwicklung des gegenständlichen Wohnungseigentumsprojektes und für die grundbücherliche Abwicklung des Kaufes des vertragsgegenständlichen Wohnungseigentumsobjektes wird von der Bauträgerin Rechtsanwalt ***Dr. Z***, als geschäftsführender Gesellschafter der Vertragsverfasserin bestellt.*

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

[...]“

Unter Punkt 8.1. des Kauf- und Bauträgervertrages wurde festgehalten, dass das Honorar der Vertragsverfasserin für die Errichtung dieses Vertrages € 2.100,- inkl USt beträgt. Weiters wurde in diesem Vertragsabschnitt vereinbart, dass das Honorar von der kaufenden Partei zu tragen ist. Sowohl die Höhe der Vertragserrichtungskosten, als auch der Umstand, dass diese von der Bf (Käuferin) getragen wurden, ist zwischen den Parteien unstrittig.

Weiters wurde zwischen der ***XY-Bau GmbH*** und der Bf als Treugeberin bzw kaufende Partei einerseits und ***Dr. Z*** als Treuhänder andererseits am 08.07.2019 eine Treuhandvereinbarung abgeschlossen. Mit dieser Treuhandvereinbarung wurde ***Dr. Z***

als Treuhänder bestellt. In dieser Treuhandvereinbarung wurde unter Punkt 2.11. festgehalten, dass sämtliche Kosten, welche aus der Übernahme dieser Treuhandtschaft dem Treuhänder entstehen, bereits durch die Vertragserrichtungskosten abgedeckt sind.

Das Finanzamt setzte mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 20.01.2020 eine Grunderwerbsteuer gem § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% der Gegenleistung von € 133.596,- fest. Dabei ermittelte das Finanzamt die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer aus dem Kaufpreis lt Kaufvertrag in der Höhe von € 131.496,- zuzüglich der Vertragserrichtungskosten in der Höhe von € 2.100,-. Das Finanzamt setzte sohin eine Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 4.675,86 fest, was zu einer Nachforderung von € 73,50 führte. In seiner Begründung argumentierte das Finanzamt, dass die Vertragserrichtungskosten Teil der Bemessungsgrundlage in der Grunderwerbsteuer wären, weil bei Bauträgerprojekten der Käufer keine freie Wahl des Vertragserrichters hätte und an das Projekt gebunden sei.

Gegen den Grunderwerbsteuerbescheid erhob die Bf am 18.02.2020 fristgerecht Beschwerde und führte dazu ua aus wie folgt:

„[...]

C.) Sachverhalt und Beschwerdegründe

a.) Bereits anhängiges Verfahren

[...]

b.) Zur Historie der Vertragsbeziehung

1. Zwischen der ***XY-Bau GmbH***, ***Firmenbuchnummer***, ***Adr***, als Teil der Unternehmensgruppe der ***ABC-AG***, ***Adr*** und der Vertreterin der Beschwerdeführerin 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.

2. Am 08.07.2019 wurde zwischen der Beschwerdeführerin und der ***XY-Bau GmbH*** (im Folgenden kurz: „Bauträger“) ein Treuhandvertrag abgeschlossen, mit welchem die Vertreterin der Beschwerdeführerin gemäß § 12 BTVG von beiden Parteien als Treuhänder beauftragt wurde (Beilage ./2). Eine Beauftragung durch beide Parteien als Treuhänder ist gesetzlich vorgeschrieben.

3. Am 08.07.2019 wurde zwischen der Beschwerdeführerin und der ***XY-Bau GmbH*** ein Kauf- und Bauträgervertrag abgeschlossen (im Folgenden kurz: „Vertrag“). Dieser Vertrag wurde von der Vertreterin der Beschwerdeführerin erstellt (Beilage ./1).

4. Darin wurde der Gesamtkaufpreis von EUR 131.496,00 festgelegt. Dieser Kaufpreis ist ein Fixpreis, welcher dem gegenständlichen Vertragsverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und dem Bauträger zugrunde gelegt wurde.

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

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

6. 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 ***ABC-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.

