



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K.P., Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 31. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 5. Oktober 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Gemäß § 7 Z 3 GrEStG wird von einer Gegenleistung in Höhe von 441.800,00 € die 3,5 % -Grunderwerbsteuer mit 15.463 € festgesetzt. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 12. Juni 2006 erwarb K.P. von D.T. die Liegenschaft EZ X GB Y samt dem darauf errichteten Gebäude „Pension T.“ mit Inventar um den Kaufpreis von 488.000 €. Dieser Kaufvertrag enthielt folgende für die Entscheidung des Streitfalles relevante auszugsweise wiedergegebene Festlegungen:

„IV. Kaufpreis

Der Kaufpreis wird von den Vertragsparteien einvernehmlich festgesetzt wie folgt:

Kaufpreis für den Grund 1.425 m ² x € 200,00, abzüglich 10 % Bebauungsabschlag	€ 256.500,00
Kaufpreis für Gebäude	€ 183.500,00

Kaufpreis für bewegliches Inventar zuzüglich 20 % USt	€ 40.000,00 € 8.000,00
Gesamt	€ 48.000,00

Gesamtkaufpreis € 488.000,00, In Worten: Euro Vierhundertachtundachtzigtausend

Die Verkäuferin verpflichtet sich, dem Käufer, betreffend den Kaufpreisanteil für das bewegliche Inventar, eine Rechnung gem. § 11 Umsatzsteuergesetz auszuhändigen.

Nicht enthalten sind in diesem Kaufpreis Kosten, Steuern und Gebühren gem. Punkt X. dieses Vertrages.

Der Kaufpreis wird wie folgt berichtigt:

Der Käufer ist verpflichtet, den gesamten Kaufpreis in Höhe von € 488.000,00 binnen 14 Tagen ab allseitiger beglaubigter Unterfertigung dieses Kaufvertrages, auf das eigens für dieses Kaufgeschäft eingerichtete Treuhandkonto des Vertragsverfassers und Treuhänders, RA/Kto bei der Bank.x, lautend auf „T.P.“ abzugsfrei zu erlegen.

Der Vertragsverfasser und Treuhänder wird ermächtigt und verpflichtet, mit dem auf dem Treuhandkonto gutgeschriebenen Kaufpreis die offenen aushaftenden Saldi zu () auszugleichen, sodass diesbezüglich die einverleibungsfähigen Löschungsquittungen erlangt werden können.

Der Vertragsverfasser und Treuhänder wird weiters ermächtigt und verpflichtet, mit dem auf dem Treuhandkonto gutgeschriebenen Kaufpreis, die Vermittlungsprovision der Verkäuferin in Höhe von € 17.280,00 (inkl. 20 % USt.) an die Immobilienmaklerin „S.GmbH“ zu bezahlen.

IX: Vollmacht

Der Käufer 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 Rechtsanwalt.

X. Kosten, Steuern und Gebühren

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

Der Käufer verpflichtet sich, mit Fälligkeit des Kaufpreises auch nachstehend genannte Steuern, Gebühren und Kosten zu leisten; diese Zahlungen haben auf das Sammeltreuhandkonto des Vertragsverfassers und Treuhänders Nr. Zahl, zu erfolgen:

Vermittlungsprovision Käufer S.GmbH zuzüglich 20 % USt Gesamt	€ 7.200,00 € 1.440,00 € 8.640,00
Honorar RA pauschal zuzüglich 20 % USt. Gesamt	€ 3.000,00 € 600,00 € 3.600,00"

Auf Grund einer Anfrage des Finanzamtes wurde unter Übermittlung der Inventarliste mitgeteilt, dass der Kaufpreis für das Inventar pauschal festgelegt worden sei.

Mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 5. Oktober 2006 setzte das Finanzamt gegenüber dem Käufer K.P. (Bw.) von einer Gegenleistung in Höhe von 488.240 € die 3,5%ige Grunderwerbsteuer mit 17.088,40 € fest. Dabei wurde die Gegenleistung wie folgt ermittelt:

<i>Kaufpreis (Bar- oder Ratenzahlung)</i>	<i>476.00,00 €</i>
<i>Sonstige Leistungen</i>	<i>8.640,00 €</i>
<i>Vertragserrichtungskosten</i>	<i>3.600,00 €</i>

Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG	488.240,00 €
--------------------------------	--------------

Als Begründung dieser Gegenleistung wurde ausgeführt, die Vermittlungsprovision an die S.GmbH wären sonstige Kosten und für das Inventar könne nur ein Betrag von € 12.000,-- in Abzug gebracht werden.

