



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C.C., Adresse, vertreten durch Notar.X, vom 26. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 6. August 2003 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Ausgehend von der Gegenleistung von 241.327,57 € wird die 3,5%-ige Grunderwerbsteuer mit 8.446,46 € festgesetzt.

### **Entscheidungsgründe**

Am 28. Jänner 2003 schlossen die Firma Y.GmbH. und C.C. bezüglich des Ankaufes einer bestimmten Eigentumswohnung einen Anwartschaftsvertrag ab. Nach Punkt 2. "Kaufpreis" betrug der Gesamtkaufpreis 239.175 €. Weiters wurde darin Folgendes ausdrücklich vereinbart.

" Nicht im Kaufpreis enthalten sind:

- Die Kosten und Gebühren für die Errichtung dieses Vertrages, des verbücherungsfähigen Kaufvertrages sowie des Wohnungseigentumsvertrages.
- Die Kosten und Gebühren für die Verbücherung des Wohnungseigentumsvertrages sowie die gerichtlichen Eintragungsgebühren.
- Die Grunderwerbsteuer gemäss Grunderwerbsteuergesetz 1987.
- Die Eintragungsgebühr für eine allfällige Kaufpreishypothek.
- Ebenfalls zu Lasten der Käuferseite geht eine eventuell anfallende Erhöhung von den zur Zeit des Vertragsabschlusses geltenden Mehrwertsteuer-Sätzen."

Punkt 10 "Rechtliche Durchführung" enthielt weiters folgende vertragliche Festlegung: "Die Käuferseite beauftragt den unter Punkt 3 "Zahlungsbedingungen" genannten Treuhänder (Notar) mit der Errichtung dieses und des verbücherungsfähigen Kaufvertrages sowie mit der grundbücherlichen Durchführung. Gleichzeitig wird dieser zum Zustellungsbevollmächtigten für alle Bescheide und Beschlüsse bestellt. Die hierfür anfallenden Kosten werden mit 1,5% des Gesamtkaufpreises zuzüglich Mehrwertsteuer und Barauslagen pauschaliert."

Mit Kaufvertrag vom 11. Juni 2003 verkaufte die Y.GmbH der C.C. die Eigentumswohnung. In Punkt IX des Kaufvertrages vereinbarten die Vertragsteile Folgendes:

"Sämtliche mit der Errichtung, Genehmigung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren, einschließlich der zur Vorschreibung gelangenden Grunderwerbsteuer, bezahlt die Käuferseite, die auch den Auftrag zu dieser Vertragssache erteilte, zur Gänze allein und ohne Anrechnung auf den Kaufpreis. Allfällige Rechtsberatungskosten trägt jene Partei, die diese in Anspruch nimmt, aus eigenem."

Mit Abgabenerklärung Gr. 1 wurde der Rechtsvorgang "Anwartschaftsvertrag" dem Finanzamt angezeigt, wobei eine Gegenleistung von 239.175 € ausgewiesen wurde.

Das Finanzamt schrieb mit dem gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid gegenüber der C.C. (im Folgenden kurz Bw.) für diesen Rechtsvorgang ausgehend von einer um die Vertragserrichtungskosten von 4.305,15 € erhöhten Gegenleistung die Grunderwerbsteuer im Betrag von 8.521,81 € (= 3,5 % von 243.480,15 €) vor.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung bekämpft die Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage im Wesentlichen mit dem Vorbringen, laut Vertrag habe die Käuferseite den Auftrag zu dieser Vertragssache erteilt. Abgesehen davon umfasse der Auftrag zur Vertragserrichtung ja nicht nur die Errichtung des eigentlichen Kaufvertrages selbst, sondern vielmehr, gerade bei Wohnbauprojekten zum wirtschaftlich weitaus größeren Teil, den Auftrag, eine Treuhandenschaft zu übernehmen. Diese Treuhandenschaft im Sinne des Bauträgervertragsgesetzes sowie die doppelte Treuhandenschaft den finanzierenden Geldinstituten und der Käuferseite gegenüber, könne nur die Käuferseite dem Vertreter ihres Vertrauens erteilen, nicht jedoch die Verkäuferseite. Wenn das Finanzamt in ihrem fiskalischen Standpunkt wenigstens annähernd eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Vordergrund gestellt hätte, hätte es – wenn überhaupt- höchstens zum Ergebnis kommen können, irgendwie einen gemeinsamen Auftrag argumentativ darzustellen. Selbst diese Betrachtungsweise würde jedoch gekämpft werden, weil eben die gesamte Abwicklung mehr ist als nur die Verfassung eines Vertrages.

