



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C.K., Adresse, vertreten durch M, Rechtsanwalt, Anschrift, vom 17. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12. November 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Gemäß § 7 Z 3 GrEStG wird die Grunderwerbsteuer von einer Gegenleistung in Höhe von 211.890 € mit 7.416,15 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Firma "T.GmbH" (im Folgenden Verkäuferin benannt) errichtet eine Wohnungseigentumsanlage bestehend aus 4 Doppelhäuser, 4 Abstellplätze im Carport und 5 Abstellplätzen im Freien. Mit Kauf und Wohnungseigentumsvertrag erwarben die beiden Käufer C.K. und M.T. von der Verkäuferin um den Kaufpreis von 420.000 € bestimmte Miteigentumsanteile an der Liegenschaft verbunden mit Wohnungseigentum am Doppelhaus Top DH 4, am Abstellplatz im Carport Top 4 und dem Abstellplatz im Freien Top P 4.

Unter Punkt III. "Kaufobjekt,- abrede und – preis" wurde ua. Folgendes ausdrücklich vertraglich festgehalten:

"Zum obangeführten Gesamtkaufpreis, der ein Fixpreis ist, in dem die Grund- als auch die Baukosten des schlüsselfertigen Vertragsgegenstandes einschließlich die Kosten der Erschließung des Grundstückes enthalten sind, haben die Käufer die Grunderwerbsteuer von derzeit 3,5 %, die Eintragungsgebühr für die Einverleibung des Eigentumsrechtes im Grundbuch von derzeit 1 %, sowie die Kosten für allfällige Anmerkungen im Grundbuch zu tragen. Darüber hinaus haben die Käufer auch die Kosten der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages durch den beauftragten Treuhänder zu bezahlen."

Punkt V "Abwicklung des Rechtsgeschäftes" dieses Vertrages lautet wie folgt:

"Die rechtliche Betreuung des Bauvorhabens obliegt Herrn RA M, Anschrift  
Dieser wurde von der Verkäuferin, als Bauträger, gemäß § 12 Abs. 1 BTVG zum Treuhänder bestellt. Die Käufer beauftragen und bevollmächtigen den Treuhänder zur Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages (Bauträgervertrages) und allen mit der Verschaffung des Eigentumsrechtes samt Wohnungseigentum für die Käufer zusammenhängenden Tätigkeiten. Eine darüber hinausgehende Bevollmächtigung ist damit nicht verbunden.  
Die mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten des Treuhänders zuzüglich der anfallenden Barauslagen (Kopiekosten, Porti, Gerichtsgebühren etc.) tragen die Käufer alleine, die die Verkäuferin, die ex lege eine Solidarhaftung trifft, schad- und klaglos zu halten haben. Hat der Treuhänder gegenüber den die Käufer finanzierenden Banken oder Bausparkassen separat Treuhandschaften zu übernehmen, so ist dafür von den Käufern nach den Bestimmungen des Notariatstarifgesetzes dem Treuhänder für die Übernahme dieser Treuhandschaft und Verwahrung für die treugebenden Banken ein separates Honorar zu entrichten.  
Das Honorar des Vertragsserrichters ist nach Vertragsunterfertigung und schriftlicher Aufforderung binnen 14 Tagen ab allseitiger Unterfertigung des Vertrages zur Zahlung an diesen fällig.  
RA M wird von den Käufern auch als Zustellbevollmächtigter gegenüber dem zuständigen Finanzamt namhaft gemacht. "

Mit Bescheid vom 12. November 2008 setzte das Finanzamt gegenüber C.K. (Bw) vom halben Kaufpreis von 210.000 € und von geschätzten Vertragsserrichtungskosten von 1.900 €, somit von einer Gegenleistung von 211.900 €, die Grunderwerbsteuer mit 7.416,50 € fest.

