

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri1 und die Richterin ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter Ri2 und Ri4 in der Beschwerdesache ***Bf1***, Adr1, vertreten durch die KanzleiX, Adr2, über die Beschwerde vom 31. Mai 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. Mai 2022, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird ausgehend von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 854.105,60 mit 3,5 v.H., sohin im Betrag von € 29.893,70, festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

1. Mit dem am 6./7.4.2022 mit C (Verkäuferin) abgeschlossenen Kaufvertrag hat ***Bf1*** (= Beschwerdeführerin, Bf) 134/2432 + 5/2432 Anteile an der Liegenschaft in EZ1, diese untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Top H3-5 und TG 27, erworben (Pkt. 2.). Laut Vertragspunkt 3. beträgt der Kaufpreis € 848.000.

Unter Vertragspunkt 4. wurde zu den "**Kosten**" Folgendes vereinbart:

"4.1 Alle mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Kaufvertrages verbundenen Kosten, Gebühren, Abgaben und Verkehrsteuern trägt die Käuferseite. Davon ausgenommen sind die Immobilienertragsteuer einschließlich der Kosten für die Mitteilung und

Selbstberechnung der Immobilienwertsteuer und die Kosten für die Lastenfreistellung, für die die Verkäuferseite aufzukommen hat. Vom Vertragsserrichter werden keine Kosten an die Verkäuferseite verrechnet. Die Kosten der Unterschriftenbeglaubigung trägt jede Partei für ihren Teil."

Unter Punkt 8. "**Vollmacht**" ist festgehalten:

"8.1 Die Vertragsteile beauftragen und bevollmächtigen die KanzleiX, FN ... , mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages und aller damit in Zusammenhang stehenden notwendigen und nützlichen Arbeiten und Rechtshandlungen, zur Anzeige des Vertrages beim Finanzamt bzw. zur Durchführung der Selbstberechnungserklärung, zur Entgegennahme von Gerichtsbeschlüssen und Bescheiden einschließlich Einbringung von Rechtsmitteln gegen diese.

8.2 Entbindung vom Bankgeheimnis

8.3 Der Vertragsserrichter wurde von keiner der Parteien beauftragt, die dem Kaufvertrag zugrunde liegenden Urkunden und Unterlagen mit dem IST-Stand abzugleichen

8.4 Sofern es ausschließlich zur grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages erforderlich ist, ist allerdings darüber hinaus der Vertragsverfasser von beiden Seiten beauftragt und bevollmächtigt, Änderungen und Ergänzungen zu diesem Vertrag vorzubereiten und namens sämtlicher Vertragsteile zu unterfertigen"

Die Übergabe des Kaufobjektes samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör erfolgt am 31.5.2023 (Punkt 6.).

2. Mit dem daneben im Akt erliegenden, zugleich erteilten "Treuhandauftrag" haben beide Vertragsparteien als Treugeber den Vertragsserrichter KanzleiX mit der treuhändig Abwicklung des Rechtsgeschäftes, dh. im Wesentlichen der Kaufpreiszahlung durch die Bf über ein vom Rechtsanwalt benanntes Treuhandkonto, beauftragt.

3. Das Finanzamt hat daraufhin mit Bescheid vom 24.5.2022, ErfNr, der Bf ausgehend von der Bemessungsgrundlage von gesamt € 855.632 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 29.947,12 vorgeschrieben.

Neben dem vereinbarten Kaufpreis wurden der Bemessung die in Höhe von € 7.632 gem. § 184 BAO geschätzten hälftigen Vertragsserrichtungskosten (kurz: VEK) zugrunde gelegt, da auch von Veräußererseite der Auftrag zur Vertragsserrichtung erteilt worden sei.

4. In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wurde die Steuerfestsetzung lediglich vom Kaufpreis beantragt. Es wird eingewendet, die Vertragsserrichtungskosten seien fälschlich in die Steuerbemessung miteinbezogen worden, da der Auftrag zur Vertragsserrichtung ausschließlich von Käuferseite erfolgt sei. Diese Kosten von € 12.211,20 seien ausschließlich der Käuferseite in Rechnung gestellt und von ihr bezahlt worden. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung seien diese Kosten daher nicht Teil der Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG.