7. Mit Bescheid des Finanzamts für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20.01.2020 zu Erfassungsnummer ***ErfNr1*** wurde die Beschwerdeführerin dazu verpflichtet, die Grunderwerbssteuer für die Gegenleistungen gemäß § 5 GrEStG zu leisten. Als Bemessungsgrundlage wurden dabei neben dem richtigerweise angenommenen Kaufpreis in Höhe von EUR 131.496,00, unrichtigerweise auch die Vertragserrichtungskosten in Höhe von EUR 2.100,00 herangezogenen.

8. Damit in Zusammenhang stehend, leidet der Bescheid an einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung der Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG.

BEWEIS:

- Kauf- und Bauträgervertrag vom 11.02.2019 [sic!] (Beilage ./1);
- Treuhandvereinbarung vom 31.01.2019 [sic!] (Beilage ./2);
- Eidesstattliche Erklärung vom 13.12.2018 (Beilage./3);
- ***Dr. Z***, p.A. der Vertreterin der Beschwerdeführerin, als Zeuge.

c.) Rechtliche Vorfragestellung

1. Nach § 4 Abs 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG zu berechnen. Die rechtliche Vorfrage im gegenständlichen Fall ist demnach, was als Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG definiert werden kann.

2. Für die Frage der „Gegenleistung“ ist notwendiges Definitionselement, was die Gegenleistung in ihrem Kern ausmacht. Eine Gegenleistung ist charakteristisch für jeden synallagmatischen (also zweiseitig verbindlich entgeltlichen) Vertrag. Die Grundregel des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG, wonach beim Kauf die Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist, gilt auch für andere, einen Übereignungsanspruch begründenden Rechtsgeschäfte, da der Gegenleistungsbegriff in § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt ist. Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn (§21 BAO) zu verstehen.

3. Gegenleistung ist daher in diesem Sinne eine geldwerte Leistung, die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstücks dem Veräußerer versprochen wird und alles, was der Käufer (sonst) aufwenden muss, um das Kaufobjekt zu bekommen. Es kommt dabei vor allem auch darauf an, zu welchen Leistungen sich der Käufer im zeitlichen Naheverhältnis des Kaufvertrags verpflichtet hat.

Es ist daher davon auszugehen, 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 Z 1 GrEStG angesehen.

4. 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.

5. Die Frage, wer die Errichtung nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise beauftragt hat, richtet sich dabei wesentlich danach, wer im Falle der „Nichtdurchführung“ des Vertrages das wirtschaftliche Risiko trägt. Die Frage wer wirtschaftlich das Risiko der Beauftragung des Vertragserrichters trägt wurde im Bescheid nicht zur Vorfrage gemacht, obwohl es für die Beurteilung der Frage, ob die Vertragserrichtungskosten dem Bauträger oder der Beschwerdeführerin zugerechnet werden, wesentlich ist.

d.) Unrichtige rechtliche Beurteilung

1. Bei der Frage der „Treuhänderbeauftragung“ sind zwei Ebenen zu unterscheiden: Die Ebene des BTVG und des WEG 2002, welche klar verlangen, dass ein Treuhänder bei Bauträgerprojekten zu bestellen ist; und davon losgelöst die Ebene der Vertragsverhältnisse zwischen den Parteien.

2. Der Bauträger ist gemäß § 12 BTVG verpflichtet, spätestens bei der Unterfertigung des Bauträgervertrags einen Treuhänder zu bestellen, dessen Tätigkeit endet erst mit dem Ende der Sicherungspflicht des Bauträgers dem jeweiligen Erwerber gegenüber. Dem Treuhänder kommen dabei vielseitige Beraterpflichten und Übertragungspflichten im Sinne des BTVG und des WEG 2002 zu.

Die Bestellung eines solchen Treuhänders ist daher - bei hier vertragsgegenständlichen Ratenzahlungsvereinbarungen – zwingend vorgesehen, das Gesetz schreibt in dieser Frage vor, dass der Bauträger für die notwendige Bestellung des Treuhänders für das Projekt Sorge zu tragen hat. Die Bestellung des Treuhänders durch den Bauträger ist somit obligatorisch und unabdingbar.