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bestreitet die Rechtmäßigkeit des Ansatzes von Vertragsserrichtungskosten dem Grunde nach mit dem Argument, aus dem abgeschlossenen Kaufvertrag ergebe sich eindeutig, dass die Käuferin die Vertragsserrichtungskosten zu bezahlen habe. Dementsprechend handle es sich um keine Gegenleistung des Verkäufers und seien diese Kosten von 1.900 € daher nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Mit Berufungsvorentscheidung sprach das Finanzamt über dieses Rechtsmittel abweisend ab und begründete diese folgendermaßen:

"Nach Vertragspunkt V. obliegt die rechtliche Betreuung und ist als Treuhänder gem. § 12 Abs. 1 BTVG bestellt der Vertragsserrichter. Somit betrauten im Ergebnis beide Vertragsteile mit der Errichtung des Vertrages. Da die Kosten die Grundstückserwerberin trägt, sind die halben Vertragsserrichtungskosten Bemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer"

Ohne auf diese Begründung zu replizieren, beantragte die Bw. die Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

### ***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 somit 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 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 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, 79a und 79b zu § 5 GrEStG 1987 und Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987, Rz 127 zu § 5 GrEStG) haben sich bereits wiederholt mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde zur Gegenleistung gehören. Die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde zählen nur dann zur Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, wenn der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt und der Erwerber sich verpflichtet, diese Kosten zu tragen. Beauftragt nämlich der Veräußerer allein die Verfassung der Vertragsurkunde, dann entstehen nur ihm als Auftraggeber dafür Kosten. Verpflichtet sich der Käufer, diese für den Veräußerer entstandenen Kosten zur Gänze durch Zahlung an den Vertragsverfasser zu übernehmen, dann erbringt er in diesem Umfang eine sonstige Leistung, die er aufwenden musste, um das Grundstück zu erhalten (VwGH vom 23.1.2003, 2001/16/0353). Hat hingegen der Käufer nach dem Inhalt der Vertragsurkunde den Vertragsverfasser allein mit der Vertragserrichtung beauftragt, so sind die vom Käufer zur alleinigen Bezahlung übernommenen Vertragserrichtungskosten zur Gänze nicht zur

Bemessungsgrundlage zu rechnen. In jenen Fällen, in denen beide Vertragsteile einen Rechtsanwalt oder Notar mit der Abfassung einer Vertragsurkunde betrauten und somit gemäß §§ 826, 1004 und 1014 ABGB zu deren anteilsmäßiger Entlohnung verpflichtet sind, stellt die (anteilsmäßig) auf den Verkäufer entfallende Hälfte der Kosten dann eine sonstige von ihm übernommene Leistung dar, wenn der Käufer sich verpflichtet, die gesamten Kosten der Vertragserrichtung zu tragen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem 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.

Im Gegenstandsfall bestreitet die Bw. die Rechtmäßigkeit der Einbeziehung von Vertragserrichtungskosten in die Gegenleistung ausschließlich dem Grunde nach, während der betragsmäßige Ansatz als solcher unstrittig blieb. Unter Beachtung obiger Rechtslage entscheidet den vorliegenden Streitfall, ob an Sachverhalt davon auszugehen ist, dass die Verkäuferin zuerst allein bzw. die Verkäuferin gemeinsam mit den beiden Käufern den Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung beauftragt hat, denn nur wenn sich die Käufer vertraglich verpflichteten, die auf Grund der Auftragserteilung der Verkäuferin zur Gänze oder anteilsgemäß (zur Hälfte) zufallenden Kosten zur Bezahlung zu übernehmen, zählen insoweit die "Vertragserrichtungskosten" (im Streitfall pars pro toto für die "mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten des Treuhänders") der Verkäuferin zu den von den Käufern übernommenen sonstigen Leistungen gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG. Bei der Beurteilung der entscheidenden Frage, ob auch die verkaufende T.GmbH den Rechtsanwalt mit der "Vertragserrichtung" bzw. mit der Erstellung eines Vertragsentwurfes im Rahmen der rechtlichen Betreuung dieses Bauprojektes beauftragt hat, bleibt vorerst anzuführen, dass laut Vorhaltbeantwortung auch die anderen Kaufverträge (sobald weitere Käufer gefunden werden) hinsichtlich dieser Wohnanlage bestehend aus 4 Doppelhäuser mit 4 Abstellplätzen im Carport und 5 Abstellplätzen im Freien nach erfolgter Beauftragung durch die jeweiligen Erwerber von diesem Rechtsanwalt verfasst werden. Es entspricht aber einer allgemeinen Erfahrungstatsache, dass bei der rechtlichen Abwicklung derartiger Wohnbauprojekte die Bauträger mit einem bestimmten, meist auch als Treuhänder im Sinne des Artikel 1 § 12 Bauträgervertragsgesetz fungierenden Rechtsanwalt "zusammenarbeiten", ihn bereits im Vorfeld mit der Erstellung zumindest eines Vertragsentwurfes beauftragen und potentielle Kaufinteressenten in der Folge zwecks Vertragsunterzeichnung und weitergehender Beauftragung an diesen Rechtsanwalt "verweisen". Ansonsten würde es wohl jeglicher Lebenserfahrung widersprechen, dass sämtliche bislang einander fremd gegenüberstehende Käufer völlig unabhängig voneinander einen einzigen Rechtsanwalt mit