Die in Vertragspunkt 8.1 von beiden Parteien erteilte Vollmacht lasse keinen Rückschluss darauf zu, dass die Tragung der Vertragserrichtungskosten eine Gegenleistung iSd GrEStG sei. Die beiderseitige Beauftragung und Bevollmächtigung habe lediglich den Hintergrund, dass dies für die Abwicklung des Immobilienkaufes (zB Einholung von Auskünften etc.) zweckmäßig sei.

Zum Nachweis wurde die an die Bf gerichtete Honorarnote (Rg. Nr. 1x/2022) des Rechtsvertreters und Vertragserrichters vom 18.5.2022 vorgelegt, wonach der Bf Vertragserrichtungskosten von brutto € 12.211,20 verrechnet wurden. Des Weiteren wurde e-mail-Korrespondenz vom 23.3.2022 vorgelegt, worin der vertragserrichtende Rechtsanwalt der Bf zunächst zum Immobilienerwerb gratuliert und sich für den Auftrag bedankt und anschließend die voraussichtlichen Kosten, Steuern etc. beziffert.

5. Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 16.8.2022 hat das Finanzamt der Beschwerde teilweise Folge gegeben und die Grunderwerbsteuer nunmehr in Höhe von € 29.893,70 festgesetzt.

Laut VwGH-Judikatur seien die VEK als sonstige Leistung dann zur Hälfte in die GrESt-Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn – wie hier – laut Vertrag beide Vertragsteile den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilen, die Kosten jedoch zur Gänze von Käuferseite getragen würden. Zuzolge der Honorarnote seien die VEK im Betrag von tatsächlich € 12.211,20 bzw. mit hälftig € 6.105,60 entstanden. Dem beigebrachten e-mail sei lediglich eine Auftragserteilung der Bf an die Rechtsanwaltskanzlei, jedoch nicht zu entnehmen, dass sie allein den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt habe, wogegen die Vereinbarung unter Vertragspunkt 8.1 (beiderseitige Bevollmächtigung) spreche.

(Begründung im Einzelnen: siehe BVE v. 16.8.2022 samt gesonderter Begründung v. 29.8.2022)

6. Im Vorlageantrag vom 6.9.2022 wird repliziert, aus den beigebrachten Beweisen gehe hervor, dass der Auftrag zur Vertragserrichtung gänzlich von der Käuferseite erteilt worden sei und ihr ausschließlich die Kostentragung obliege. Für Leistungen im Interesse der Verkäuferin werde dieser lt. Treuhandauftrag ein gesondertes Honorar verrechnet.

Abschließend wird ua. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes beantragt.

II. Sachverhalt:

In gegenständlichem – von beiden Vertragsteilen unterfertigten, notariell beglaubigten - Kaufvertrag vom 6./7.4.2022 wurde unter Vertragspunkt 8.1 vereinbart, dass beide Vertragsteile die KanzleiX mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages und aller damit in Zusammenhang stehenden notwendigen und nützlichen Arbeiten und Rechtshandlungen, zur Anzeige des Vertrages beim Finanzamt, zur Durchführung der Selbstberechnungserklärung, zur Entgegennahme von Gerichtsbeschlüssen und Bescheiden und Einbringung von Rechtsmitteln beauftragen und bevollmächtigen.

Unter Vertragspunkt 4.1 wurde ausdrücklich vereinbart, dass "alle mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Kaufvertrages verbundenen Kosten, Gebühren, Abgaben und Verkehrsteuern" die Käuferseite, also die Bf, trägt. Weiters wird festgeschrieben, dass vom Vertragserrichter "keine Kosten an die Verkäuferseite verrechnet" werden.

Die Kosten ("*Honorar Vertragserrichtung lt. Vereinbarung*") wurden der Bf in Höhe von brutto € 12.211,20 verrechnet und von ihr bezahlt (siehe Honorarnote v. 18.5.2022).

In dem von beiden Vertragsparteien an den Vertragserrichter erteilten "Treuhandauftrag" v. 6./7.4.2022 wurde ausschließlich die Abwicklung der Kaufpreiszahlung der Bf an die Verkäuferin über ein Treuhandkonto des Vertragserrichters im Detail (über welche Bank, in welcher Höhe, zu welchem Zeitpunkt etc.) geregelt; eine Vereinbarung hinsichtlich gesonderter Honorarverrechnung an die Verkäuferin für etwaige an diese erbrachte Leistungen kann dem nicht entnommen werden.

