

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Rechtsanwalt ***6***, ***7***, über die Beschwerde vom 20. Juni 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich Dienststelle Sonderzuständigkeiten) vom 20. Mai 2020 betreffend Grunderwerbsteuer, ErfNr. ***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. Verfahrensgang

Abgabenerklärung

Mit Abgabenerklärung vom 17.2.2020 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten; in der Folge kurz: belangte Behörde) der einerseits zwischen der ***2*** als Verkäuferin/Bauträgerin und andererseits ***3*** und ***Bf1*** (in der Folge kurz: Beschwerdeführerin) als Käufer zu gleichen Teilen abgeschlossene Bauträgervertrag vom 20.12.2019 angezeigt.

Ergänzungsersuchen

Mit Ergänzungsersuchen vom 19.3.2020 ersuchte die belangte Behörde um Bekanntgabe der Höhe der Vertragserrichtungskosten und führte aus:

„Beim gegenständlichen Vertrag handelt es sich um ein Bauprojekt iSd. BTVG. Gem. § 17 BTVG ist der Bauträger verpflichtet, einen Vertrag iSd. § 3 Abs. 1 oder § 4 Abs. 1 BTVG zu

errichten. Es steht daher außer Zweifel, dass der Bauträger den Auftrag zur Vertragserrichtung und zur Abwicklung des Projektes erteilt hat. Die Übernahme der Vertragserrichtungskosten durch den Käufer stellt somit einen Teil der Gegenleistung dar.“

Mit Schriftsatz vom 27.4.2020 gab der rechtsfreundliche Vertreter (welcher auch der Vertragserrichter war) die Vertragserrichtungs- und -abwicklungskosten zu der angefragten Steuernummer mit pauschal € 6.000,00 (inklusive Umsatzsteuer) bekannt und führte aus:

„Zu den angeführten Ergänzungspunkten ist auszuführen, dass der Gesetzgeber des BTVG keine Verpflichtung des Bauträgers vorgesehen hat, die Vertragserrichtung und -abwicklung auf eigene Kosten zu veranlassen. Erforderlich nach den zwingenden Bestimmungen des BTVG ist, dass ein schriftlicher Vertrag errichtet wird. Welche der Vertragsparteien (oder beide) oder Dritte den Auftrag zur Vertragserrichtung und -abwicklung einerseits und die Tragung der damit verbundenen Kosten andererseits übernehmen, ist im BTVG nicht zwingend vorgeschrieben und bleibt damit in der freien Disposition der Vertragsparteien.

Im konkreten Fall habe ich zum Projektstart den Auftrag seitens des Bauträgers erhalten, für den Vertrieb eine Vorlage für einen Kauf- und Bauträgervertrag zu errichten. Dieser Auftrag wurde meinerseits erfüllt und ist abgeschlossen. Eine Übernahme von Kosten hat nicht stattgefunden.

Finden sich Käufer für die gegenständlich zu errichtenden Wohnungen, erteilen diese mir Auftrag und Vollmacht zur Errichtung und Abwicklung des konkreten Kauf- und Bauträgervertrages. Auch diese an mich durch die Käufer direkt erteilten Mandate stellen keine Übernahme von Vertragserrichtungskosten durch die Käufer dar. Eine solche Übernahme würde rechtlich eine zuvor bestehende Verpflichtung mir gegenüber voraussetzen. Eine solche lag nicht vor.“

Grunderwerbsteuerbescheid

Durch die belangte Behörde erfolgte mit (gegenständlich angefochtenem) Bescheid vom 20.5.2020 die Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 in Höhe von € 4.624,43 (3,5 % von der Gegenleistung). Der GrESt-Bemessung wurden von der belangten Behörde neben dem (Hälfte-)Kaufpreis in Höhe von € 129.126,67 auch die (halben) Vertragserrichtungskosten in Höhe von € 3.000,00, gesamt somit € 132.126,67, zugrunde gelegt.

Begründend wurde ausgeführt:

„Beim gegenständlichen Vertrag handelt es sich um ein Bauprojekt iSd BTVG. Gem. § 17 BTVG ist der Bauträger verpflichtet, einen Vertrag iSd § 3 Abs. 1 oder § 4 Abs. 1 BTVG zu errichten. Es steht daher außer Zweifel, dass der Bauträger den Auftrag zur

Vertragserrichtung erteilt hat. Die Übernahme der Vertragserrichtungskosten durch den Käufer stellt somit eine weitere Gegenleistung dar.“

Beschwerde

Gegen den Bescheid wurde am 20.06.2020 durch den rechtsfreundlichen Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Die Beschwerde richtete sich gegen die Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage. Es wurde beantragt den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Grunderwerbssteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z3 GrEStG lediglich der Kaufpreis in Höhe von € 258.253,34 herangezogen und die Grunderwerbssteuer daher mit € 9.038,86 festgesetzt werde.