Die gegen den Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bekämpft die Höhe der Gegenleistung im Wesentlichen mit dem Vorbringen, laut Punkt IV des Kaufvertrages entfalle vom Gesamtkaufpreis von 488.000 € ein Betrag von 40.000 € zuzüglich 20 % USt, somit 48.000 € auf den Kaufpreis für bewegliches Inventar. Die dem Finanzamt übermittelte und von einem Steuerberater fachlich bewertete Inventarliste beschreibt die mitverkauften Inventargegenstände im Einzelnen. Das Finanzamt habe ohne näherer Begründung und im Übrigen ohne jegliches Ermittlungsverfahren nicht den von den Vertragsparteien für das bewegliche Inventar angesetzten Betrag von 48.000 €, sondern hierfür lediglich einen Betrag von 12.000 € vom Gesamtkaufpreis in Abzug gebracht. Der Nichtabzug der 48.000 € belastet den Grunderwerbsteuerbescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Gegen die Einbeziehung von Vertragserrichtungskosten im Ausmaß von 3.600 € in die Gegenleistung richtet sich die Berufung im Wesentlichen mit dem Vorbringen, laut Punkt IX und Punkt X habe der Käufer den Auftrag für die Vertragserrichtung erteilt und diese Kosten würden allein zu Lasten des Käufers gehen. Der Käufer habe keine die Verkäuferin treffende Verpflichtung und somit keine sonstige Leistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG übernommen. Vielmehr habe, und dafür würden diesen beiden Vertragsbestimmungen sprechen, der Bw. mit dem Vertragserrichter und Treuhänder eine selbständige Vereinbarung über die Bezahlung der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung des bezüglichen Kaufvertrages in Höhe von gesamt 3.600 € getroffen. In den angesetzten Vertragserrichtungskosten liege insoweit überhaupt keine Gegenleistung vor, weshalb dieser Ansatz den Grunderwerbsteuerbescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belaste.

Gleiches gelte auch für die Einbeziehung der Vermittlungsprovision in Höhe von 8.640 € in die Gegenleistung. Auch dabei verkenne das Finanzamt die Rechtslage, handle es sich doch dabei um eine selbständige Verpflichtung des Bw. gegenüber der Fa. S.GmbH für die von dieser Firma ihm gegenüber erbrachten Vermittlungsleistungen, während die Verkäuferin gemäß Pkt. IV (Kaufpreis) eine weitere Vermittlungsprovision in Höhe von 17.280 € zu bezahlen hatte. Nur wenn der Bw. diese Verpflichtung übernommen hätte, würde eine Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG vorliegen. Da dies hier nicht der Fall sei, sei die für die Steuerbemessung herangezogene Bemessungsgrundlage um die angesetzte Vermittlungsprovision in Höhe von 8.640 € zu reduzieren. Auch die Einbeziehung dieser Vermittlungsprovision belaste den Grunderwerbsteuerbescheid mit inhaltlicher

Rechtswidrigkeit. Unter Beachtung obiger Ausführungen ergebe sich bei richtiger rechtlicher Beurteilung eine Bemessungsgrundlage von 440.000 €.

