



Außenstelle Innsbruck
Senat 4

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/0315-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Klaus Gürtler gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch OR Dr. Angelika Antretter, betreffend Grunderwerbsteuer vom 7. Jänner 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Nach Punkt III des Kaufvertrages vom 20. September 2001 verkaufte und übergab die Firma P & R L. GmbH (im Folgenden: P&R oder Verkäuferin) an die U. S. Ges.m.b.H. (im Folgenden: KP oder Bw.) die im dritten Obergeschoß gelegene Einheit Top 3-07 mit einer Bruttogeschoßfläche von ca. 130,34 m² (Nutzwert 134 Anteile) samt zwei Autoabstellplätzen Top AP 260 mit einer Fläche von ca. 12,92 m² (Nutzwert 4 Anteile) und Top AP 261 mit einer Fläche von ca. 12,92 m² (Nutzwert 4 Anteile) als Zubehör und die dadurch repräsentierten Anteile, samt dem damit entsprechend der bereits erfolgten Nutzwertfestsetzung zu verbindenden Wohnungseigentum an der Liegenschaft in EZ GB A.

Dieser Vertrag enthält auszugsweise noch folgende Festlegungen:

" IV. Kaufpreis

Der Kaufpreis für die kaufgegenständliche Einheit samt Zubehör wird mit

S 2.950.000,-- € 214.384,86

zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer S 590.000,-- € 42.876,97

brutto daher mit S 3.540.000,-- € 257.261,83

(Schilling dreimillionenfünfhundertvierzigtausend; Euro zweihundertsiebenundfünfzigtausend-zweihunderteinundsechzigkommadreiunddachzig) vereinbart.

Zuzüglich zum Kaufpreis hat die KP einen Betrag an Nebenkosten von 6,5 %- das sind ATS 230.100,-- (€ 16.722,02)- der sich wie folgt zusammensetzt, zu entrichten:

Grunderwerbsteuer 3,5 %

Eintragungsgebühr 1 %

Vertragserrichtungsgebühr 1,5 % zzgl. 20 % Mwst. zzgl. Barauslagen.

Der Kaufpreis

Der Nettokaufpreis und die vorerwähnten Nebenkosten, sohin ein Betrag von ATS 3.180.100,00 (€ 231.106,88) sind am 14.11.2001 zur Zahlung fällig. Der Rest ist binnen 14 Tagen nach Erhalt der Vorsteuerrechnung zu bezahlen. Bis zur

Die Kaufpreiszahlung wird ungeachtet ihrer Widmung zunächst auf offene Zinsen wegen verspäteter Zahlung, offene Nebenkosten wie Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Beglaubigungs- und Vertragserrichtungskosten, soweit deren Fälligkeit bereits gegeben ist, angerechnet, in der Folge auf den ältesten noch ausstehenden Betrag. Die KP verzichtet ausdrücklich auf die Aufrechnung allfälliger Gegenforderungen mit ihrer Zahlungsverpflichtung.

VIII. Verzugsfolgen

Für den Fall

Die KP verpflichtet sich, die mit der Errichtung und grundbürgerlichen Durchführung des Stornovertrages anfallenden Kosten, Gebühren und Steuern einschließlich einer allfälligen Grunderwerbsteuer zu bezahlen. Der Stornoverttrag wird von der P&R in Auftrag gegeben und von RA Dr. K. G. errichtet. Die Kosten hiefür betragen maximal 1 % des Kaufpreises zuzüglich Ust. und Barauslagen.

IX. Finanzierung

Die KP erklärt, über die anfallenden Nebenkosten wie Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr und Vertragserrichtungs- und Beglaubigungskosten genau informiert worden zu sein. Sie erklärt, über ausreichende Mittel zur Finanzierung des Kaufes zu verfügen. Allfällige Kosten im Zusammenhang mit der Finanzierung trägt die KP allein.