Die Begründung der Beschwerde entsprach den Ausführungen in der Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes vom 27.4.2020, wonach die Käufer selbständig den Auftrag und die Vollmacht zur Errichtung und Abwicklung des konkreten Kauf- und Bauträgervertrages erteilten. Diese an den Einschreitervertreter durch die Käufer direkt erteilten Mandate würde keine Übernahme von Vertragserrichtungskosten durch die Käufer darstellen.

Auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung wurde ausdrücklich verzichtet.

Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 20.8.2020 – eine Kopie davon erging an die Beschwerdeführerin - wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Neben Darlegung des Sachverhaltes führte die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme aus:

„Gemäß § 5 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Zu den „sonstigen Leistungen“ 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 oder inneren Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht (zB VwGH 27.1.1999, 97/16/0432). Grundsätzlich gehören Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer obliegen, aber auf Grund einer Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, zur Gegenleistung (VwGH 30.8.1998, 95/16/0334).

Der Begriff der Gegenleistung im GrEStG ist nach ständiger Rechtsprechung ein eigenständiger Begriff, der nicht mit dem Gegenleistungsbegriff des bürgerlichen Rechts gleichzusetzen ist und über diesen hinausgeht. Dieser Begriff ist für GrESt-Zwecke in einem wirtschaftlichen Sinn zu verstehen (siehe Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 5, Rz 9 und die dort angeführte Judikatur). In seinem Erkenntnis vom 23.1.2003, 2001/16/0353 hat der VwGH ausgeführt, dass, wenn

der Veräußerer allein die Verfassung der Vertragsurkunde beauftragt, nur ihm als Auftraggeber dafür Kosten entstehen. 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. Ob gegenständliche Vertragserrichtungskosten einen Teil der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung bilden ist daher danach zu beurteilen, wer von beiden Vertragsparteien den vertragserrichtenden Rechtsanwalt mit der durch diese Kosten abgegoltenen Agenda beauftragt hat und wer daher zivilrechtlich zur Tragung der diesbezüglichen Kosten verpflichtet war.

Nach der Lebenserfahrung sowie den Erfahrungen im Wirtschaftsleben ist es bei Wohnungsverkäufen im Rahmen der Errichtung von Wohnhausanlagen mit mehreren Wohnungen üblich, dass im Zuge der Projektentwicklung der Veräußerer den Auftrag zur Erstellung eines Mustervertrages gibt, welcher dann nur für jeden Käufer adaptiert wird und dem Kaufinteressenten zur Unterfertigung vorgelegt wird (siehe BFG vom 10.04.2019, RV/3100218/2019; BFG vom 14.05.2019, RV/7102439/2019 und BFG vom 10.10.2019, RV/2100659/2019).

Im gegenständlichen Fall wurde der Rechtsanwalt schon zum Projektstart vom Bauträger mit dem Auftrag betraut, für den Vertrieb eine Vorlage für einen Kauf- und Bauträgervertrag zu errichten (siehe Antwortschreiben vom 27.04.2020). Zusätzlich wurde im Bauträgervertrag unter Punkt 2.3 einvernehmlich festgehalten, dass die verkaufende Partei („Bauträger“) den Vertragserrichter zum Treuhänder gemäß § 12 BTVG bestellt hat. Die verkaufende Partei hat also bereits vor Vertragsabschluss den Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung im gegenständlichen Fall beauftragt und es ist daher davon auszugehen, dass die verkaufende Partei zur Tragung der diesbezüglichen Kosten verpflichtet gewesen wäre.

Unter Punkt 10.4. verpflichten sich die kaufenden Parteien (Bf.) die Kosten für die Errichtung und Durchführung des Bauträgervertrages zu tragen. Im Wirtschaftsverkehr unter Fremden ist nicht davon auszugehen, dass der Parteienvertreter die „... Vorlage für einen Kauf- und Bauträgervertrag ...“ gratis errichtet hat. Vielmehr wurde sein Honoraranspruch durch die zivilrechtliche Regelung im Punkt 10.4. des Bauträgervertrages gesichert. Diese Einbindung deutet darauf hin, dass es sich dabei um eine vom Bf. gegenüber der Verkäuferin übernommene Verpflichtung zur Tragung von Kosten handelt. Wären diese solche Kosten gewesen, die die Bf. jedenfalls infolge Auftragserteilung an den Vertragsverfasser zivilrechtlich getroffen hätten, dann hätte es einer solchen vertraglichen Vereinbarung im Rahmen des Bauträgervertrages nicht bedurft.