Veranlasst durch eine diesbezügliche telefonische Aufforderung seitens des Finanzamtes führte der Bw. in einem ergänzenden Schriftsatz noch aus, dass beide Vertragsparteien jeweils selbständig die Fa. S.GmbH mit der Vermittlung beauftragt hätten und deshalb seien die Vermittlungsleistungen jeweils gesondert mit den zwei vorgelegten Rechnungen (nach diesen erging eine an die Verkäuferin mit einem Rechnungsbetrag von 17.280 € und eine an den Käufer mit einem Rechnungsbetrag von 8.640 €) gegenüber beiden abgerechnet worden. Sohin habe der Bw. keine Verpflichtung der Verkäuferin zur Zahlung deren Vermittlungsprovision an die Fa. S.GmbH übernommen, vielmehr habe der Bw. durch die Bezahlung der Vermittlungsprovision in Höhe von 8.640 € eine ihn selbst treffende Verpflichtung abgestattet. Die angesetzte Vermittlungsprovision von 8.640 € zähle somit - wie in der Berufung bereits eingehend dargelegt - nicht zur Gegenleistung gem. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2007 folgte das Finanzamt dem Berufungsbegehren insoweit, dass die Vermittlungsgebühr von 8.640 € nicht mehr in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurde. Hinsichtlich der weiteren Streitpunkte blieb es hingegen bei seiner Rechtsansicht, dass vom vereinbarten Gesamtkaufpreis von 488.000 € der Wert der mitgekauften beweglichen Inventargegenstände nur im Ausmaß von 12.000 € (und nicht wie vom Bw. begehrt im Ausmaß von 48.000 €) abzuziehen und die Vertragserrichtungskosten in Höhe von 3.600 € als sonstige Leistung anzusetzen sind. Dies führte im Ergebnis dazu, dass mit dieser Berufungsvorentscheidung von einer Gegenleistung von 479.600 € (= Kaufpreis 476.000 € + Vertragserrichtungskosten 3.600 €) die Grunderwerbsteuer festgesetzt wurde. Dies mit der Begründung: „Stattgabe laut Antrag.“

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin verweist er darauf, dass entgegen der „kryptischen“ Bescheidebegründung dem Berufungsbegehren nicht „laut Antrag“ stattgegeben wurde. Soweit mit der Berufungsvorentscheidung seinem Berufungsbegehren nicht gefolgt werde, halte der Bw. sein Berufungsbegehren weiterhin aufrecht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkt: Kaufpreis für das bewegliche Inventar

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich

auf inländische Grundstücke beziehen. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach dem ersten Satz des § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinn des GrEStG Grundstücke im Sinn des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich auf Grund des zweiten Satzes dieser Gesetzesstelle nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Nach § 2 Abs. 1 Z. 1 GrEStG werden jedoch Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, nicht zum Grundstück gerechnet. Letztgenannte Vorschrift ist so zu verstehen, dass Maschinen und Vorrichtungen, auch wenn sie Bestandteile oder Zubehör des Grundstückes sind, nicht als Grundstück im Sinn des § 2 GrEStG anzusehen sind.

Unter Zugehör werden im bürgerlichen Recht (§§ 294 AO) unter anderen Nebensachen verstanden, ohne die die Hauptsache nicht gebraucht werden kann oder die das Gesetz oder der Eigentümer zum fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt hat. Zubehör im engeren Sinn ist eine Sache desselben Eigentümers, die dieser dem fortdauernden Gebrauch für die Hauptsache gewidmet und mit ihr in eine diesem Zweck dienende Verbindung gebracht hat. Zubehör sind körperliche Sachen, die, ohne Bestandteil der Hauptsache zu sein, nach dem Gesetz oder dem Willen des Eigentümers zum anhaltenden fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt sind und zu diesem Zweck zu der Hauptsache in Beziehung gebracht werden. Für die Frage, ob eine dauernde Widmung einer Sache als Zubehör vorliegt, ist dabei der äußere Tatbestand, der auf den Widmungswillen schließen lässt, und nicht der Wille des Widmenden maßgebend. Zubehör einer Liegenschaft liegt vor, wenn eine Sache desselben Eigentümers dem wirtschaftlichen Zweck einer unbeweglichen Sache tatsächlich dient, dazu dauernd gewidmet ist und eine entsprechende räumliche Verbindung vorliegt. Ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zubehör einer Liegenschaft anzusehen sind, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz. 16-18, 24-26 zu § 2 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Im vorliegenden Berufungsfall besteht Streit darüber, ob überhaupt und wenn ja in welcher Höhe der laut Kaufvertrag im vereinbarten Gesamtkaufpreis von 488.000 € enthaltene „Kaufpreis für bewegliches Inventar“ in Höhe von brutto 48.000 € in die GrESt-Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Kaufgegenstand lt. Punkt II des Kaufvertrages war die Liegenschaft samt dem darauf errichteten Gebäude „Pension T.“. Vom Kaufgegenstand mitumfasst war das Inventar laut der von den Vertragsparteien erstellten Inventarliste. Da augenscheinlich – dies ergibt sich aus dem erfolgten Mitkauf- nach dem übereinstimmenden Willen von Verkäuferin und Käufer das