3. Auf vertraglicher Ebene wurde zwischen der Treuhänderin und dem Bauträger vereinbart, dass diese den Vertrag zum Verkauf des Vertragsgegenstandes errichten darf. Die Bezahlung der Vertragserrichtungskosten erfolgt durch den jeweiligen Käufer. Dabei ist das Risiko der Einbringlichkeit der Kosten für die Vertragserrichtung gänzlich auf Seiten der Treuhänderin. Sollte der Käufer nicht in der Lage - oder aus anderen Gründen nicht willens - sein, die Vertragserrichtungskosten zu bezahlen, muss die Treuhänderin diese Forderung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betreiben und notfalls einklagen; das Risiko der Einbringlichkeit trifft demnach allein die Vertragserrichterin.

Der Bauträger ist im Falle des Ausfalls der Forderung von Seiten eines Käufers nicht verpflichtet, der Vertreterin der Beschwerdeführerin als Vertragserrichter die Kosten der Vertragserrichtung zu ersetzen. Somit ist das Kostenrisiko der Errichtung des Vertrages nicht der Sphäre des Bauträgers zuzurechnen, sondern der Sphäre der Beschwerdeführerin (als derjenige, der die Kosten der Vertragserrichtung trägt) sowie der Vertreterin der Beschwerdeführerin (die die Vertragserrichtung schuldet).

4. Die Bauträgerin erklärte bereits im Verfahren zu ***ErfNr 2*** an Eides statt (Beilage ./3), dass:

- die Bauträgerin im Innenverhältnis nicht für die Vertragserrichtung haftet;
- die alleinige Zahllast bei der Beschwerdeführerin liegt;
- im Falle der Nicht-Bezahlung der Vertragserrichtungskosten durch die Beschwerdeführerin die Vertragserrichterin gegen den Bauträger keinen Anspruch auf Bezahlung eines Honorars (auch nicht im Sinne einer „Ausfallhaftung“) hat
- das Kostenrisiko somit ausschließlich die Vertragserrichterin trägt.

Diese Erklärung ist nach wie vor aufrecht und zutreffend.

5. 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.

[...]

Aus einer eidesstattlichen Erklärung vom 13.12.2018 (Beilage ./3 der Beschwerde) die von der ***RA-Kanzlei*** Rechtsanwälte GmbH und der ***XY-Bau GmbH*** abgegeben wurde, geht folgendes hervor:

„[...]

*1. Bei der Bauträgerin handelt es sich um ein Unternehmen im Unternehmensverbund der ***ABC-AG***, ***Adr***. ***RA-Kanzlei*** und die ***ABC-AG*** stehen seit Jahren in ständiger Geschäftsbeziehung. Grundlage dieser Geschäftsbeziehung ist eine die gesamte Unternehmensgruppe um die ***ABC-AG*** unterliegende Honorarvereinbarung. Auf Grundlage dieser Honorarvereinbarung wurde zwischen ***RA-Kanzlei*** und der Bauträgerin mündlich eine das Projekt „***Z***“ näher behandelnde eigene Honorarvereinbarung geschlossen, welche zur Honorierung des Vertragsinhalts nachstehend wiedergegeben ist.*

*2. Diese Vereinbarung besagt, dass ***RA-Kanzlei*** von der ***ABC-AG*** als Treuhänder für dieses Projekt im Sinne der § 12 BTVG und § 42 WEG 2002 bestellt wird.*

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

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

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

[...]“

Die Beschwerde wurde durch das Finanzamt am 05.03.2020 mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde in der BVE 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 Projektes gleichartige Verträge abgeschlossen. Ein Erwerb der Liegenschaftsanteile über einen anderen Vertragserrichter wäre somit gar nicht möglich gewesen. Die vertraglich übernommene Bezahlung der Vertragserrichtungskosten war somit eine sonstige Leistung nach § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG und die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage erweist sich laut Erkenntnis des VwGH vom 23.1.2003 zu GZ 2001/16/0353 daher als nicht rechtswidrig. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

Am 09.04.2020 erhob die Bf durch ihren Vertreter einen Vorlageantrag an das BFG, in dem sie die bereits in der Beschwerde vorgebrachten Argumente wiederholte. Ergänzend brachte die Bf in ihrem Vorlageantrag vor, dass die in der BVE angeführte Entscheidung des VwGH vom 23.01.2003, 2001/16/0353 sich für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes nicht eigne, weil im gegenständlichen Fall das wirtschaftliche Risiko ausschließlich bei dem Treuhänder/Vertragserrichter läge, wohingegen im Fall den der VwGH zu obiger Geschäftszahl entschieden hat, das wirtschaftliche Risiko hinsichtlich der Vertragserrichtungskosten bei der Bauträgerin gelegen sei.

