



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.S., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt.X, vom 19. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. November 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 6. November 2006 erwarb die Käuferin E.S. von der Firma H. um den Kaufpreis von 204.418 € 101/462- Anteile an der Liegenschaft Gst Nr. 1019/35 in EZ N., mit welchen Anteilen untrennbar Wohnungseigentum an der Wohnung Top W 03 verbunden ist. Dieser Kaufvertrag hatte auszugsweise folgenden Inhalt:

„IV. Kaufpreis

Der Kaufpreis für den gesamten Kaufgegenstand beträgt € 204.418,00 (in Worten: Euro Zweihundertviertausendvierhundertachtzehn).

Der Kaufpreis ist ein pauschaler Fixpreis, indem sowohl die Grund- als auch die Baukosten enthalten sind.

Der Vertragsverfasser und Treuhänder wird ermächtigt und verpflichtet, mit dem auf dem Treuhandkonto gutgeschriebenen Kaufpreis, die Vermittlungsprovision der Verkäuferin in Höhe von 3 % des Kaufpreises, sohin € 6.132,54, zuzüglich 20 % USt, gesamt sohin € 7.359,05, an die Firma „I.“ zu bezahlen.

Dem nach Bezahlung der Vermittlungsprovision verbleibenden Kaufpreis, hat der Vertragsverfasser und Treuhänder ()

X. Vollmacht

Die Käuferin beauftragt und bevollmächtigt mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages und allen hiezu erforderlichen, notwendigen und nützlichen Schritten, insbesondere der gebührenrechtlichen und grundverkehrsrechtlichen Durchführung dieses Vertrages, der Empfangnahme der Beschlüsse, Herrn RA.X.

XI. Kosten, Steuern und Gebühren

Sämtliche im Zusammenhang mit der Errichtung dieses Vertrages auflaufenden Kosten, Steuern und Gebühren gehen alleine zu Lasten der Käuferin.

Die Käuferin verpflichtet sich, die nachstehend genannten Steuern und Gebühren zu leisten; diese Zahlungen haben auf das Sammeltreuhandkonto des Vertragsverfassers und Treuhänders Nr. Konto zu erfolgen:

Grunderwerbsteuer 3,5 % vom Kaufpreis	€ 7.154,63
Eintragungsgebühr 1 % vom Kaufpreis €	€ 2.044,18
Eingabegebühr Grundbuch	€ 43,00
Ranganmerkungsgesuch	€ 43,00
Grundbuchs Antrag (Eigentum)	
Vermittlungsprovision I.	
3 % vom Kaufpreis	€ 6.132,54
zuzüglich 20 % USt	€ 1.226,51
Gesamt	€ 7.359,05
Honorar RA X	
1,5 % vom Kaufpreis	€ 3.066,27
zuzüglich 20 % USt.	€ 613,25
Gesamt	3.679,52

Weitere Barauslagen, wie Beglaubigungskosten und behördliche Gebühren sind von der Käuferin nach Einlangen der Vorschreibung gesondert zu bezahlen."

Mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 17. November 2006 setzte das Finanzamt gegenüber der E.S. (Bw.) von einer Gegenleistung in Höhe von 206.258 € die Grunderwerbsteuer mit 7.219,03 € fest. In die Ermittlung der Gegenleistung wurden neben dem Kaufpreis von 204.418 € auch die halben Vertragserrichtungskosten im Betrag von 1.840 € einbezogen.

Die gegen den Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bestreitet die Rechtmäßigkeit des Ansatzes der Vertragserrichtungskosten als Teil der Gegenleistung im Wesentlichen mit dem Vorbringen, nach dem Wortlaut der Punkte X (Vollmacht) und XI (Kosten, Steuern und Gebühren) des Kaufvertrages habe die Käuferin den Rechtsanwalt X mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung beauftragt und bevollmächtigt. Sämtliche im Zusammenhang mit der Errichtung dieses Vertrages auflaufenden Kosten würden alleine zu Lasten der Käuferin gehen und diese habe sich verpflichtet, die darin angeführten Steuern und Gebühren zu leisten. Die Bw. habe gegenüber der Verkäuferin keine sonstige Leistung im Sinne der Bestimmung des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG übernommen. Vielmehr habe die Bw. mit dem Vertragserrichter und Treuhänder eine selbständige Vereinbarung über die Bezahlung der

„Vertragserrichtungskosten“ getroffen. Es liege sohin insoweit überhaupt keine Gegenleistung vor.

Das Finanzamt sprach mit abweisender Berufungsvorentscheidung über dieses Rechtsmittel ab und führte zu deren Begründung Folgendes aus:

„Gemäß § 12 Bauträgervertragsgesetz ist der Verkäufer als Bauträger verpflichtet einen Treuhänder zu bestellen, welcher in der Regel auch gleichzeitig Vertragserrichter ist. Der Auftrag zur Vertragserrichtung wurde somit auch vom Verkäufer erteilt, weshalb die halben Vertragserrichtungskosten in die Bemessung miteinzubeziehen sind. Ihr Begehren war somit abzuweisen.“

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin replizierte sie, für die Bw. sei nicht ersichtlich, worin das Finanzamt erblickt habe, dass die Beteiligten einen Kaufvertrag gemäß § 12 BTVG geschlossen hätten.