Die teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, womit die Vertragserrichtungskosten auf die Hälfte des bisherigen Ansatzes reduziert worden waren, stützte das Finanzamt unter Darlegung der Rechtslage und der einschlägigen Rechtsprechung des VwGH auszugsweise auf nachstehende Ausführungen:

" Aus Vertragspunkt 10. geht zwar hervor, dass die Käuferseite den Notar mit der Erstellung des Vertrages beauftragt hat, doch wird dadurch an Sachverhalt keinesfalls ausgeschlossen, dass nicht auch bereits die Verkäuferseite für sich ebenfalls diesen Notar mit der Vertragsserrichtung betraut hat. Dafür spricht, dass sämtliche Kaufverträge für das gesamte Bauvorhaben von diesem Notar errichtet worden sind. Wäre die Käuferin alleiniger Auftraggeber für die Vertragsserrichtungskosten gewesen, dann machen die Vertragsbestimmungen laut Punkt 2. (Nicht im Kaufpreis enthalten sind: Die Kosten und Gebühren für die Errichtung dieses Vertrages, des verbücherungsfähigen Kaufvertrages, sowie des Wohnungseigentumsvertrages. Ebenfalls zu Lasten der Kaufseite geht ..... ) sowie Punkt 10 zweiter Absatz (Zur Sicherstellung des Kaufpreises bzw. Kaufpreisrestes samt höchstens 12 % Verzugszinsen und Nebengebührensicherstellung für alle dem Verkäufer in seiner Rechtsverfolgung entstehenden Kosten, insbesondere Exekutionsführungskosten und Kosten der rechtsfreundlichen Vertretung, bestellt die Käuferseite die ihr zukommenden Anteile samt Wohnungseigentum zum Pfand) keinen Sinn. Solche in einem Kaufvertrag detailliert festgelegten vertraglichen Regelungen und eine Pfandbestellung sind aber vollkommen undenkbar und ergeben keinen Sinn, wenn auf Grund der Auftragserteilung zivilrechtlich ohnedies allein die Käuferseite zur Entrichtung der Vertragsserrichtungskosten gegenüber dem Vertragsverfasser verpflichtet gewesen wäre.

An Sachverhalt ist daher davon auszugehen, dass nicht die Käuferin sondern die Verkäuferin den Notar mit den Vorbereitungsarbeiten und der gegenständlichen Vertragsserrichtung betraut hat und die Käuferin diese zivilrechtlich der Verkäuferin zufallenden Kosten als Nebenkosten des Kaufpreises übernommen hat. Unter Berücksichtigung darauf, dass in weiterer Folge die Käuferin ebenfalls den Notar mit der Vertragsserrichtung beauftragt hat, erachtet die Behörde 50 % des Pauschbetrages in Höhe von 1,5% des Gesamtkaufpreises für angemessen. Die Grunderwerbsteuer war deshalb mit 3,5 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 241.327,57 € (Kaufpreis 239.175,00 + Hälfte der Vertragsserrichtungskosten incl. USt 2.152,57) mit 8.446,46 € festzusetzen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne darin auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987 idGF. ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Bei einem Kauf (§§ 1053ff ABGB, § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG) ist nach der Legaldefinition des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG die Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Beim Kauf gehört neben dem Kaufpreis weiters der Wert der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistung zur Gegenleistung. Gegenleistung ist alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten.

Unter dem Begriff "sonstige Leistung" 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). Grundsätzlich gehören Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer obliegen, aber auf Grund einer Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, zur Gegenleistung (vgl. VwGH 30.8.1998, 95/16/0334).