gekauft Inventar weiterhin dem laut Auskunft der Gemeinde fortgeführten Pensionsbetrieb dienen sollte, handelt es sich unter Beachtung der obigen Begriffsbestimmung zivilrechtlich eindeutig um Zugehör (siehe VwGH vom 31.08.2000, 97/16/0225 und die dort angeführte Vorjudikatur). Allerdings normiert § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG für die sogenannten Betriebsvorrichtungen hinsichtlich des Grundstücksbegriffes eine wesentliche Abweichung vom bürgerlichen Recht (siehe Fellner, aaO, Rz. 29, 30 zu § 2 GrEStG 1987).

Im vorliegenden Streitfall des Kaufes einer Liegenschaft samt dem darauf errichteten Gebäude (Pensionsbetrieb) bleibt also noch zu prüfen, ob und inwieweit das streitgegenständliche Inventar als „Maschinen oder sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören“, nach § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht zum Grundstück zu rechnen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof (siehe dazu die umfassende Darstellung bei Fellner, aaO, Rz 41 zu § 2 GrEStG) ging bei der Frage der Zugehörigkeit eines Hotelinventars mit Erkenntnis vom 19. Dezember 1974, 1159/73 verstärkter Senat, erstmals von dem im Erkenntnis vom 15. Februar 1973, 560/72 geprägten Rechtssatz, dass die Fremdenzimmer- und Kücheneinrichtung (eines Fremdenheimes) keinesfalls unter dem Begriff der „Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art“ subsumiert werden könne, ab. Im Erkenntnis vom 23. Februar 1984, 83/16/0051 (ÖStZB 1984/462) hat der Verwaltungsgerichtshof bezogen auf ein Cafe- und Pensionsgebäude die Auffassung gebilligt, dass das Hotelinventar bei einem Hotelgrundstück als Vorrichtung zu qualifizieren sei, welche zu einer Betriebsanlage gehört. Davon ausgehend hat der Verwaltungsgerichtshof bei diesem Pensionsbetrieb ausgesprochen, dass bestimmte Einrichtungen als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind. Auch im VwGH-Erkenntnis vom 19. Mai 1988, 87/16/0152 (ÖStZB 1988/459) stellte der Verwaltungsgerichtshof seine Entscheidung darauf ab, dass die in Frage stehende Heizanlage und die Feuerlöschgeräte nicht typischerweise einem bestimmten Betrieb dienen und eigengesetzlichen Zwecken unterworfen sind und somit keine spezifische Einrichtungen für einen Hotel-, Kaffee- oder Pensionsbetrieb darstellen. Da der Verwaltungsgerichtshof auch bei einem Pensionsbetrieb somit nicht schlichtweg die rechtliche Möglichkeit der Beurteilung von Inventargegenständen als Betriebsvorrichtungen dem Grunde nach ausgeschlossen hat, bestehen wohl keine Zweifel, dass die Rechtsprechung zur Frage, was im Falle eines Hotels als Betriebsanlage im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG anzusehen ist, in gleicher Weise auch auf einen Pensionsbetrieb anzuwenden ist.