X. Allgemeine Vertragsbedingungen:

3. Die KP hat die Rechtsanwaltskanzlei Dr. K. G. Plz. H., mit der Errichtung des Kaufvertrages beauftragt. Es treffen sie daher alle Kosten der Errichtung und grundbürgerlichen

Durchführung dieses Vertrages, ebenso alle Gebühren, die Kosten der notariellen Beglaubigung der Unterschriften beider Vertragsparteien, die zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbsteuer sowie die grundbürgerlichen Eintragungsgebühren aller Art. Die gesamten Nebenkosten wurden mit dem unter Punkt IV. angeführten Betrag pauschaliert.

XI: Kaufpreishypothek

Für den Fall, daß die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die KP vor Bezahlung des Gesamtkaufpreises erfolgt, unterstellt die KP der P&R ihre kaufgegenständlichen Anteile an der Liegenschaft in EZ GB A zum Pfand und wird die Pfandbestellung angenommen. Die Pfandbestellung erfolgt zur Sicherstellung der Kaufpreishypothek von S 3.540.000,-- samt 1 % Zinsen p.m. zuzüglich einer 30 % Nebengebührenkaution von S 1.062.000,--wobei sich die Pfandbestellung hinsichtlich der Nebengebührenkaution nicht nur auf den Restkaufpreis samt Zinsen bezieht, sondern auch auf die Nebenkosten, wie Vertragserrichtungskosten, Vertretungskosten, Rechtskosten, Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr usw. "

Mit dem streitgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid wurde für diesen Rechtsvorgang gegenüber der Berufungswerberin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 3.603.720 (vereinbarter Kaufpreis von S 3.540.000 + Vertragserrichtungskosten (incl. Ust) von S 63.720) die Grunderwerbsteuer mit 126.130 S bzw. € 9.166,22 (= 3,5 % von 3.603.720 S) festgesetzt .

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wird die Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage bekämpft im Wesentlichen mit dem Vorbringen, die Käuferin habe gemäß Pkt. X. 3. des zugrunde liegenden Kaufvertrages die Rechtsanwaltskanzlei Dr. K. G. mit der Errichtung des Kaufvertrages und der grundbürgerlichen Durchführung beauftragt. Demzufolge würden die Vertragserrichtungskosten nicht "zu den vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen" und damit zur Gegenleistung gemäß § 5 Abs. 1 GrEStG zählen.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung stützte sich auszugsweise auf nachstehende Begründung:

"Auch die Vertragserrichtungskosten sind Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Es wurde nämlich festgestellt, dass alle Verträge in diesem Bauprojekt vom selben Rechtsanwalt errichtet werden. Es ist kaum anzunehmen, dass sämtliche Erwerber denselben Rechtsanwalt mit der Errichtung ihrer Verträge betrauen, wenn sie in ihrer Wahl frei wären. Dass sämtliche Verträge von demselben Rechtsanwalt errichtet werden spricht vielmehr dafür, dass in Wahrheit die VERKÄUFERIN mit der Abwicklung des gesamten Bauprojektes betraut und folglich auch mit der Vertragserrichtung beauftragt. Es entspricht der allgemeinen Erfahrung, dass der Käufer einer Eigentumswohnung bei der Auswahl des Vertragsverfassers keinesfalls frei ist sondern den von der Wohnbaugesellschaft mit der Projektabwicklung betrauten Parteienvertreter zu akzeptieren hat. Hätte tatsächlich die Käuferin den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt, wäre die Bestimmung, dass die Erwerberin die Kosten der

Vertragserrichtung trägt, entbehrlich, weil nach bürgerlichrechtlichen Grundsätzen diese Kosten ohnehin vom Auftraggeber zu tragen sind. "

Die Berufungsberberin stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde noch vorgebracht, im zugrunde liegenden Kaufvertrag sei auf Seite 11 ausdrücklich festgehalten worden, dass der Vertragsverfasser von der Käuferin beauftragt worden sei. Die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde würden dann nicht zur Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage zählen, wenn der Käufer den Auftrag zur Vertragserrichtung -wie im gegenständlichen Fall geschehen- erteilt habe. Die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung würden lediglich hypothetische Annahmen darstellen. Fakt sei, dass die Käuferin expressis verbis den Vertragsverfasser mit der Errichtung des Kaufvertrages befasst habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs.1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBI. Nr. 1987/309 idgF. ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Bei einem Kauf (§§ 1053 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.