In dem vorausgegangenen e-mail-Schriftverkehr vom 23.3.2022 bedankt sich Rechtsanwalt X bei der Bf für den erteilten "Auftrag" zum betreffenden Grundstückserwerb.

III. Beweiswürdigung:

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich insbes. aus den im Kaufvertrag vom 6./7.4.2022 getroffenen Vereinbarungen; diese wurden von den Parteien als ihrem Willen entsprechend unterfertigt. Die Höhe der tatsächlich zu entrichtenden VEK ergibt sich aus der vorgelegten Honorarnote.

IV. Rechtslage:

A) Gesetzliche Bestimmungen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 idGF., unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert, zu berechnen.

Gegenleistung bei einem Kauf (§ 1053 f. ABGB, § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG) ist nach der Legaldefinition des **§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987**:

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

B) Rechtsprechung:

a) Gegenleistung:

Der Begriff der Gegenleistung iSd §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht.

Zur Gegenleistung gehört jede (nur denkbare) Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt, somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält bzw. alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten

(vgl. zB VwGH 14.9.2014, 2012/16/0108; siehe in *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, Rz. 4 ff. zu § 5, mit weiteren Judikaturverweisen).

b) Sonstige Leistung, Vertragserrichtungskosten:

Zu den sonstigen Leistungen iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 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 (vgl. VwGH 27.1.1999, 97/16/0432 u.a.).

Sonstige Leistungen, die in die GrESt-Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, sind solche, die der Käufer **für den Verkäufer oder zu dessen Gunsten** erbringt. Es sind Leistungen, die sich im Vermögen des Verkäufers auswirken, es also unmittelbar oder mittelbar vermehren (zB VwGH 23.1.2003, 2001/16/0533).

Übernommene Leistungen iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 sind auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer - sei es auf Grund des Gesetzes, sei es auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung – obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen (vgl. VwGH 9.8.2001, 98/16/0319).

Die **Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde** zählen dann zur GrESt-Bemessungsgrundlage, wenn der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt und der Erwerber sich zur Kostentragung verpflichtet. Beauftragt also der Veräußerer allein, dann entstehen nur ihm als Auftraggeber dafür Kosten. Verpflichtet sich der Käufer, diese für den Veräußerer entstandenen Kosten zur Gänze zu übernehmen, dann erbringt er in diesem Umfang eine sonstige Leistung, die er aufwenden musste, um das Grundstück zu erhalten (zB VwGH 23.1.2003, 2001/16/0353).

In Fällen, in denen **beide Vertragsteile** einen Rechtsanwalt oder Notar mit der Vertragserrichtung betrauen und sich der Käufer verpflichtet, die gesamten Kosten der Vertragserrichtung zu tragen, obwohl gemäß §§ 826, 1004 und 1014 ABGB zunächst beide Vertragsteile als Auftraggeber verpflichtet gewesen wären, die Kosten (anteilmäßig, dh. je zur Hälfte) zu tragen, dann stellt die vom Käufer vertraglich zur Bezahlung übernommene Hälfte

der Vertragserrichtungskosten des Verkäufers eine sonstige Leistung gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 dar (VwGH 25.2.1993, 91/16/0031).

In einem solchen Fall sind die angeführten Leistungen deswegen unter die im § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG angeführten "sonstigen Leistungen" zu subsumieren, da diesfalls eine Vertragspartei (= Käufer) eine Leistung übernimmt, die nach dem Gesetz die andere Partei zu erbringen hätte (VwGH 21.2.1985, 84/16/0228; siehe zu vor: *Fellner*, aaO, Rzn 64 und insbes. 79 – 79a zu § 5 mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur).