Die Bf. hatten keine Dispositionsfähigkeit über den Vertragserrichter (Treuhänder) bzw. die Vertragsgestaltung. Hätten die Beschwerdeführer einen anderen Vertragserrichter vorgesehen, wäre der Verkauf des Grundstückes durch die Verkäuferin nicht erfolgt. Verpflichten sich die Käufer die für den Veräußerer entstandenen Kosten zur Gänze durch Zahlung an den Vertragsverfasser zu übernehmen, dann erbringen sie in diesem Umfang eine sonstige Leistung, die sie aufwenden mussten, um das Grundstück zu erhalten.

Gem. § 3 BTVG ist ein Vertrag schriftlich zu errichten. Im § 4 BTVG sind die Mindestinhalte dieses Vertrages vorgegeben. Sollte der Bauträger es unterlassen, einen

den § 3 Abs. 1 oder § 4 Abs. 1 BTVG entsprechenden Vertrag zu errichten, droht ihm gem. § 17 BTVG eine Geldstrafe idHv. € 14.000,--. Angesichts der drohenden Strafe, scheint es unglaublich, dass nicht der Bauträger den Vertragsinhalt vorgibt und die Ausformulierung einem Vertreter seines Vertrauens übergibt und diesen beauftragt.

Bei der Durchführung von Wohnungsverkäufen im Rahmen von der Errichtung von Wohnhausanlagen mit mehreren Wohnungen stellt sich der tatsächliche Geschehensablauf nach der Lebenserfahrung bzw. den Erfahrungen im Wirtschaftsleben so dar, dass im Zuge der Projektentwicklung die Veräußererseite an einen Notar/Rechtsanwalt mit dem Auftrag zur Erstellung eines Mustervertrages herantritt, welcher dann lediglich hinsichtlich des jeweiligen Wohnungsverkaufes, des Miteigentumsanteiles, des Käufers und des Kaufpreises adaptiert wird und dem einzelnen Kaufinteressenten zur Unterfertigung vorgelegt wird. Es kann bei derartigen Projekten ausgeschlossen werden, dass der einzelne Käufer für sich individuell einen Vertragsverfasser mit der Vertragserrichtung beauftragt. Dies würde einen unverhältnismäßigen Zeit- und Kostenmehraufwand für annähernd gleiche Verträge darstellen, welcher auch seitens der Verkäufer wenig erwünscht ist (vgl. BFG vom 03.10.2019, RV/2100663/2019 u.a.).

Auch in der Beschwerde wird diese Vorgangsweise dadurch bestätigt, indem ausgeführt wird, dass der Einschreitervertreter zum Projektstart den Auftrag seitens des Bauträgers erhalten hat, eine Vorlage für einen Kauf- und Bauträgervertrag zu errichten. Es ist daher davon auszugehen, dass die Verkäuferin den Treuhänder auch mit der Vertragserrichtung beauftragt hat und war sie daher zivilrechtlich auch verpflichtet, die diesbezüglichen Kosten zu tragen. Es wurden diese Kosten auf die beschwerdeführende Partei überbunden.

Die Vertragserrichtungskosten stellen daher eine sonstige Leistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar und sind in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einzubeziehen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***2*** errichtete als Bauträgerin auf der Liegenschaft ***8*** Doppelhäuser mit Kfz-Abstellplätzen.

Mit Bauträgervertrag vom 20.12.2019 verkaufte die Bauträgerin die Doppelhaushälfte „Wohnung Top 2 und Abstellplätze für KFZ 2/1 Top 5 und 2/2 Top 6“, Grundstück ***4***, KG ***5***, an ***3*** und ***Bf1*** jeweils als Hälfteigentümer.

Zum Projektstart erhielt Herr Rechtsanwalt ***6*** seitens der Bauträgerin den Auftrag zur Errichtung einer Vorlage für einen Kauf- und Bauträgervertrag.

Laut Pkt. 1.4. des bezeichneten Bauträgervertrages wird der Gesamtkaufpreis mit € 258.253,34 beziffert.

In Punkt 2.2. des Vertrages wurde festgehalten, dass die Abwicklung des Vertrages unter Anwendung der Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes (BTVG) erfolgt.

Pkt. 2.3. lautet:

*„Einvernehmlich wird festgehalten, dass die verkaufende Partei den Vertragserrichter Herrn RA ***6***, ***7*** zum Treuhänder gemäß § 12 BTVG bestellt hat. Die kaufende Partei nimmt ausdrücklich zur Kenntnis, dass der Treuhänder seine im BTVG und diesem Vertrag definierten Pflichten im Rahmen der Abwicklung des Bauvorhabens erfüllen wird, aber weder für die Errichtung des Bauvorhabens noch für eine Mängelbehebung verantwortlich ist und dass es dem Treuhänder aus Standesgründen verboten ist, einen Vertragspartner gegen den anderen zu vertreten oder zu beraten.“*

In Punkt 2.5. wird ausgeführt, dass Zahlungen von Kaufpreisforderungen des Bauträgers mit schuldbefreiender Wirkung nur auf das unter Pkt. 1.6.a genannte Treuhandkonto des Treuhänders möglich sind.