Mit Schreiben vom 10.10.2022 wurde durch den Vertreter der Bf der im Vorlageantrag gestellte Antrag auf eine mündliche Senatsverhandlung schriftlich zurückgezogen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt erschließt sich insbesondere aus dem Kauf- und Bauträgervertrag und der Treuhandvereinbarung beide vom 08.07.2019, sowie aus der eidesstattlichen Erklärung vom 13.12.2018 und den eingebrachten Schriftsätzen.

Die Darstellung der Bf, dass zwischen dem Vertreter der Bf in seiner Funktion als Vertragserrichter einerseits und der Bauträgerin bzw Verkäuferin andererseits die mündliche Vereinbarung bestand, dass die Bauträgerin jedenfalls hinsichtlich der Vertragserrichtungskosten nicht in Anspruch genommen wird, erscheint auch im Hinblick auf die eidesstattliche Erklärung vom 13.12.2018 als glaubwürdig. Es ist daher festzustellen, dass die Bauträgerin vom Vertragserrichter hinsichtlich der Vertragserrichtungskosten entsprechend dieser internen mündlichen Vereinbarung nicht in Anspruch genommen werden konnte. Es ist darüberhinaus auch festzustellen, dass diese Vereinbarung eine interne Vereinbarung zwischen dem Vertragserrichter und der Bauträgerin war, die weder verschriftlicht wurde, noch der Bf zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, in welchem sie sich auch zur Kostenübernahme der Vertragserrichtungskosten verpflichtete, bekannt war. Dies erschließt sich aus der Darstellung in der Beschwerde zu Punkt C.) b.) 6. auf Seite 5 der Beschwerde sowie aus dem Vorlageantrag auf Seite 3.

Entsprechend der Darstellung in der Beschwerde zu Punkt C.) d.) 3. auf Seite 8 bzw im Vorlageantrag auf Seite 5 wurde auf vertraglicher Ebene zwischen dem Treuhänder und der Bauträgerin vereinbart, dass der Treuhänder den Vertrag zum Verkauf des Vertragsgegenstandes errichten darf. Diesbezüglich ist auch auf den Passus in der eidesstattlichen Erklärung vom 13.12.2018 zu verweisen, der unter Punkt 2. ausführt: *„Entsprechend der Funktion als Treuhänderin wurde ***RA-Kanzlei*** das exklusive Recht eingeräumt, alle Kaufverträge betreffend dieses Projekt, auf Grundlage einer festgesetzten Preisliste zu errichten.“*

Der Auftrag zur Vertragserrichtung erfolgte daher durch den Bauträger.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die im gegenständlichen Verfahren 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 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 1987).“

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. [...]“

Rechtliche Beurteilung:

Für die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage ist zunächst die Frage zu beantworten, welche der beiden Vertragsparteien den Rechtsanwalt oder Notar mit der Abfassung des Vertrages beauftragt hat und daher aufgrund des mit dem Verfasser abgeschlossenen Bevollmächtigungsvertrages verpflichtet ist, das vereinbarte Honorar zu zahlen (§ 1014 ABGB). (vgl. dazu Ressler/Arnold in Arnold/Bodis (Hrsg.), GrESt 1987 zu § 5 Rz 127)

Die Bf hat in ihrer Beschwerde und im Vorlageantrag ausgeführt, dass der Vertragsersteller (und Vertreter der Bf) die Stellung eines exklusiven Vertragserstellers für sämtliche Einzelverträge, welche das gegenständliche Bauträgerprojekt betrafen, innehatte. Diese exklusive Stellung als Vertragsersteller sämtlicher Einzelverträge erschließt sich auch aus der im Innenverhältnis zwischen der Bauträgerin (und hier Verkäuferin der gegenständlichen Wohnung) und der als Treuhänder von der Bauträgerin beauftragten Rechtsanwaltskanzlei bestehenden Vereinbarung (vgl. Eidesstattliche Erklärung vom 13.12.2018 Punkt 2. letzter Satz). Eine direkte Beauftragung des Vertragserstellers mit der Vertragserrichtung des Kauf- und Bauträgervertrages durch die Erwerberin (Bf) wurde im Verfahren weder von der Bf behauptet, noch ist eine solche aus dem Akt ersichtlich. Vielmehr war festzustellen, dass, entsprechend den Ausführungen der Bf in ihrer Beschwerde auf Seite 8 (Punkt C.) d.) 3.) bzw. ihres Vorlageantrages auf Seite 5, die Beauftragung zur Vertragserstellung des Kauf- und Bauträgervertrages durch die Bauträgerin erfolgte. Es war daher festzustellen, dass der Vertragserrichter jedenfalls durch die Bauträgerin/Verkäuferin beauftragt wurde.