der Vertragserrichtung beauftragen. In diesem Zusammenhang wird bloß ergänzend noch erwähnt, dass dieser Rechtsanwalt auch bei anderen Wohnbauprojekten, die ebenfalls von der T.GmbH realisiert worden waren (z. B. in G und in V) als Treuhänder und Vertragserrichter fungierte.

Der Auftrag ist ein Vertrag, durch den sich jemand gegen Entgelt oder unentgeltlich verpflichtet, Geschäfte eines anderen auf dessen Rechnung zu besorgen. Im ABGB ist der Auftrag (betrifft das Innenverhältnis) zusammen mit dem Bevollmächtigungsvertrag (betrifft das Außenverhältnis zu Dritten) geregelt. Der Auftraggeber ist verpflichtet, dem Beauftragten das ausdrücklich oder nach dem Stande des Beauftragten stillschweigend vereinbarte (§ 1004 ABGB) oder das gesetzlich gebührende (z. B. § 354 UGB) Entgelt zu zahlen. Stillschweigend kann nach dem Stande des Geschäftsträgers eine Belohnung (Entgeltlichkeit) beispielsweise bei einem Rechtsanwalt bedungen sein (RZ 1969, 69).

Punkt V. des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*"Die rechtliche Betreuung des Bauvorhabens obliegt Herrn RAM , Anschrift .*

*Dieser wurde von der Verkäuferin, als Bauträger, gemäß § 12 Abs. 1 BTVG zum Treuhänder bestellt. Die Käufer beauftragen und bevollmächtigen den Treuhänder zur Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages (Bauträgervertrages) und allen mit der Verschaffung des Eigentumsrechtes samt Wohnungseigentum für die Käufer zusammenhängenden Tätigkeiten. Eine darüber hinausgehende Bevollmächtigung ist damit nicht verbunden. Die mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten des Treuhänders zuzüglich der anfallenden Barauslagen (Kopiekosten, Porti, Gerichtsgebühren etc.) tragen die Käufer alleine, die die Verkäuferin, die ex lege eine Solidarhaftung trifft, schad- und klaglos zu halten haben."*

Unter Punkt III haben die Vertragsparteien neben der Festlegung, dass die Käufer die Grunderwerbsteuer, die Eintragungsgebühr für die Einverleibung im Grundbuch sowie die Kosten für eine allfällige Grundbuchsankündigung zu tragen haben, des weiteren ausdrücklich vertraglich vereinbart, dass die Käufer auch die Kosten der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages durch den beauftragten Treuhänder zu bezahlen haben.