Pkt. 3.2. lautet:

„Der unter 1.4. vereinbarte Gesamtkaufpreis wird von der kaufenden Partei (zu einem Teilbetrag) über Bankdarlehen aufgebracht und wird vom Treuhänder in Baufortschrittsraten, die dem Ratenplan gemäß § 10 Abs. 2 BTVG entsprechen an den Bauträger bezahlt. Die kaufende Partei verpflichtet sich den Gesamtkaufpreis 14 Tage vor dem geplanten Baubeginn auf das unter 1.6.a genannte Treuhandkonto des Vertragserrichters zur Einzahlung zu bringen, bzw. dafür Sorge zu tragen, dass der durch Bankdarlehen finanzierte Kaufpreis-, bzw. Kaufpreisteil durch den Vertragserrichter beim Finanzierungsinstitut sofort abgerufen werden kann.“

Pkt. 5.1. lautet:

„Der Treuhänder wird sich zur Überprüfung des Baufortschrittes eines Zivilingenieurs für Hochbau gemäß § 13 Abs. 2 BTVG bedienen und ist dessen positive Beurteilung des Baufortschrittes, insoweit es die Fälligkeit der jeweiligen Baufortschrittszahlung gemäß BTVG betrifft, für den Treuhänder Voraussetzung für die Auszahlung der jeweiligen Baufortschrittsrate an den Bauträger.“

Pkt. 5.3. lautet:

„Die kaufende Partei nimmt als Belehrung des Treuhänders gemäß § 12 BTVG zur Kenntnis, dass der sachverständige Baufortschrittsprüfer seine Tätigkeit nur nach Maßgabe des BTVG ausübt und nach den gesetzlichen Bestimmungen die Baustelle nur zur Vornahme der optischen Prüfung des Baufortschrittes in Übereinstimmung mit den Kriterien des Ratenplans gemäß § 10 BTVG betritt.“

Pkt. 7.4. lautet:

„Die kaufende Partei nimmt zur Kenntnis, dass sie verpflichtet ist, den gesamten noch offenen Kaufpreis einschließlich der noch nicht bezahlten Kosten für Sonderwünsche und des Haftrücklasses so rechtzeitig auf das Treuhandkonto des Vertragserrichters gemäß Vertragspunkt 1.6a zu erlegen [...].“

Pkt. 8.7 und 8.8. lauten:

„8.7. Die kaufende Partei nimmt zur Kenntnis, dass auf Grund der gesetzlichen Verpflichtung des Bauträgers auch die Zahlungen für Sonderwunschaufträge an derartige Professionisten zu sichern, Zahlungen an diese Professionisten für Sonderwunschaufträge nur nach Maßgabe des Ratenplans laut diesem Vertrag und des jeweils erreichten Baufortschritts geleistet werden dürfen. Aufgrund der für den Treuhänder gemäß § 12 Abs. 3 Z 4 BTVG bestehenden Verpflichtung, dafür zu sorgen, dass Zahlungen der kaufenden Partei, die im Rahmen des Bauträgervertrags geleistet werden, nur auf ein Anderkonto seiner Kanzlei überwiesen werden und von dort an die jeweiligen Zahlungsempfänger weitergeleitet werden, wird diesbezüglich vereinbart, dass die kaufende Partei die Zahlungen für Sonderwunschaufträge auf das in diesem Vertrag genannte Anderkonto des Treuhänders oder auf ein gesondert für den jeweiligen Sonderwunschauftrag neu eröffnetes Anderkonto des Treuhänders erlegt, und der Treuhänder von der kaufenden Partei unwiderruflich angewiesen ist, diese Zahlung an den jeweiligen Auftragnehmer der kaufenden Partei weiterzuleiten, sobald der sachverständige Baufortschrittsprüfer bestätigt hat, dass dieser Sonderwunschauftrag nach den Kriterien des BTVG frei von gravierenden Mängeln hergestellt wurde, spätestens jedoch zusammen mit der Baufortschrittszahlung gemäß Pkt. 4.6., wobei ein Abzug eines zweiprozentigen Haftrücklasses vorzunehmen ist, der gleich zu behandeln ist, wie die Baufortschrittszahlung gemäß Punkt 4.7. Die Kosten der Tätigkeit des Treuhänders im Rahmen der Verwahrung und Verwaltung der Zahlungen für Sonderwunschaufträge werden für jeden Sonderwunschauftrag, der vom Treuhänder abzuwickeln ist, mit Euro 480,-- inklusive Umsatzsteuer pauschaliert.