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 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, Gebühren und Verkehrsteuern, 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, aaO, 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 anteilmäßiger Entlohnung verpflichtet sind, stellt die (anteilmäßig) 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 der (halben) 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 der Käuferin den Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung beauftragt haben, denn nur wenn sich die Käuferin vertraglich verpflichtete, die auf Grund der Auftragserteilung der Verkäuferin zur Gänze oder anteilmäßig (zur Hälfte) zufallenden Kosten zur Bezahlung zu übernehmen, zählen insoweit die Vertragserrichtungskosten der Verkäuferin zu den sonstigen Leistungen gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG.

Nach dem Wortlaut des Punktes „X. Vollmacht“ des Kaufvertrages „beauftragt und bevollmächtigt“ die Käuferin den Rechtsanwalt mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages und allen hiezu erforderlichen, notwendigen und nützlichen Schritten, insbesondere der gebührenrechtlichen und grundverkehrsrechtlichen Durchführung

dieses Vertrages, der Empfangnahme der Beschlüsse und Bescheide. Unter Punkt „XI. Kosten, Steuern und Gebühren“ wurde festgehalten, dass sämtliche im Zusammenhang mit der Errichtung und Abwicklung dieses Vertrages auflaufenden Kosten, Steuern und Gebühren allein zu Lasten der Käuferin gehen. Weiters verpflichtete sich die Käuferin, mit Fälligkeit des Kaufpreises auch die darin genannten Steuern, Gebühren und Kosten zu leisten; diese Zahlungen hatten auf das Sammeltreuhandkonto des Vertragsverfassers und Treuhänders zu erfolgen.

Die Bw. stützt ihr Vorbringen ausschließlich auf den Inhalt der Vertragsurkunde und nicht auf eine gesonderte, allenfalls vorangegangene Vereinbarung über die Vertragsserrichtung. Die im Kaufvertrag verwendete Gegenwartsform („beauftragt und bevollmächtigt“) zeigt an Sachverhalt auf, dass mit Unterzeichnung der Vertragsurkunde jedenfalls auch die Käuferin den Vertragsverfasser mit der Errichtung der Vertragsurkunde und den darin angeführten weiteren Aufgaben beauftragt hat. Diese Wortfolge steht aber aus nachstehenden Gründen nicht der Annahme entgegen und schließt keinesfalls aus, dass vorher nicht bereits die Verkäuferin den Vertragsverfasser ebenfalls mit der Vertragsserrichtung beauftragt hat. Mit der Unterfertigung dieses Vertrages unterzeichnete die Käuferin den Kaufvertrag und die darin enthaltene Bevollmächtigung gleichzeitig. Erst mit der Unterzeichnung des (unterschriftsreif vorliegenden) Vertrages entstand auch eine vorher nicht bestandene Vertragsbeziehung zwischen dem Vertragsverfasser und der Käuferin. Ein vor diesem Zeitpunkt liegender Auftrag der Käuferin wurde nicht behauptet geschweige denn nachgewiesen. Hätte die Käuferin nicht unterschrieben, dann wäre kein Vertrag mit der Verkäuferin aber auch keine Bevollmächtigung des Rechtsanwaltes zustande gekommen und das Kostenrisiko für die Erstellung des Vertragsentwurfes hätte nur die Verkäuferin und nicht auch die Käuferin treffen können. Nur unter der Annahme, dass vorher bereits die Verkäuferin diesen Rechtsanwalt mit Vorarbeiten zur Vertragsserrichtung und zur Erstellung eines Vertragsentwurfes beauftragt hat, macht außerdem die Wortfolge im Punkt XI „Sämtliche im Zusammenhang mit **der Errichtung dieses Vertrages** auflaufenden Kosten, Steuern und Gebühren gehen alleine zu Lasten der Käuferin“ im Konnex gesehen mit der darin eingegangenen Verpflichtung der Käuferin, das pauschale (1,5 % vom Kaufpreis) Honorar des Rechtsanwaltes von 3.679,52 € zu leisten, letztlich Sinn. Diese im Kaufvertrag getroffene Vereinbarung über die alleinige Tragung der Vertragsserrichtungskosten durch die Käuferin und deren Verpflichtungserklärung, die gesamten pauschalen Rechtsanwaltskosten zu leisten, und damit die dadurch erfolgte ausdrückliche Einbindung in einen zwischen der Verkäuferin und der Käuferin abgeschlossenen Vertrag findet ihre Erklärung augenscheinlich darin, dass die Verkäuferin damit sicherstellen wollte, dass die Käuferin die anfallenden Rechtsanwaltskosten zur Gänze trägt. Hätte aber allein die Käuferin den Rechtsanwalt mit der gesamten Vertragsserrichtung