Unstrittiger Weise ist im gegenständlichen Kauf- und Bauträgervertrag vereinbart, dass die Bf als Käuferin die Kosten der Vertragserrichtung zu tragen hat.

Entsprechend der bereits zitierten VwGH-Judikatur zählen die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde nur dann zur Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, wenn der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt und der Erwerber sich verpflichtet, diese Kosten zu tragen (vgl. VwGH 23.01.2003, 2001/16/0353). Es gehört daher, entgegen der Darstellung in der Beschwerde, nicht nur was der Veräußerer vom Käufer auf Grund des Vertrages zu fordern berechtigt ist, sondern jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt, zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Gegenleistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, damit 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).

Ob es zwischen der Bauträgerin/Verkäuferin und dem Vertragserrichter im Innenverhältnis eine Vereinbarung gibt, dass der Vertragserrichter die Bauträgerin/Verkäuferin jedenfalls hinsichtlich der Vertragserrichtungskosten schad- und klaglos hält, ist für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes unmaßgeblich. Auch wenn das Risiko betreffend die Vertragserrichtungskosten gänzlich auf Seiten des Vertragserrichters liegt und die Bauträgerin im Falle eines Zahlungsausfalles auf Seiten der Käuferin nicht verpflichtet ist, dem Vertragserrichter die Kosten der Vertragserrichtung zu ersetzen, so ändert das nichts an der grundsätzlichen Ausgestaltung, dass die Bauträgerin/Verkäuferin den Vertragserrichter beauftragt hat den Kauf- und Bauträgervertrag zu errichten und sich weiters die Käuferin vertraglich dazu verpflichtet hat, die Vertragserrichtungskosten zu tragen. Der Auftraggeber

hat grundsätzlich gem § 1014 ABGB dem beauftragten Vertragserrichter ein entsprechendes Entgelt zu leisten. Dass der Vertragserrichter der Bauträgerin die Kosten der Vertragserrichtung in keinem Fall überbinden werde, war der Käuferin zum Zeitpunkt in dem sie sich zur Kostentragung der Vertragserrichtungskosten verpflichtete gar nicht bewusst. Die Käuferin ist zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses daher jedenfalls davon ausgegangen, eine Verpflichtung – nämlich die Kostentragung der Vertragserrichtungskosten – der Verkäuferin zu übernehmen.

Die Bf geht in ihrer Beschwerde irriger Weise davon aus, dass für die Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ausschlaggebend ist, wer das Kostenrisiko für die Vertragserrichtungskosten trägt. Wie bereits dargestellt hat der VwGH mehrfach judiziert, dass es für die Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage darauf ankommt, wer den Auftrag zur Erstellung des Vertrages erteilt hat (vgl VwGH 22.04.1953, 1054/51 und 0310/51; VwGH 08.06.1959, 1528/57; VwGH 23.01.2003, 2001/16/0353 und VwGH 04.12.2019, Ra 2019/16/0190). Es kommt dabei aber nicht darauf an, wen die Haftung bei Nichtbezahlung der Vertragserrichtungskosten trifft. Die zwischen der Bauträgerin und dem Vertragserrichter/Treuhänder getroffene zusätzliche mündliche Vereinbarung über die Tragung eines etwaigen Kostenrisikos betrifft lediglich den Bevollmächtigungsvertrag zur Vertragserstellung hinsichtlich des gegenständlichen Bauträgerprojektes zwischen diesen beiden Parteien. Auch die Bf verweist in ihren Eingaben darauf, dass diese Regelung hinsichtlich der Kostentragung, weil sie das Innenverhältnis zwischen der Bauträgerin und dem Vertragserrichter/Treuhänder betrifft, nicht Eingang in den Kauf- und Bauträgervertrag gefunden hat. Auf das hier zu beurteilende Vertragsverhältnis zwischen Bauträgerin und Bf hat die mündliche Vereinbarung zwischen der Bauträgerin und dem Vertragserrichter/Treuhänder keine Auswirkungen.