8.8. Die kaufende Partei nimmt zur Kenntnis, dass Zahlungen für Sonderwunschaufträge, die vor Übergabe im Rahmen dieses Vertrages an den Bauträger oder von diesem vorgegebene Professionisten geleistet werden sollen, jedenfalls die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr entsprechend erhöhen und der Treuhänder verpflichtet und unwiderruflich beauftragt ist, diese ihm schriftlich mitgeteilten Sonderwunschaufträge beim zuständigen Gebührenfinanzamt anzuzeigen.“

Pkt. 10.4 und 11 des bezeichneten Bauträgervertrages lauten:

„10.4. Die kaufende Partei trägt folgende Kosten und Abgaben, die im Zusammenhang mit der Errichtung entstehen:

- die Kosten der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages einschließlich der noch zusätzlich anfallenden Barauslagen des Treuhänders, die dieser im Interesse der kaufenden Partei für diese auslegt.

- die Grunderwerbsteuer, die auf Basis des derzeitigen Kaufpreises mit EUR 9.038,87 errechnet wurden [...].“

„11.1. Der Bauträger und die kaufende Partei nehmen zur Kenntnis, dass der Vertragserrichter/ Treuhänder gegenüber Finanzierungsinstituten und allenfalls sonstigen Berechtigten im Rahmen des Erwerbs des jeweiligen Bauträgerobjektes persönliche Verpflichtungen und Treuhandschaften im Interesse und im Auftrag des Bauträgers bzw. der kaufenden Partei oder auch anderer Erwerber von Bauträgerobjekten auf der Liegenschaft eingegangen ist und all diese Treuhandverpflichtungen und Aufträge jedenfalls auch die Begründung von Wohnungseigentum durch Verbücherung eines entsprechenden Wohnungseigentumsvertrages, sowie auch das Eigentumsrecht der Erwerber und allfälliger Pfandrechte deren Finanzierungsinstitute zum Inhalt haben. Für den Vertragserrichter/Treuhänder, der hier immer die Wahrnehmung fremder Interessen besorgt, ist es daher von entscheidender Bedeutung, rechtlich immer in der Lage zu sein, all diese Verpflichtungen im Rahmen der Abwicklung dieses Bauträgerprojektes erfüllen zu können.

11.2. Die Parteien erteilen dem Treuhänder somit unwiderruflich Auftrag und Vollmacht zur Verwahrung, Abwicklung und Durchführung dieses Vertrags und der erlegten Treuhandgelder nach Maßgabe der unter einem abgeschlossenen Treuhandvereinbarung.“

Die Beschwerdeführerin hatte Vertragserrichtungskosten in Höhe von € 3.000,00 zu tragen (Hälfteanteil der gesamt € 6.000,00 Vertragserrichtungskosten).

2. Beweiswürdigung

Von der zuständigen RichterIn des BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr.

1. Daraus ergibt sich der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Weiters wurde eine Grundbuchsabfrage zu KG ***5***, GStNr. ***4*** samt Einsicht in die Urkundensammlung durchgeführt.

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den eingesehen Unterlagen und durchgeführten Abfragen und werden daher als erwiesen angenommen.

Sie stehen auch im Einklang mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihren Schriftsätzen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

Gemäß § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 idgF ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung (geregelt in § 5 GrEStG), mindestens jedoch vom Grundstückswert zu berechnen.

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

Das Bauträgervertragsgesetz (kurz BTVG) lautet idgF auszugsweise wie folgt:

§3(1) Der Bauträgervertrag bedarf der Schriftform.

§ 4 (1) Der Bauträgervertrag muss jedenfalls folgende Punkte enthalten:

- 1. das Gebäude, die Wohnung oder den Geschäftsraum samt Zugehör (eigentlicher Vertragsgegenstand) und die vom Erwerber gewöhnlich nutzbaren Teile der Gesamtanlage, wobei das Ausmaß, die Lage und die Widmung des eigentlichen Vertragsgegenstandes und der Anlage jeweils bestimmt zu bezeichnen und aussagekräftige Pläne, Boubeschreibungen sowie eine Beschreibung der Ausstattung und ihres Zustandes zu Grunde zu legen und zu übergeben sind;*
- 3. den Preis und die vom Erwerber jeweils für Sonder- und Zusatzleistungen zu entrichtenden Beträge (§ 1 Abs. 1), wobei über alle damit verbundenen Abgaben und Steuern sowie die Kosten der Vertragserrichtung und -abwicklung zu informieren ist;*