beauftragt, dann wären diese Kosten auf Grund ihrer Auftragserteilung an den Rechtsanwalt zivilrechtlich ausschließlich bei der Käuferin angefallen, und es hätte einer solchen ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien gar nicht bedurft, wäre doch diesfalls vom Rechtsanwalt sowieso ausschließlich mit der Käuferin als seiner Auftraggeberin über diese Kosten abrechnet worden. Es ist aber nicht davon auszugehen bzw. schlichtweg auszuschließen, dass die beiden Vertragsparteien rechtlich nicht erforderliche oder anders ausgedrückt rechtlich letztlich überflüssige Vereinbarungen zum ausdrücklichen Vertragsinhalt des Kaufvertrages machten. Zur Klarstellung bleibt noch anzumerken, dass entgegen dem Berufungsvorbringen mit der Vertragsbestimmung des Punktes XI die Bw. keinesfalls bloß mit dem Vertragsserrichter „eine selbständige Vereinbarung über die Bezahlung der „Vertragsserrichtungskosten“ getroffen hat“. Die Sinnhaftigkeit der mit der Bestimmung des Punkt XI von den beiden Vertragsparteien getroffenen Vereinbarung der alleinigen Kostentragung durch die Käuferin zeigt sich am Beispiel der Grunderwerbsteuer und der Eintragungsgebühr, denn diesbezüglich lag rechtlich Gesamtschuldnerschaft vor, weshalb grundsätzlich die Verkäuferin und die Käuferin als potentielle Schuldner in Frage kamen. Durch diese vertragliche Festlegung hat sich aber die Käuferin gegenüber der Verkäuferin zur alleinigen Kostentragung verpflichtet. Eine vergleichbare rechtlichen Ausgangslage muss wohl auch hinsichtlich der pauschal angesetzten Vertragsserrichtungskosten vorgelegen haben, wenn die Vertragsparteien bezogen auf die Vertragsserrichtungskosten den Abschluss einer diesbezüglichen ausdrücklichen Kostentragungsvereinbarung ebenfalls für notwendig erachtet haben. Nur bei einer vorherigen Auftragserteilung allein durch Verkäuferin oder zumindest bei einer beiderseitigen Auftragserteilung zur Vertragsserrichtung sind dann zivilrechtlich die Verkäuferin allein bzw. beide Auftraggeber gegenüber dem Vertragsserrichter zur Bezahlung jeweils ihres Auftragsvolumens verpflichtet, weshalb bei einer solche Konstellation die im Kaufvertrag von den Vertragsparteien vereinbarte Kostentragungsregelung durchaus Sinn macht. Der Vertragspunkt X des Kaufvertrages, „die Käuferin beauftragt und bevollmächtigt mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages“, spricht zum einen dafür, dass jedenfalls auch die Käuferin den Vertragsserrichter beauftragt und bevollmächtigt hat, schließt aber zum anderen eine bereits vorliegende vorherige Auftragserteilung auch durch die Verkäuferin keineswegs aus. Haben sich wie bereits ausgeführt augenscheinlich die Vertragsparteien veranlasst gesehen, die Vertragsserrichtungskosten ausdrücklich in die Regelung des Punkt XI miteinzubeziehen, dann lässt dies in freier Beweiswürdigung die begründete Schlussfolgerung zu und findet darin seine sachliche Rechtfertigung, dass neben der Käuferin jedenfalls auch die Verkäuferin den Rechtsanwalt mit der Vertragsserrichtung beauftragt hat und durch die vertragliche Vereinbarung die Käuferin sich gegenüber der Verkäuferin verpflichtete, die gesamten Vertragsserrichtungskosten alleine zu tragen. Die

Käuferin hat damit 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 Schätzung, dass von dem im Kaufvertrag angeführten pauschalen Rechtsanwalts honorar von 3.679,52 € die Hälfte zivilrechtlich jenem Anteil entsprach, der auf die Verkäuferin entfiel und der durch die Käuferin ohne Anrechnung auf den Kaufpreis zur Bezahlung übernommen wurde.

Die (betragsmäßig unstrittig gebliebenen) Vertragserrichtungskosten von 1.840 € wurden vom Finanzamt zu Recht als übernommene sonstige Leistungen nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG beurteilt. Entgegen dem Berufungsvorbringen zählten neben dem Kaufpreis von 204.418 € auch diese Vertragserrichtungskosten zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung. Die streitgegenständliche Vorschreibung der Grunderwerbsteuer in Höhe von 7.219,03 € (= 3,5 % von 206.258 €) erweist sich somit als rechters. Die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid war folglich wie im Spruch ausgeführt als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 29. Oktober 2007