Zu einem nahezu gleichgelagerten Sachverhalt (betreffend einen vom selben Vertragserrichter wie im Gegenstandsfall erstellten Kaufvertrag) hat der VwGH zuletzt die erhobene außerordentliche Revision mit Beschluss vom 20.10.2022, **Ra 2022/16/0059**, zurückgewiesen und ua. in seiner Begründung ausgeführt:

" ... Die Revision bringt zur Begründung ihrer Zulässigkeit vor, mit dem angefochtenen Erkenntnis werde von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgegangen. Wie aus den vorgelegten Beweisen hervorgehe, sei die Initiative für die Beauftragung der einschreitenden Kanzlei ausschließlich von der Käuferseite gekommen. Schon aus diesem Grund sei es nicht plausibel, dass diese Beauftragung Teil der Gegenleistung für die Überlassung der Liegenschaft sein solle. Für Leistungen, die im Interesse der Verkäuferseite erbracht worden seien, werde auch ein gesondertes Honorar an diese verrechnet, wie sich aus dem Treuhandauftrag ergebe, der ebenfalls vorgelegt worden sei.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde nur dann zur Grunderwerbsteuermessungsgrundlage, 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

Das BFG stützte seine Annahme, beide Vertragsteile hätten den Rechtsanwalt ... mit der Vertragserrichtung beauftragt und bevollmächtigt, und nur eine Vertragspartei, nämlich die Revisionswerberin als Käuferin, habe sich alleine zur Tragung der gesamten Vertragserrichtungskosten verpflichtet und diese auch bezahlt, auf eine Auslegung der vom BFG im Wortlaut auszugsweise festgestellten und von der Revisionswerberin nicht bestrittenen Vertragsinhalte. Die Revision zeigt mit ihrem Vorbringen nicht auf, dass diese Auslegung an einer vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Mangelhaftigkeit leidet.

In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. ..."

V. Erwägungen:

Entgegen der Ansicht der Bf steht im Gegenstandsfalle für das Bundesfinanzgericht nach dem eindeutigen Vertragsinhalt, konkret nach den unter Vertragspunkten 4.1 und 8.1 getroffenen Vereinbarungen, zweifelsfrei fest, dass zum Einen **beide Vertragsteile** die Kanzlei "KanzleiX" mit der Vertragserrichtung beauftragt und dazu bevollmächtigt hatten. Zum Anderen hat sich nur eine Vertragspartei, nämlich die Bf als Käuferin, ausdrücklich alleine in Vertragspunkt 4.1 zur Tragung der gesamten Vertragserrichtungskosten verpflichtet und diese auch bezahlt. Zugleich wird in Vertragspunkt 4.1 festgeschrieben, dass der Verkäuferin vom Vertragserrichter keine Kosten verrechnet werden.

Diesfalls liegt nach obiger VwGH-Judikatur im Umfang der hälftigen, für die Verkäuferin entstandenen und von dieser übernommenen Vertragserrichtungskosten eine von der Bf übernommene sonstige Leistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 vor, da die Bf diese Leistung zu Gunsten der Verkäuferin erbracht hat (vgl. VwGH 25.2.1993, 91/16/0031).

Daran ändert auch nichts der Umstand, dass in einem vorhergehenden Schriftverkehr (e-mail v. 23.3.2022) der Rechtsanwalt die *allgemeine* Auftragserteilung durch die Bf anspricht. Im Rahmen der rechtlichen Beurteilung bezüglich der konkret in Streit stehenden "Vertragserrichtungskosten" ist für das BFG der Inhalt des von beiden Parteien ihrem Willen entsprechend unterfertigten Kaufvertrages als maßgebend zu erachten. Auch der ins Treffen geführte "Treuhandauftrag" vermag – entgegen der Ansicht der Bf – keinen gegenteiligen Nachweis zu erbringen, da in diesem – wie oben dargelegt – keinerlei Abrede hinsichtlich einer Kostentragung durch die Verkäuferin enthalten ist.

VI. Ergebnis:

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Beschwerde, gleichlautend wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 16./29.8.2022, nur ein teilweiser Erfolg im Hinblick auf die zu vermindernden VEK (aufgrund der tatsächlichen Höhe lt. Honorarnote) beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer 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 gegenständlich strittigen Frage, unter welchen Voraussetzungen Vertragserrichtungskosten als grunderwerbsteuerpflichtige "sonstige Leistung" iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zu qualifizieren sind, liegt eine langjährige und einhellige RSpr des Verwaltungsgerichtshofes vor (ua. VwGH-

Beschluss 20.10.2022, Ra 2022/16/0059), auf die gestützt obige Entscheidung getroffen wurde.
Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 9. Jänner 2023