Bestellung eines Treuhänders

§ 12. (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) Der Treuhänder hat außer den Verpflichtungen aus diesem Bundesgesetz, aus anderen Vorschriften oder aus Vertrag insbesondere die Pflicht,

1. den Erwerber über die Natur des Vertrags und die wesentlichen Vertragspunkte in rechtlicher Hinsicht zu belehren, insbesondere

a. über die nach dem Vertrag zur Verfügung stehenden Möglichkeiten der Sicherung (§ 7) einschließlich der jeweiligen Rechtsfolgen für den Fall der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Bauträgers sowie

b. über den Hafrücklass (§ 4 Abs. 4) und seine Rechtsfolgen, und

2. die Erfüllung der Sicherungspflicht des Bauträgers nach diesem Bundesgesetz zu überwachen und

3. dem Erwerber über die von ihm entgegengenommenen Zahlungen entweder laufend, mindestens aber jährlich nach Abschluß des Kalenderjahrs spätestens zum 31. Jänner des Folgejahrs Rechnung zu legen und

4. dafür zu sorgen, dass der Erwerber Zahlungen nur auf Konten entrichtet, über die der Treuhänder verfügungsberechtigt ist und die durch die Abwicklung über ein Kreditinstitut nach § 109a Abs. 5 Notariatsordnung bzw. in einer Treuhandeinrichtung der jeweiligen Rechtsanwaltskammer abgesichert sind.

(4) Bei der grundbücherlichen Sicherstellung (§ 9) hat der Treuhänder die vertraglichen und grundbuchsrechtlichen Voraussetzungen, insbesondere das Vorhandensein von Freistellungsverpflichtungen der Hypothekargläubiger (§ 9 Abs. 3), zu prüfen und den Erwerber bei der Einhaltung des Ratenplans durch Überwachung des Baufortschritts zu unterstützen.

(5) Bei der pfandrechtlichen Sicherung (§11) hat der Treuhänder die vertraglichen, die grundbuchsrechtlichen und die wertmäßigen Voraussetzungen für die Deckung allfälliger Rückforderungsansprüche zu prüfen.

§17

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 Z1 mit einer Geldstrafe bis zu 14 000 Euro, in den Fällen der Z2 und 3 mit einer solchen bis zu 28 000 Euro zu bestrafen.

Erwägungen

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrechtentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht (vgl. VwGH 26. 6. 2003, 2003/16/0077).

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. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerteentgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes - in den Fällen der Abs. 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar - zu zahlen ist (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Rz 5 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist die Summe dessen, was der Verkäufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; oder mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten (vgl. *Fellner*, aaO, Rz 6 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen (*Fellner*, aaO, Rz 9 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Leistungen des Erwerbers an einen Dritten sind insbesondere dann in den Bereich der Gegenleistung einzubeziehen, wenn sie den Veräußerer von einer ihn treffenden Verpflichtung befreien (vgl. VwGH 20.2.2003, 2002/16/0123). Zur Gegenleistung gehören grundsätzlich auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer - sei es aufgrund des Gesetzes, sei es aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung - obliegen, aber aufgrund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, die sich also im Vermögen des Veräußerers zu dessen Gunsten auswirken, zur Gegenleistung (vgl. ua VwGH 22.5.1980, 1879/79).

Für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage ist es weder erforderlich, dass die übernommene "sonstige Leistung" dem Veräußerer selbst zufließt, noch dass die Verpflichtung dazu vorher in der Person des Verkäufers - sei es im Innenverhältnis zum Käufer, sei es im

Verhältnis zu einem Dritten - entstanden ist und der Käufer sich anschließend verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu tragen. Es genügt, dass die Verbindlichkeiten erst in der Person des Käufers entstehen. Eine dem Verkäufer gegenüber eingegangene Verpflichtung, in einen gegenseitigen Vertrag einzutreten oder einen Vertrag mit einem Dritten abzuschließen, kann dem Grunde nach als sonstige Leistung zur Gegenleistung gehören (vgl. *Fellner*, a.a.O., Rz 66 unter Hinweis auf BFH 29.6.1988, II R 258/85, BStBl II 898 sowie BFH 13.12.1989, II R 115/86, BStBl II 1990, 440).

Der VwGH hat sich wiederholt (vgl. die Erkenntnisse vom 21.02.1985, 84/16/0228; 21.11.1985, 84/16/0205; 25.2.1993, 91/16/0031) mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde zur Gegenleistung gehören und dargetan, dass in jenen Fällen, in denen z.B. beide Vertragsteile einen Rechtsanwalt oder Notar mit der Abfassung einer Vertragsurkunde betrauen und somit gemäß §§ 896, 1004, 1014 ABGB zu deren anteilmäßiger Entlohnung verpflichtet sind, die (anteilmäßig) auf den Verkäufer entfallende Hälfte der Kosten dann eine sonstige von ihm übernommene Leistung darstellt, wenn der Käufer sich verpflichtet, die gesamten Kosten der Vertragserrichtung zu tragen. In einem solchen Fall bestehen laut VwGH keine Bedenken, derartige Leistungen unter die im § 5 Abs.1 Z 1 GrEStG angeführten "sonstigen Leistungen" zu subsumieren, da diesfalls eine Vertragspartei eine Leistung übernimmt, die nach dem Gesetz die andere Partei zu erbringen hätte.