Wenn die Bf in ihrer Beschwerde zu Punkt C.) d.) 5. auf Seite 9 bzw ihrem Vorlageantrag auf Seite 6 ausführt, dass es klar sei, dass nur zur Gegenleistung gehört, was der Veräußerer vom Erwerber auf Grund des zwischen Ihnen abgeschlossenen Vertrages zu fordern berechtigt ist und dabei in der Fußnote auf den Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 von Arnold/Bodis zu § 5 Rz 124 verweist, ist dazu ergänzend zu bemerken, dass die entsprechende Kommentarstelle in verkürzter Weise wiedergegeben wurde. Arnold/Bodis führen dazu an der angeführten Stelle aus wie folgt:

„§ 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1940 wurde wortgleich in das GrEStG 1955 übernommen. Es ist daher auch im österr Recht davon auszugehen, dass zur Gegenleistung alles gehört, was der Veräußerer vom Erwerber aufgrund 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 Z 1 angesehen (E 22. 4. 1953, 310/51; 22. 4. 1953, 1054/54; 21. 2.

1985, 84/16/0228 uam; zu übernommenen Vertragserrichtungskosten vgl etwa VwGH 23. 1. 2003, 2001/16/0353; UFS 19. 9. 2007, RV/0077-I/07).

Als Kosten der Übertragung des Grundstücks kommen insbes in Betracht: die Kosten der Bewertung und Vermessung der Liegenschaft, die Maklerprovision, das Honorar des Rechtsanwalts oder Notars für die Errichtung der Vertragsurkunde oder für die Durchführung der Versteigerung der Liegenschaft, die Kosten der Lastenfreistellung, der Eintragung des Erwerbers als Eigentümer im Grundbuch, die gerichtliche Eintragungsgebühr, die GrESt ua. Da als Nebenleistungen nur Leistungen zu verstehen sind, die kraft Gesetzes dem Veräußerer obliegen, aufgrund vertraglicher Vereinbarungen aber vom Erwerber zu tragen sind, können eigene Kosten des Erwerbers nicht zur Gegenleistung gerechnet werden.“ (vgl Ressler/Arnold in Arnold/Bodis (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (16. Lfg 2018) zu § 5 GrEStG Rz 124)

Entsprechend der obigen Darstellung gehören zur Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht auch Leistungen die kraft Gesetzes der Verkäuferin obliegen, die die Erwerberin aber zur Tragung übernimmt. Der Verkäuferin/Bauträgerin obliegen grundsätzlich gem § 1014 ABGB auch die Kosten der von ihr beauftragten Vertragserrichtung. Der Umstand, dass es im Innenverhältnis eine Absprache zwischen Verkäuferin und Vertragserrichter hinsichtlich dieser Kosten bzw der Kostentragung gibt, ändert nichts an der grundsätzlichen Sichtweise, dass die Auftraggeberin des Kaufvertrages die Vertragserrichtungskosten zu tragen hat. Die Bf als Käuferin der gegenständlichen Wohnung übernimmt, in Unkenntnis der Vereinbarung zwischen Bauträgerin/Verkäuferin und Vertragserrichter, im Glauben für die Verkäuferin eine zivilrechtliche Verpflichtung zur Tagung der Vertragserrichtungskosten zu übernehmen, diese Kosten. Damit sind diese Kosten auch in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einzurechnen.

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.

Zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen die Vertragserrichtungskosten in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einzurechnen sind, liegt eine langjährige und einhellige Rechtsprechung des VwGH vor. Dieser Entscheidung wurde diese Rechtsprechung zu Grunde gelegt. Da weder von dieser Rechtsprechung des VwGH abgewichen wurde, noch eine sich widersprechende Rechtsprechung des VwGH vorliegt, handelt es sich im gegenständlichen

Fall um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Eine ordentliche Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Graz, am 28. November 2022