Unter den 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 (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). 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 66 zu § 5 GrEStG 1987 und die dort angeführten zahlreichen Erkenntnisse).

Der Verwaltungsgerichtshof (und auch die Lehre, siehe Fellner, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 79 zu § 5 GrEStG und Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987, Rz 127 zu § 5 GrEStG) hat sich bereits wiederholt mit der Frage auseinander gesetzt, ob die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde zur Gegenleistung gehören und hat

in seinen Erkenntnissen 22. 4. 1953, 310/51, 1045/51, ÖStZB 1953, S. 57, 8. 6. 1959, 1528/57, ÖStZB 1959, S. 94 und 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 Auffassung 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. 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 Kaufvertrag neben dem Kaufpreis von brutto 3,540.000 S als Nebenkosten ausgewiesenen "1,5 % Vertragserrichtungskosten zzgl. 20% Mwstg zzgl. Barauslagen" eine sonstige Leistung bildet, ist daher danach zu beurteilen, wer von den Vertragsparteien (die verkaufende Leasinggesellschaft, die Käuferin oder beide gemeinsam) den Rechtsanwalt mit der durch diese pauschalen "Vertragserrichtungskosten" abgegoltenen Agenda beauftragt hat und damit zivilrechtlich zur Tragung der diesbezüglichen Kosten verpflichtet war.

Im vorliegenden Berufungsfall besteht allein Streit darüber, ob das Finanzamt die "Vertragserrichtungskosten" in Höhe von (brutto) 63.720 S zu Recht in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einbezogen hat. Unter Beachtung der eingangs dargelegten Rechtslage entscheidet sich dies letztlich danach, ob es sich bei diesen Vertragserrichtungskosten um solche Kosten handelt, zu deren Tragung aufgrund der Auftragserteilung die Verkäuferin zivilrechtlich verpflichtet gewesen war, die aber dann auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung von der Käuferin zur Entrichtung übernommen wurden.

Die Berufungswerberin vertritt die Rechtsansicht, die Vertragserrichtungskosten würden deshalb nicht zur Gegenleistung zählen, weil nach dem Punkt "X. 3 Allgemeine Vertragsbedingungen" des Kaufvertrages die kaufende Partei die Rechtsanwaltskanzlei Dr. K. G. mit der Errichtung des Kaufvertrages beauftragt habe. Der genaue Wortlaut dieser Vertragsbestimmung lautet:

"X. Allgemeine Vertragsbedingungen:

3. Die KP hat die Rechtsanwaltskanzlei Dr. K. G., PLZ H, mit der Errichtung des Kaufvertrages beauftragt. Es treffen sie daher alle Kosten der Errichtung und grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages, ebenso alle Gebühren, die Kosten der notariellen

Beglaubigung der Unterschriften beider Vertragsparteien, die zur Vorschreibung gelangende Grunderwerbsteuer sowie die grundbürgerlichen Eintragungsgebühren aller Art. Die gesamten Nebenkosten wurden mit dem unter Punkt IV. angeführten Betrag pauschaliert."