Wenn aber der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt und der Erwerber sich verpflichtet, diese Kosten zu tragen, dann zählen die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde zur Gänze zur Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage. Hat der Verkäufer den Auftrag zur Abfassung der Urkunde gegeben und übernimmt der Käufer die Bezahlung des Honorars, so erbringt er eine sonstige Leistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG (siehe AnwBl. 1985, S. 585; *Fellner* aaO, Rzn. 79 - 79b zu § 5; vgl. *Arnold/Bodis*, Kommentar zum GrEStG 1987, Bd. I, Rz. 127 zu §5).

Im Erkenntnis VwGH 23.1.2003, 2001/16/0353 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt wie folgt:

"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. Unterzeichnete die Käuferin mit der Unterfertigung des Vertrages den Kaufvertrag und die darin enthaltenen Bevollmächtigungen gleichzeitig, so entstand erst mit der Unterzeichnung des Vertrages auch eine vorher nicht bestandene Vertragsbeziehung zwischen dem Vertragsverfasser und der Käuferin. Hätte die Käuferin nicht unterschrieben, dann wäre kein Vertrag mit der Verkäuferin, aber auch keine Bevollmächtigung des Vertragsverfassers zustande gekommen und das Kostenrisiko für die Erstellung des

Vertragsentwurfes hätte nur die Verkäuferin und nicht auch die Käuferin treffen können. Diese Umstände sprechen für eine ausschließlich von der Verkäuferin in Auftrag gegebene Vertragsverfassung, weshalb die vertraglich übernommene Bezahlung der 2%igen Vertragsverfassungsgebühr als sonstige Leistung nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen war."

Durch den Verwaltungsgerichtshof wurden mehrfach Revisionen zurückgewiesen, bei denen die Einbeziehung von Vertragserrichtungskosten bei Erwerben von Bauträgern strittig war.

Im Beschluss VwGH 4.12.2019, Ra 2019/16/0190 wurde ua. ausgeführt wie folgt:

"Damit sind im Revisionsfall gemäß § 41 VwGG die vom Gericht getroffenen Tatsachenannahmen zugrunde zu legen, dass sich der Vertragsverfasser gegenüber der Verkäuferin ausbedungen habe, von sämtlichen Wohnungskäufern des Projektes mit der Errichtung des Kaufvertrages und insgesamt der Abwicklung des Liegenschaftskaufes beauftragt zu werden. Der Revisionswerber habe sodann den von der Verkäuferin mit der Erstellung eines Mustervertrages beauftragten Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung und weiteren Abwicklung betrauen müssen, so er denn die Wohnung haben wollte. Hätte er den Kaufvertrag mit der Verkäuferin nicht geschlossen, wäre es zu keiner Beauftragung des Vertragsverfassers durch den Revisionswerber gekommen."

Im Beschluss VwGH 4.8.2020, Ra 2020/16/0110 wie folgt:

„Entscheidend tritt in den vorliegenden Revisionsfällen hinzu, dass das Verwaltungsgericht letztlich in seiner Gesamtschau der tatsächlichen Gegebenheiten annahm, dass der von der Verkäuferin gemäß § 12 BTVG bestellte Treuhänder offenkundig alleine von der Verkäuferin auch mit der Erstellung des gegenständlichen Kauf- und Bauträgervertrages als Mustervertrag für sämtliche Abverkäufe beauftragt worden sei. Diesen fallbezogenen Annahmen tritt die Revision auch nicht damit entgegen, dass diese eine (verfahrensrechtliche) Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufwerfen würden.