Übernommene Leistungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG sind somit 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 (siehe Fellner, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 64 und Rz 66 zu § 5 GrEStG 1987 und die dort angeführten Erkenntnisse). Der Verwaltungsgerichtshof (und auch die Lehre, siehe Fellner, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 79 und Rz 79a zu § 5 GrEStG 1987 und Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987, Rz 127 zu § 5 GrEStG) hat sich bereits wiederholt mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde zur Gegenleistung gehören und hat in den Erkenntnissen VwGH 22.4.1953, 310/51, ÖStZB 1953, S 57, VwGH 8.6.1959, 1528/57, ÖStZB 1959, S 94 und VwGH 21.2.1985, 84/16/0228, ÖStZB 1986, S 16, dargelegt, dass in jenen Fällen, in denen beide Vertragsteile einen Rechtsanwalt oder Notar mit der Abfassung einer Vertragsurkunde betrauen und somit gemäß §§ 896, 1004 und 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. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang dargetan, dass in einem solchen Fall keine Bedenken bestehen, 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. Die Frage, ob im konkreten Fall die im Anwartschaftsvertrag mit 1,5 % des Gesamtkaufpreises pauschalierten Vertragserrichtungskosten eine sonstige Leistung bildet, ist daher danach zu beurteilen, wer von den Vertragsparteien (die verkaufende Baugesellschaft, die Käuferin oder beide gemeinsam) den Notar mit der durch diese pauschalen Kosten abgegoltenen Agenda beauftragt haben und damit zivilrechtlich zur Tragung der diesbezüglichen Kosten verpflichtet war.

Nach Ergehen der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung, die insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet, entscheidet den Streitfall, ob das Finanzamt an Sachverhalt zu Recht davon ausgegangen ist, letztlich hätten beide Vertragsparteien zeitlich versetzt den Notar mit der Vertragserrichtung beauftragt, weshalb es sich bei diesen Kosten um solche handelt, zu deren Tragung auf Grund der Auftragserteilung auch die verkaufende Baugesellschaft zivilrechtlich verpflichtet gewesen wäre, die aber dann als Folge einer vertraglichen Vereinbarung von der Käuferin zur Gänze zur Entrichtung übernommen wurden.

Laut ersten Satz des Punktes 10 "Rechtliche Durchführung" des Anwartschaftsvertrages "beauftragt die Käuferseite den unter Punkt 3. "Zahlungsbedingungen" genannten Treuhänder (Notar) mit der Errichtung dieses und des verbücherungsfähigen Kaufvertrages sowie mit der

grundbücherlichen Durchführung". Allein die Verwendung der Gegenwartszeitform ("beauftragt") zeigt schon auf, dass die Käuferin erst mit Unterfertigung des Anwartschaftsvertrages den Notar zur Errichtung von diesem bevollmächtigt hatte. Für die Annahme, dass die Bw. dabei einen bereits vorgefertigten, ausformulierten Vertragsentwurf unterzeichnet hatte, spricht deutlich das Ausfertigungsbild des Anwartschaftsvertrages, war doch augenscheinlich die Verkäuferin mit den entsprechenden persönlichen Angaben in den aufgelegten Vertragstext bereits eingearbeitet, während die diesbezüglichen Angaben zum "Käufer" (der im Gegenstandsfall eine Käuferin war) bloß handschriftlich zugefügt wurden. Auch die Art, wie dieser Anwartschaftsvertrag unter dem Namen der verkaufenden Baugesellschaft EDV- mäßig gespeichert wird, spricht eindeutig dafür, dass es sich dabei um einen bereits ausformulierten Vertragsentwurf handelte, der von der Verkäuferin dem jeweiligen "Käufer" zur Unterfertigung unterbreitet wurde. Die Schlüssigkeit dieser Sachverhaltsannahme zeigt sich wohl auch daran, dass nach den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung "sämtliche Kaufverträge für das gesamte Bauvorhaben von diesem Notar errichtet worden sind". Der Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt folgende die Entscheidung tragende Tatumstände zugrunde: "An Sachverhalt ist daher davon auszugehen, dass nicht die Käuferin sondern die Verkäuferin den Notar mit den Vorbereitungsarbeiten und der gegenständlichen Vertragserrichtung betraut hat und die Käuferin diese zivilrechtlich der Verkäuferin zufallenden Kosten als Nebenkosten zum Kaufpreis übernommen hat. Unter Berücksichtigung darauf, dass in weiterer Folge die Käuferin ebenfalls den Notar mit der Vertragserrichtung beauftragt hat, erachtet die Behörde 50 % des Pauschbetrages in Höhe von 1,5 % des Gesamtkaufpreises für angemessen." Die Richtigkeit der darin getroffenen Sachverhaltsfeststellungen blieben im weiteren Verfahren unwidersprochen und können daher nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe beispielsweise VwGH 28.6.1989, 89/16/0048 und VwGH 23.5.1996, 94/15/0024) von der Abgabenbehörde zweiter Instanz als sachlich richtig angesehen werden. Überdies ist dem Berufungsvorbringen entgegenzuhalten, dass sich aus der Vertragslage keineswegs gesichert ableiten lässt, nur die Käuferin habe ausschließlich und allein den Notar mit der Vertragserrichtung beauftragt. Wenn nämlich diesbezüglich in Punkt 10 des Anwartschaftsvertrages steht, dass "die Käuferseite den unter Punkt 3. "Zahlungsbedingungen" genannten Treuhänder (Notar) mit der Errichtung dieses und des verbücherungsfähigen Kaufvertrages sowie mit der grundbücherlichen Durchführung beauftragt" und in Punkt IX des Kaufvertrages auszugsweise vereinbart wird, dass die Käuferseite "die auch den Auftrag zu dieser Vertragssache erteilte" zur Gänze allein und ohne Anrechnung auf den Kaufpreis sämtliche mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten bezahlt, dann schließen diese vertraglichen Formulierungen keineswegs aus, dass nicht bereits die Verkäuferin für sich im "Vorlauf" des Bauprojektes diesen Notar (den die Verkäuferin gemäß §