Als „sonstige Vorrichtung aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören“ sind nach der VwGH-Rechtsprechung lediglich solche Gegenstände zu verstehen, die typischerweise einem bestimmten Betrieb dienen und eigengesetzlichen Zwecken unterworfen sind, somit im vorliegenden Fall spezifische Einrichtungen eines Fremdenpensionsbetriebes darstellen. Der

Verwaltungsgerichtshof ist zuletzt mit Erkenntnis vom 31. August 2000, 97/16/0225 unter Verweis auf die im Erkenntnis vom 21. Februar 1996, 94/16/0269 enthaltenen Auseinandersetzung mit dem oben zitierten Wortlaut der Auffassung gefolgt, dass „*als Vorrichtung aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, grundsätzlich wohl alle Gegenstände angesehen werden sollten, die Zubehör eines Unternehmens sind, sodass das Unternehmenszubehör grundsätzlich aus der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auszuscheiden wäre.*“ Demzufolge wurde im Beschwerdefall die streitgegenständliche Betriebsausstattung als sonstige Vorrichtung angesehen, welches zur (fortgeführten) Betriebsanlage „Hotel“ gehört, weil es die spezifische Einrichtung für einen Hotel- oder Pensionsbetrieb darstellt.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles ist an Sachverhalt (unter Beachtung der im VwGH- Erkenntnis vom 31.08.2000, 97/16/0225 als Betriebsvorrichtung eines Hotel- oder Pensionsbetriebes anerkannten Betriebsausstattung) unbedenklich davon auszugehen, dass sämtliche in der Inventarliste angeführten Gegenstände typischerweise diesem (laut Auskunft der Gemeinde X. vom Verkäufer zusammen mit seiner Frau fortgeführten) Pensionsbetrieb dienen und die spezifische Einrichtung für einen Pensionsbetrieb darstellen. Der VwGH- Auffassung folgend ist somit das streitgegenständliche Inventar des Pensionsbetriebes als sonstige Vorrichtung anzusehen, welches zur (fortgeführten) Betriebsanlage „Fremdenpension“ gehört, weil es die spezifische Einrichtung für einen Hotel- oder Pensionsbetrieb darstellt. Dass aber die in der Inventarliste für die einzelnen Gegenstände angesetzten Kaufpreise überhöht und damit nicht sachgerecht seien, wurde vom Finanzamt selbst nicht behauptet geschweige denn nachgewiesen. Auch der unabhängige Finanzsenat sieht keine konkrete Veranlassung, die Angemessenheit des für das bewegliche Inventar vereinbarten Kaufpreises in Zweifel zu ziehen. War auf Grund der Bestimmung des § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG das in Frage stehende „bewegliche Inventar“ nicht zum Grundstück zu rechnen, dann hat das Finanzamt zu Unrecht (im Übrigen auch ohne jegliche stichhaltige Begründung) den ausgewiesenen „Kaufpreis für bewegliches Inventar“ in Höhe von 48.000 € im Ausmaß von 36.000 € in die GrESt-Bemessungsgrundlage miteinbezogen. In diesem Streitpunkt war daher der Berufung zu folgen und von der angesetzten Bemessungsgrundlage 36.000 € abzuziehen.

Streitpunkt: Sonstige Leistungen (Vermittlungsprovision und Vertragserrichtungskosten)

Nach Vorliegen der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2007, die hinsichtlich ihres stattgebenden Teiles (nämlich des darin erfolgten Ausscheidens der Vermittlungsprovision in Höhe von 8.640 € aus der Gegenleistung lt. Bescheid) einen

integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet, besteht zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens hinsichtlich obigen Berufungspunktes allein noch Streit darüber, ob die Vertragserrichtungskosten in Höhe von 3.600 € zu Recht in die angesetzte Gegenleistung einbezogen wurden.

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 Verkehrssteuern, 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, Rz 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.

Unter Beachtung dieser Rechtslage entscheidet den vorliegenden Streitfall dem Grunde nach, ob an Sachverhalt davon auszugehen ist, dass die Verkäuferin allein bzw. die Verkäuferin gemeinsam mit dem Käufer den Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung beauftragt haben, denn nur wenn sich der Käufer 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 „Punkt IX. Vollmacht“ des Kaufvertrages „beauftragt und bevollmächtigt“ der Käufer 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 „X: 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 des Käufers gehen. Weiters verpflichtete sich der Käufer, 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.