Ausgehend davon stehen die angefochtenen Erkenntnisse im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Fällen der Übernahme der gesamten Vertragserrichtungskosten durch den Käufer (vgl. etwa VwGH 22.4.1953, 1054/51 und 0310/51, 8.6.1959, 1528/57 oder - jünger - 23.1.2003, 2001/16/0353; vgl. jüngst VwGH 4.12.2019, Ra 2019/16/0190)“

Bei der Durchführung von Wohnungsverkäufen im Rahmen der Errichtung von Wohnhausanlagen mit mehreren Wohnungen stellt sich der tatsächliche Geschehensablauf

nach der Lebenserfahrung bzw. den Erfahrungen im Wirtschaftsleben (nahezu) ausschließlich so dar, dass im Zuge der Projektentwicklung die Veräußererseite an einen Notar bzw. Rechtsanwalt mit dem Auftrag zur Erstellung eines Mustervertrages herantritt, welcher dann lediglich hinsichtlich des jeweiligen Wohnungsverkaufes, des Miteigentumsanteiles, des Käufers und des Kaufpreises adaptiert wird und dem einzelnen Kaufinteressenten zur Unterfertigung vorgelegt wird, worin sich sohin bezüglich der Vertragserstellung die von den Käufern zu entfaltende Aktivität erschöpft. Insbesondere in Zusammenhang mit der Errichtung von solchen Projekten mit mehreren Wohnungen bzw. Appartements kann ausgeschlossen werden, dass jeder einzelne Käufer für sich individuell einen Vertragsverfasser auswählt und mit der Vertragserrichtung für sich beauftragt, was wohl einen unverhältnismäßigen Zeit- und Kostenmehraufwand für annähernd gleiche Verträge darstellen würde, der auch seitens der Verkäufer wenig erwünscht ist (vgl. ua. BFG 14.05.2019, RV/7102439/2019).

Vorliegend ist ein Kaufvertrag/Bauträgervertrag, der den Anspruch auf ein inländisches Grundstück begründet, es ist somit ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang iSd § 1 Abs 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG) gegeben. Gemäß § 4 Abs 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert zu berechnen. Nach § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Unstrittig ist, dass der nunmehrige Vertreter der Beschwerdeführerin bei Projektbeginn den Auftrag seitens des Bauträgers erhielt für den Vertrieb eine „Vorlage für einen Kauf- und Bauträgervertrag“ zu errichten (siehe dazu den Schriftsatz vom 27.4.2020) und dass diese „Vorlage“ die Grundlage für den gegenständlichen, mit der Beschwerdeführerin (und ihrem Ehegatten) am 20.12.2019 abgeschlossenen Kauf- und Bauträgervertrag war. Ebenso ist unstrittig, dass die Beauftragung des Vertragserrichters als Treuhänder durch den Bauträger erfolgte (siehe Punkt 2.3. des Vertrages).

Bereits daraus ergibt sich, dass somit durch die Verkäuferin/Bauträgerin eine Vertragserrichtung in Auftrag gegeben wurde, wodurch sie sichergehen konnte, dass der Vertrag inhaltlich in ihrem Sinne war und dieser für sämtliche das Projekt umfassende Wohnungen – mit entsprechenden Adaptierungen durch ursprünglichen Vertragserrichter, welcher in weiterer Folge auch als Treuhänder fungierte- verwendet werden konnte.

Zudem verpflichten sich gemäß Punkt 10.4. des Bauträgervertrages die kaufenden Parteien die Kosten für die Errichtung und Durchführung des Bauträgervertrages zu tragen. Es ist den Ausführungen der belangten Behörde zuzustimmen, wonach im Wirtschaftsverkehr unter Fremden nicht davon auszugehen ist, dass der Parteienvertreter die „... Vorlage für einen Kauf- und Bauträgervertrag ...“ gratis errichtet hat.

Aus der Formulierung in Pkt. 10.4. ergibt sich deutlich, dass damit der Honoraranspruch des Vertragsserrichters/Treuhänders – zivilrechtlich - im Bauträgervertrag gesichert wurde, es sich also um eine von der Beschwerdeführerin gegenüber der Verkäuferin/Bauträgerin übernommene Verpflichtung zur Tragung der Kosten der Vertragsserrichtung handelt. Wären die Vertragsserrichtungskosten an den Vertragsverfasser direkt von den Käufern zu Tragen gewesen, hätte es eines solchen Passus im Bauträgervertrag nicht bedurft.

Daraus und in Kombination mit den übrigen angesprochenen Vertragspunkten, ist nach Ansicht des BFG davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin keine Dispositionsfähigkeit über den Vertragsserrichter (Treuhänder) bzw. die Vertragsgestaltung hatte und der Erwerb der gegenständlichen Liegenschaftsanteile ohne die Beauftragung des Rechtsanwaltes auch für die weitere Abwicklung des Kaufvertrages und ohne die Übernahme der daraus erwachsenden Kosten für die Beschwerdeführerin nicht möglich gewesen wäre.

Die (anteiligen) Kosten der Vertragsserrichtung sind daher von der belangten Behörde zu Recht als sonstige Leistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden.

Es war daher 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.

Die gegenständliche Entscheidung konnte sich auf die obgenannte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Der zugrundeliegenden Rechtsfrage kommt demnach keine grundsätzliche Bedeutung zu.

Wien, am 13. Jänner 2023