12 BTVG zum Treuhänder bestellt hatte und damit sowieso mit diesem schon in einem Auftragsverhältnis stand) ebenfalls mit der Errichtung des Anwartschaftsvertrages beauftragt hat. Dies erklärt, warum vom Anwartschaftsvertrag augenscheinlich bereits bei Unterfertigung durch den "Käufer" ein ausformulierter Vertragsentwurf auflag. Für eine Auftragserteilung auch durch die Verkäuferin spricht die ausdrückliche vertragliche Festlegung, dass die Käuferseite zur Gänze allein die Vertragserrichtungskosten bezahle auch deshalb, weil ansonsten diese Vertragsbestimmung des Punkt IX des Kaufvertrages entbehrlich und keinen Sinn machen würde. Wenn nämlich, wie dies das Berufungsvorbringen glauben machen will, ausschließlich nur die Käuferin (und nicht auch die Verkäuferin) diesen Notar mit der Vertragserrichtung (wozu bereits der Anwartschaftsvertrag zählt) beauftragt hätte, dann wäre schon zivilrechtlich nur diese Auftraggeberin auf Grund ihrer Auftragserteilung zur gänzlichen Tragung/Bezahlung dieser Vertretungskosten verpflichtet gewesen. Es hätte somit dieser ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien des Kaufvertrages keineswegs bedurft. Darf aber wohl schlichtweg ausgeschlossen werden, dass zwei Vertragsparteien eine derartige vertragliche Festlegung hinsichtlich der Bezahlung der Vertragserrichtungskosten auch dann treffen würden, wenn die Käuferin- wie dies das Berufungsvorbringen suggerieren will - tatsächlich die alleinige Auftraggeberin des Notars (und damit zivilrechtlich die alleinige Zahlungspflichtige) gewesen wäre, dann rechtfertigt diese offenbar von den Vertragsparteien für erforderlich erachtete Vertragsformulierung die begründete Schlussfolgerung, dass -ungeachtet der bewussten verbalen Vermeidung eines Hinweises auf eine Auftragserteilung auch durch die Verkäuferin- eine solche trotzdem vorgelegen ist und durch diese Vertragsbestimmung die Tragung der gesamten Kosten auf die Käuferin überbunden wurde. Nur bei einer solchen Sachlage macht diese Vertragsbestimmung jedenfalls Sinn und findet ihre materielle Regelungsgrundlage. Soweit aber in der Berufung auf die Treuhanderschaft im Sinne des Bauträgervertragsgesetzes verwiesen und damit argumentiert wird, eine solche Treuhanderschaft könne nur die Käuferseite dem Vertreter ihres Vertrauens erteilen, nicht jedoch die Verkäuferseite, dann wird dabei vollkommen übersehen, dass nach § 12 Abs. 1 Bauträgervertragsgesetz (BTVG) der Bauträger (hier die verkaufende Baugesellschaft) verpflichtet ist, spätestens bei der Unterfertigung des Bauträgervertrages einen Treuhänder zu bestellen, dessen Tätigkeit erst mit dem Ende der Sicherungspflicht des Bauträgers (§ 7 Abs. 5) dem jeweiligen Erwerber gegenüber endet. Laut Abs. 2 kann als Treuhänder nur ein Rechtsanwalt (eine Rechtsanwalt- Partnerschaft) oder ein Notar (eine Notar- Partnerschaft) bestellt werden. Auch die Strafbestimmung des § 17 Z 3 BTVG richtet sich gegen den Bauträger. War aber auf Grund dieser Rechtslage der Treuhänder (Notar) vom Bauträger spätestens bei der Unterfertigung des Bauträgervertrages (§ 2 Abs.1 BTVG) zu bestellen, dann ist die Treuhandbestellung von der Frage der Auftragserteilung zur