Der Berufungswerber stützt sein Vorbringen ausschließlich auf den Inhalt der Vertragsurkunde und nicht auf eine gesonderte, allenfalls vorangegangene Vereinbarung über die Vertragserrichtung. Die im Kaufvertrag verwendete Gegenwartsform („beauftragt“) spricht dafür, dass mit Unterzeichnung der Vertragsurkunde jedenfalls auch der Käufer den Vertragsverfasser mit der Errichtung der Vertragsurkunde und den darin angeführten weiteren

Aufgaben beauftragt hat. Diese Wortfolge steht aber aus nachstehenden Gründen nicht der Annahmen entgegen und schließt keinesfalls aus, dass vorher nicht bereits die Verkäuferin den Vertragsverfasser mit der Vertragserrichtung beauftragt hat. Mit der Unterfertigung dieses Vertrages unterzeichnete der Käufer 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 dem Käufer. Ein vor diesem Zeitpunkt liegender Auftrag des Käufers wurde nicht behauptet. Hätte der Käufer 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 den Käufer 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 die Wortfolge im Punkt X „sämtliche im Zusammenhang mit **der Errichtung () dieses Vertrages** auflaufenden Kosten gehen allein zu Lasten des Käufers“ im Konnex gesehen mit der darin eingegangenen Verpflichtung des Käufers, das pauschale Honorar des Rechtsanwaltes von 3.600 € zu leisten, letztlich Sinn. Diese im Kaufvertrag getroffene Vereinbarung über die alleinige Tragung der Vertragserrichtungskosten durch den Käufer und dessen Verpflichtungserklärung, die gesamten pauschalen Rechtsanwaltskosten zu leisten, und damit deren ausdrückliche Einbindung in einen zwischen der Verkäuferin und dem Käufer abgeschlossenen Vertrag findet seine Erklärung augenscheinlich darin, dass die Verkäuferin damit rechtlich sicherstellen wollte, dass der Käufer die anfallenden Rechtsanwaltskosten zur Gänze trägt. Hätte aber allein der Käufer den Rechtsanwalt mit der gesamten Vertragserrichtung beauftragt, dann wären diese Kosten auf Grund seiner Auftragserteilung an den Rechtsanwalt zivilrechtlich ausschließlich beim Käufer angefallen, und es hätte einer solchen vertraglichen Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien gar nicht bedurft, hätte doch der Rechtsanwalt mit dem Käufer als seinem Auftraggeber über diese Kosten abgerechnet. 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. Dieser Vertragsinhalt lässt daher in freier Beweiswürdigung den begründeten Schluss zu und findet darin seine sachliche Rechtfertigung, dass neben dem Käufer jedenfalls auch die Verkäuferin den Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung beauftragt hat und durch die vertraglichen Vereinbarungen der Käufer sich letztlich verpflichtete, die gesamten Vertragserrichtungskosten allein zu tragen. Der Käufer hat damit vertraglich die Bezahlung auch dieser ansonsten zivilrechtlich auf die Verkäuferin entfallenden Kosten übernommen. War aber von einer Auftragserteilung durch

beide Vertragsteile auszugehen, dann rechtfertigt dies die Schätzung, dass von den im Kaufvertrag angeführten pauschalen Rechtsanwaltskosten von 3.600 € die Hälfte auf die Verkäuferin entfällt. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sind die Vertragsserrichtungskosten folglich nur in Höhe von 1.800 € als übernommene sonstige Leistungen nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG in die GrESt- Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Über den vorliegenden Berufungsfall wird daher zusammenfassend entschieden, dass das Finanzamt zu Unrecht den „Kaufpreis für bewegliches Inventar“ im Ausmaß von 36.000 € (=48.000 € -12.000 €), die Vermittlungsprovision mit 8.640 € und die Vertragsserrichtungskosten mit 1.800 € in die Bemessungsgrundlage des Bescheides einbezogen hat. Im Ergebnis war somit der Berufung teilweise stattzugeben und die Gegenleistung wie folgt zu ermitteln:

Kaufpreis für Grund und Gebäude	440.000,00 €
Vertragsserrichtungskosten	1.800,00 €
Gegenleistung lt. Berufungsentscheidung	441.800,00 €
Berechnung der festgesetzten Grunderwerbsteuer: Gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 3,5 % von der Gegenleistung in Höhe von 441.800,00 €	15.463,00 €

Innsbruck, am 19. September 2007