Der Berufung ist vorerst darin beizupflichten, dass aus dieser klaren Vertragsbestimmung hervorgeht, dass die Käuferin den Rechtsanwalt mit der Errichtung des Kaufvertrages beauftragt hat. Diese Formulierung schließt aber an Sachverhalt keineswegs aus, dass nicht auch bereits die Verkäuferin für sich ebenfalls diesen Rechtsanwalt mit der Kaufvertragserrichtung betraut hat. Für diese Sachverhaltsannahme spricht jedenfalls die unbestritten gebliebene (siehe VwGH 27.6.1994, 92/16/0195,0201, 92/16/0196, 0202 und VwGH 23.5. 1996, 94/15/0024) Sachverhaltsfeststellung des Finanzamtes, dass sämtliche Kaufverträge dieses Wohnungseigentumsprojekt betreffend von diesem einen Rechtsanwalt errichtet worden sind. Es stellt aber eine allgemeine Erfahrungstatsache dar, dass gerade verkaufende Errichtergesellschaften bereits in einem "Vorstadium" einen bestimmten rechtlichen Vertreter mit der Abfassung und Errichtung eines (Roh) Entwurfes der Kaufvertragsurkunde trauen und die potentiellen Käufer dann, wenn diese sich zum Kauf entschlossen haben, zum formellen Abschluss an diesen Rechtsanwalt/Notar verwiesen werden. Ungeachtet der bewussten verbalen Vermeidung eines Hinweises auf eine (bereits ebenfalls erfolgte) Auftragerteilung durch die Verkäuferin kann somit aus dem Umstand, dass sämtliche Kaufverträge dieses Wohnprojektes von diesem einen Rechtsanwalt erstellt worden sind, durchaus die Schlussfolgerung begründet hergeleitet werden, dass bereits im Vorfeld die Verkäuferin diesen Rechtsanwalt ausgewählt und mit der Abfassung der Kaufverträge betraut hat. Aber auch aus den Bestimmungen des Kaufvertrages ergeben sich konkrete Anhaltspunkte, die im Konnex gesehen dafür sprechen, dass sich die Berufungswerberin gegenüber der Verkäuferin vertraglich verpflichtet hat, die die Verkäuferin treffenden Vertragserrichtungskosten zur Bezahlung zu übernehmen. Wenn nämlich tatsächlich, wie dies das Berufungsvorbringen Glauben machen will, ausschließlich nur die Käuferin (und nicht vorher bereits die Verkäuferin) diesen Rechtsanwalt mit der Errichtung des Kaufvertrages beauftragt hätte, dann wäre schon zivilrechtlich nur diese Auftraggeberin (die Käuferin) auf Grund ihrer Auftragerteilung zur alleinigen Tragung und Bezahlung dieser Vertretungskosten an den Rechtsanwalt verpflichtet gewesen. Der ausdrückliche Hinweis in dieser zwischen Verkäuferin und Käuferin festgelegten Vertragsbestimmung " Es treffen sie daher alle Kosten der Errichtung diesesVertrages" wäre aus dieser zivilrechtlichen Sicht vollkommen unverständlich und unnötig, denn diese Verpflichtung hätte ja zweifelsfrei bereits auf Grund der Zivilrechtslage bestanden und hätte damit einer besonderen vertraglichen Erwähnung gar

nicht bedurft. Dass aber in einen Kaufvertrag vollkommen unnötige Vertragsregelungen aufgenommen und damit geregelt werden, darf wohl schlichtweg ausgeschlossen werden.

Diese zwischen den beiden Vertragsparteien ausdrücklich vereinbarte Regelung hinsichtlich der Vertragserrichtungskosten diente wohl letztlich dazu vertraglich festzulegen, dass die Käuferin diese Leistungen, die ansonsten die Verkäuferin zur Bezahlung getroffen hätten, zur alleinigen Bezahlung übernimmt. Diese damit verfolgte Zielsetzung zeigt sich im Übrigen besonders deutlich bei der Übernahme der zur Vorschreibung gelangenden Grunderwerbsteuer, für die ja nach § 9 Z. 4 GrEStG Gesamtschuldnerschaft besteht und die ebenfalls durch diese Vertragsbestimmung von der Käuferin im Innenverhältnis zur alleinigen Bezahlung übernommen wurde.