Die Bw. stützt ihr Vorbringen selbst nicht auf eine allenfalls bereits vor dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag bestehende und diesem damit vorangegangene, gesonderte Bevollmächtigung dieses Rechtsanwaltes zur Vertragserrichtung durch die Käufer. Die im Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag verwendete Gegenwartsform ("beauftragt und bevollmächtigt") zeigt an Sachverhalt auf, dass mit Unterzeichnung der Vertragsurkunde jedenfalls auch die beiden Käufer den Vertragsverfasser/Treuhänder mit der Errichtung der Vertragsurkunde und den darin angeführten weiteren Aufgaben betraut haben. Diese Wortfolge steht aber aus nachstehenden Gründen nicht der Annahme entgegen und schließt keinesfalls aus, dass vorher nicht bereits die verkaufende Baugesellschaft den Vertragsverfasser, dem die rechtliche Betreuung des Bauvorhabens oblag, ebenfalls mit der Vertragserrichtung beauftragt hat. Mit der Unterfertigung des Kauf- und

Wohnungseigentumsvertrages unterzeichneten die beiden Käufer diesen Vertrag und die darin enthaltene Bevollmächtigung gleichzeitig. Erst mit der Unterzeichnung des Vertrages entstand auch eine vorher nicht bestandene Vertragsbeziehung zwischen dem Vertragsverfasser und den beiden Käufern. Ein vor diesem Zeitpunkt liegender Auftrag der Käufer wurde nicht behauptet geschweige denn nachgewiesen. Hätten die Käufer nicht unterschrieben, dann wäre kein Vertrag mit der verkaufenden Baugesellschaft aber auch keine Bevollmächtigung des Rechtsanwaltes zustande gekommen und das Kostenrisiko für die Erstellung des Vertragsentwurfes hätte nur die Verkäuferin und nicht auch die beiden Käufer treffen können. Nur unter der begründeten Annahme, dass vorher bereits die Verkäuferin diesen Vertragserrichter, den sie außerdem gemäß § 12 Abs. 1 Bauträgervertragsgesetz als Treuhänder bestellt hat, mit Vorarbeiten zur Vertragserrichtung und zur Erstellung eines Vertragsentwurfes beauftragt hat, macht die Wortfolge in Punkt V des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag *"Die mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten des Treuhänders (.....) tragen die Käufer alleine, die die Verkäuferin, die ex lege eine Solidarhaftung trifft, schad- und klaglos zu halten haben"* im Konnex gesehen mit der in Punkt III eingegangenen alleinigen Zahlungsverpflichtung der Käufer letztlich Sinn. Diese im Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag getroffenen Vereinbarungen über die alleinige Tragung und Bezahlung dieser Kosten durch die Käufer und damit die dadurch erfolgte ausdrückliche Einbindung in einen zwischen der Verkäuferin und den Käufern abgeschlossenen Vertrag finden ihre stichhaltige Erklärung darin, dass die Verkäuferin augenscheinlich einen diesbezüglichen Regelungsbedarf sah und mit diesen vertraglichen Vereinbarungen sicherstellen wollte, dass die Käufer diese anfallenden Rechtsanwaltskosten zur Gänze tragen. Hätten aber ausschließlich die Käufer den Rechtsanwalt mit der gesamten Vertragserrichtung beauftragt, dann wären diese Kosten auf Grund ihrer alleinigen Auftragserteilung an den Rechtsanwalt zivilrechtlich (§§ 1004 und 1014 ABGB) nur bei den Käufern (Auftraggebern) angefallen, und es hätte einer solchen ausdrücklichen vertraglichen Festlegung zwischen den Vertragsparteien gar nicht bedurft, wäre doch diesfalls vom Rechtsanwalt ohnedies mit den Käufern als seine Auftraggeber über diese Kosten abgerechnet worden. Es ist aber nicht davon auszugehen bzw. schlichtweg auszuschließen, dass die beiden Vertragsparteien, ohne dass ein konkreter Regelungsbedarf besteht, rechtlich nicht erforderliche oder anders ausgedrückt rechtlich letztlich überflüssige Vereinbarungen in einem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag treffen und damit zu dessen ausdrücklichen Vertragsinhalt machen. Die Sinnhaftigkeit der mit diesen Vertragsbestimmungen von den Vertragsparteien getroffenen Vereinbarungen der alleinigen Kostentragung durch die Käufer zeigt sich am Beispiel der Grunderwerbsteuer und der Eintragsgebühr, denn diesbezüglich lag rechtlich Gesamtschuldnerschaft vor, weshalb grundsätzlich die Verkäuferin und die Käufer als potentielle Schuldner in Frage kamen. Durch die vertragliche Festlegung haben sich aber die