Vertragserrichtung auseinander zu halten. Dass aber der Treuhänder zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Anwartschaftsvertrages bereits vom Bauträger bestellt war und somit feststand, ergibt sich aus Punkt 3 lit. a dieses Vertrages mit aller Deutlichkeit.

Auf Grund obiger Ausführungen war bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles an Sachverhalt davon auszugehen, dass mit Unterfertigung des Anwartschaftsvertrages die Bw. den Kauf der darin bezeichneten Eigentumswohnung vereinbarte und gleichzeitig den Notar mit der Errichtung des Anwartschaftsvertrages und des verbücherungsfähigen Kaufvertrages sowie mit der grundbücherlichen Durchführung beauftragte. Erst mit der Unterzeichnung des Anwartschaftsvertrages entstand eine vorher nicht bestehende Vertragsbeziehung zwischen dem Notar (Vertragsverfasser) und der Bw. Ein vor diesem Zeitpunkt liegender Auftrag der Bw. an den Vertragsverfasser wurde nicht behauptet. Lag aber der Vertragsentwurf für den Anwartschaftsvertrag im Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung durch die Bw. schon vor, dann erweist sich die im Übrigen unbestritten gebliebene Sachverhaltsannahme des Finanzamtes, dass jedenfalls auch die Verkäuferin (und nicht nur die Bw) den Notar mit der Vertragserrichtung beauftragt haben musste, als schlüssig und mit den Denkgesetzen übereinstimmend. Betrauten somit im Ergebnis beide Vertragsteile den Notar mit der Vertragserrichtung und verpflichtete sich die kaufende Bw., die gesamten Kosten der Vertragserrichtung alleine zu tragen, dann stellen die von der Bw. vertraglich zur Bezahlung übernommenen (anteiligen) Vertragserrichtungskosten der Verkäuferin eine sonstige Leistung gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG dar. Die Einbeziehung dieser übernommenen Vertragserrichtungskosten in die GrESt- Bemessungsgrundlage war folglich rechtens. In der Berufungsvorentscheidung wurden diese (anteilmäßigen) Vertragserrichtungskosten mit der Hälfte des festgelegten Pauschbetrages von 1,5 % des Gesamtkaufpreises zuzüglich Umsatzsteuer (somit 0,75 % von 239.175 € = 2.152,57 € zuzüglich Umsatzsteuer) angenommen. Die betragsmäßige Richtigkeit der angesetzten Vertragserrichtungskosten blieb unbestritten und erscheint unter dem Aspekt, dass beide Vertragsteile den Notar mit der Vertragserrichtung beauftragt haben, sachlich durchaus angemessen. Unter Übernahme des Ergebnisses der Berufungsvorentscheidung war ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 241.327,57 € (Kaufpreis von 239.175 € + Hälfte der Vertragserrichtungskosten von brutto 2.152,57 €) die Grunderwerbsteuer mit 8.446,46 € festzusetzen.

Der Berufung war daher wie im Spruch ausgeführt teilweise stattzugeben.

Innsbruck, am 5. Jänner 2006