Wenn aber -wie dies die Berufung Glauben machen will- die Berufungswerberin die alleinige Auftraggeberin für die Vertragserrichtung gewesen wäre und damit die alleinige Zahlungsverpflichtete gegenüber dem Rechtsanwalt, dann machen desweiteren auch die folgenden Vertragsbestimmungen überhaupt keinen Sinn. Unter Punkt IX. Finanzierung "erklärt die KP, über die anfallenden Nebenkosten wie Grunderwerbsteuer, Eintragsgebühr und Vertragserrichtungs- und Beglaubigungskosten genau informiert worden zu sein". Unter Punkt IV. Kaufpreis wird folgendes festgelegt: " Zuzüglich zum Kaufpreis hat die KP einen Betrag an Nebenkosten von 6,5 %- das sind ATS 230.100,-- (€ 16.722,02)-, der sich wie folgt zusammensetzt, zu entrichten: Grunderwerbsteuer 3,5 %, Eintragsgebühr 1%, Vertragserrichtungskosten 1,5 % zzgl. 20 % Mwst zzgl. Barauslagen " Da die Vertragserrichtungskosten, wenn die Käuferin die alleinige Auftraggeberin gewesen wäre, zivilrechtlich allein die Berufungswerberin zur Bezahlung unmittelbar an den Rechtsanwalt getroffen hätte, erscheint es vollkommen unverständlich, dass in einer Kaufvereinbarung zwischen Verkäuferin und Käuferin die Vereinbarung getroffen wird, dass zuzüglich zum Kaufpreis an Nebenkosten auch (pauschal festgelegte) Vertragserrichtungskosten an die Verkäuferin zu entrichten sind. Überdies wird im vorletzten Absatz des Pkt. IV. Kaufpreis noch festgelegt, dass die Kaufpreiszahlung ua. auch auf offene Vertragserrichtungskosten angerechnet wird. Der Pkt XI. Kaufpreishypothek legt ausdrücklich fest, dass sich die Pfandbestellung hinsichtlich der Nebengebührenkaution nicht nur auf den Restkaufpreis samt Zinsen bezieht, sondern auch auf die Nebenspesen, wie ua. die Vertragserrichtungskosten. Diesbezüglich wird noch erwähnt, dass darin von der Bezahlung eines "Gesamtkaufpreises" die Rede ist, wobei dieser offenbar auch die angeführten Nebenkosten inkludiert. 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 Käuferin zur Entrichtung der Vertragserrichtungskosten gegenüber dem Vertragsverfasser verpflichtet gewesen wäre.

Zusammenfassend war daher in freier Beweiswürdigung im Streitfall an Sachverhalt davon auszugehen, dass die Verkäuferin den Rechtsanwalt mit der gesamten rechtlichen Durchführung des Objektes, was auch die Vertragserrichtung inkludierte, betraut hat und die Käuferin diese auf Grund der Beauftragung zivilrechtlich der Verkäuferin zufallenden Kosten dann als Nebenkosten zum Kaufpreis in den Allgemeinen Vertragsbedingungen pauschal zur Bezahlung übernommen hat. Nur wenn die Verkäuferin die ansonsten zivilrechtlich sie treffenden Vertragserrichtungskosten auf die Käuferin vertraglich überwälzt hat, werden die ausdrücklichen Vertragsbestimmungen über die Kaufpreisanrechnung und die hypothekarische Sicherstellung verständlich und machen dann Sinn. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass in weiterer Folge die Käuferin ebenfalls den Rechtsanwalt mit der Errichtung des Kaufvertrages (formell) beauftragt hat. Nach der eingangs dargelegten Lehre und Rechtsprechung (vgl. zuletzt VwGH 23.1.2003, 2001/16/0353) zählen diese vertraglich übernommenen Vertragserrichtungskosten zu den im § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG angeführten "sonstigen Leistungen". In der angesetzten Höhe, die betragsmäßig unbestritten blieb und nach Ansicht der Berufungsbehörde im Hinblick auf deren ausdrückliche vertragliche Festlegung einen unbedenklichen Ansatz darstellt, waren folglich die "Vertragserrichtungskosten" zu Recht als sonstige Leistung in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden. Es war folglich wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 11. März 2003