Käufer gegenüber der Verkäuferin zu deren alleinigen Bezahlung verpflichtet. Eine vergleichbare rechtliche Ausgangslage muss wohl auch hinsichtlich der pauschal angefallenen "Vertragserrichtungskosten" vorgelegen haben, wenn die Vertragsparteien bezogen auf diese Kosten den Abschluss einer diesbezüglichen ausdrücklichen Kostentragungsvereinbarungen ebenfalls für notwendig erachtet haben. Nur bei einer vorherigen Auftragserteilung durch die verkaufende Baugesellschaft oder zumindest bei einer beiderseitigen Auftragserteilung zur Vertragserrichtung (bzw. zu entsprechenden Vorarbeiten) sind dann zivilrechtlich die Verkäuferin und die Käufer gegenüber dem Vertragserrichter zur Bezahlung jeweils ihres Auftragsvolumens verpflichtet, weshalb bei einer solchen Konstellation die im Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag von den Vertragsparteien diesbezüglich vereinbarte Kostentragungsregelung durchaus Sinn macht. Nur bei einer beiderseitigen Auftragserteilung hätte die Verkäuferin überhaupt die im Vertrag angeführte ex lege Solidarhaftung treffen können.

Haben sich wie bereits ausgeführt die beiden Vertragsparteien veranlasst gesehen, für "*die mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten des Treuhänders*" ausdrücklich eine vertragliche Kostentragungsregelung zu vereinbaren, dann lässt dies in freier Beweiswürdigung die begründete Schlussfolgerung zu und findet darin ihre sachliche Rechtfertigung, dass neben den Käufern jedenfalls auch die Verkäuferin den "Treuhänder" mit der Vertragserrichtung und Vertragsdurchführung beauftragt hat und durch die vertragliche Vereinbarung die Käufer sich gegenüber der Verkäuferin verpflichteten, die gesamten diesbezüglichen Kosten alleine zu tragen. Die Käufer haben insoweit vertraglich die Bezahlung der ansonsten zivilrechtlich auf die Verkäuferin entfallenden Kosten übernommen. Darin liegt der Tatbestand gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG begründet. War aber im Ergebnis von einer Auftragserteilung durch beide Vertragsteile auszugehen, dann rechtfertigt dies die (als solche unbestritten gebliebene) Schätzung, dass von dem pauschalen Rechtsanwalts Honorar laut nunmehr vorliegender Honorarnote von 7.560 € unbedenklich die Hälfte zivilrechtlich jenem Anteil entsprach, der auf die Verkäuferin als Auftraggeberin des vertragserrichtenden Treuhänders entfiel und der durch die beiden Käufer ohne Anrechnung auf den Kaufpreis vereinbarungsgemäß zur Bezahlung übernommen wurde. In diesem Zusammenhang bleibt noch zu erwähnen, dass laut Vorhaltbeantwortung für die Treuhandenschaft gemäß § 12 BTVG der Treugeberin (Bauträgerin) vom Treuhänder gesondert kein Honorar verrechnet wurde. Beahlt wurde im Gegenstandsfall nur das vereinbarte Honorar, wobei als Bemessungsgrundlage der Kaufpreis diente.

Das Finanzamt hat folglich dem Grunde nach zu Recht die Hälfte des Anwalts Honorars als übernommene sonstige Leistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG der beiden Käufer beurteilt und neben dem Kaufpreis in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen. Für den Hälfteerwerb

der Bw. setzt sich somit diese aus dem halben Kaufpreis in Höhe von 210.000 € und den anteiligen "Vertragserrichtungskosten" von 1.890 € (= 1/2 von 3.780 €) zusammen.

Ausgehend von dieser grunderwerbsteuerliche Gegenleistung in Höhe von 211.890 € war gemäß § 7 Z 3 GrEStG die Grunderwerbsteuer mit 7.416,15 € festzusetzen. Im Ergebnis war der Berufung somit teilweise Folge zu geben.

Innsbruck, am 19. Juni 2009