



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.S., Adresse, vertreten durch RA.H, vom 14. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 9. November 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Gemäß § 7 Z 3 GrEStG wird die Grunderwerbsteuer von einer Gegenleistung in Höhe von 149.937,40 € mit 5.247,81 € festgesetzt. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 9. / 12. Oktober 2006 erwarb die Käuferin E.S. von der Firma A.GmbH um den Kaufpreis von 148.600 € an der Liegenschaft X 71/2562- Miteigentumsanteile, mit welchen Anteilen untrennbar Wohnungseigentum an der Wohnung Top W 24 verbunden ist, und 6/2562- Miteigentumsanteile, mit welchen Anteilen untrennbar Wohnungseigentum am Tiefgaragenabstellplatz Top TP 43 verbunden ist. Dieser Kaufvertrag enthielt auszugsweise folgende Festlegungen:

„XII. 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 und Bescheide, Herrn H.RA.

XIII. 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. Zahl.Y, BLZ 36000, Raiffeisen- Landesbank Tirol AG zu erfolgen:

Grunderwerbsteuer 3,5 % vom Kaufpreis	€ 5.201,00
Eintragungsgebühr 1 % vom Kaufpreis	€ 1.486,00
Eintragungsgebühr Grundbuch Ranganmerkungsgesuch Grundbuchs Antrag (Eigentum)	€ 43,00 € 43,00
Vermittlungsprovision R.GmbH 1 % vom Kaufpreis zuzüglich 20 % USt Gesamt	€ 1.486,00 € 297,20 € 1.783,20
Honorar RA H 1,5 % vom Kaufpreis zuzüglich 20 % USt Gesamt	€ 2.229,00 € 445,80 € 2.674,80

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

Mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 9. November 2006 setzte das Finanzamt gegenüber der E.S. (Bw.) von einer Gegenleistung in Höhe von 149.714,50 € die Grunderwerbsteuer mit 5.240,01 € fest. In die Ermittlung der Gegenleistung wurden neben dem Kaufpreis von 148.600 € auch die halben Vertragserrichtungskosten im Betrag von 1.114,50 € einbezogen.

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bestreitet die Rechtmäßigkeit der Einbeziehung dieser Vertragserrichtungskosten in die Gegenleistung unter teilweiser Zitierung der Vertragspunkte XII (Vollmacht) und XIII (Kosten, Steuern und Gebühren) im Wesentlichen mit dem Vorbringen, die Bw. habe gegenüber der Verkäuferin keine sonstigen Leistungen iSd § 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 entschied mit abweisender Berufungsvorentscheidung über dieses Rechtsmittel und führte als Begründung Folgendes an:

„Gemäß § 12 Bauträgervertragsgesetz ist die Verkäuferseite verpflichtet, einen Treuhänder zu bestellen, welcher in der Regel auch gleichzeitig Vertragsserrichter ist. Der Auftrag zur Vertragsserrichtung wurde somit auch von Verkäuferseite her erteilt, weshalb die halben Vertragsserrichtungskosten 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.

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 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 (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 Vertragsserrichtung 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. Bei der Beurteilung der entscheidenden Frage, ob auch die Verkäuferin den Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung bzw. zumindest mit der Erstellung eines Vertragsentwurfes beauftragt hat, bleibt vorerst anzuführen, dass hinsichtlich dieser Wohnanlage mit deutlich mehr als 20 Eigentumswohnungen sämtliche Kaufverträge der gleiche Rechtsanwalt verfasst hat. Es entspricht einer allgemeinen Erfahrungstatsache, dass bei der rechtlichen Abwicklung derartiger Wohnbauprojekte die Bauträger meist 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 potentiellen Kaufinteressenten in der Folge zwecks Vertragsunterzeichnung und weitergehender Beauftragung (siehe Punkt XII des

Kaufvertrages) 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.

Nach dem Wortlaut des Punktes „XII. 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 „XIII. 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 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 Vertragserrichtung. 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 Vertragserrichtung 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 Vertragserrichtung und zur Erstellung eines Vertragsentwurfes beauftragt hat, macht außerdem die Wortfolge im Punkt XIII „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 2.674,80 €

zu leisten, letztlich Sinn. Diese im Kaufvertrag getroffene Vereinbarung über die alleinige Tragung der Vertragserrichtungskosten 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 Vertragserrichtung 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 XIII die Bw. keinesfalls bloß mit dem Vertragserrichter „eine selbständige Vereinbarung über die Bezahlung der „Vertragserrichtungskosten“ getroffen hat“. Die Sinnhaftigkeit der mit der Bestimmung des Punkt XIII 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 Schulder 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 Vertragserrichtungskosten vorgelegen haben, wenn die Vertragsparteien bezogen auf die Vertragserrichtungskosten den Abschluss einer diesbezüglichen ausdrücklichen Kostentragungsvereinbarung ebenfalls für notwendig erachtet haben. Nur bei einer vorherigen Auftragserteilung allein durch die Verkäuferin oder zumindest bei einer beiderseitigen Auftragserteilung zur Vertragserrichtung sind dann zivilrechtlich die Verkäuferin allein bzw. beide Auftraggeber gegenüber dem Vertragserrichter zur Bezahlung jeweils ihres Auftragsvolumens verpflichtet, weshalb bei einer solche Konstellation die im Kaufvertrag von den Vertragsparteien vereinbarte Kostentragungsregelung durchaus Sinn macht. Der Vertragspunkt XII 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 Vertragserrichter 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 Vertragserrichtungskosten ausdrücklich in die Regelung des Punkt XIII 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 Vertragserrichtung beauftragt hat und durch die vertragliche Vereinbarung die Käuferin sich gegenüber der Verkäuferin verpflichtete, die gesamten Vertragserrichtungskosten 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 (als solche unbestritten gebliebene) Schätzung, dass von dem im Kaufvertrag angeführten pauschalen Rechtsanwaltshonorar 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.

Von dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Vertragserrichtungskosten wurde demzufolge vom Finanzamt dem Grunde nach zu Recht die Hälfte als sonstige Leistungen nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG beurteilt. Allerdings wurde vom Finanzamt die Ermittlung der halben Vertragserrichtungskosten insoweit fehlerhaft vorgenommen, als die Hälfte lediglich vom Nettobetrag von 2.229 €, anstatt denkfolgerichtig vom ausgewiesenen an den Rechtsanwalt zu bezahlenden Bruttohonorar von 2.674,80 € berechnet wurde. Gemäß der Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO war diese Unrichtigkeit im Rahmen der Berufungsentscheidung aufzugreifen und bei der Ermittlung der Gegenleistung neben dem Kaufpreis von 148.600 € die halben Vertragserrichtungskosten mit einem Betrag von 1.337,40 € (und nicht wie vom Finanzamt angesetzt mit 1.114,50 €) einzubeziehen. Dadurch ergibt sich eine grunderwerbsteuerliche Gegenleistung von 149.937,40 € und gemäß § 7 Z 3 GrEStG war von dieser Bemessungsgrundlage die Grunderwerbsteuer mit 5.247,81 € (= 3,5 % von 149.937,40 €) festzusetzen. Über die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid war folglich wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. Februar 2008