



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.M., Adresse, vertreten durch H, Rechtsanwalt, Adr, vom 11. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 2. April 2008 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Ausgehend von einer Gegenleistung von 134.247,45 € wird die Grunderwerbsteuer in Höhe von 4.698,66 € festgesetzt. Auf die bereits eingetretene Fälligkeit wird hingewiesen. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 28. März 2008 erwarben die beiden Käufer S.M. und O.M. von der Firma W.GmbH um den Kaufpreis von 266.100 € an der Liegenschaft in EZ X, Grundbuch Y zusammen 71/1.207 Anteile samt Wohnungseigentum an der Wohnung Top 11 und 9/1.207 Anteile samt Wohnungseigentum am PKW- Autoabstellplatz Top 25.

Die Punkte IV und IX. des Kaufvertrages hatten auszugsweise folgenden Inhalt:

"IV. Kaufpreis

Unabhängig von der Kaufpreiszahlung in Höhe von	€ 266.100,00
bezahlt die kaufende Partei folgende Nebenkosten	

1. 3,5 % Grunderwerbsteuer	€ 9.313,50
2. 1,0 % Eintragungsgebühr Grundbuch O.M.	€ 1.331,00
3. 1,0 % Eintragungsgebühr Grundbuch S.M.	€ 1.331,00
4. 1,5 % Durchführungskosten des Vertrages zuzüglich 20 % USt	€ 4.789,80
	€ 16.765,30

innerhalb von 14 Tagen nach Unterzeichnung dieses Kaufvertrages auf das Anderkonto des Vertragsverfassers H, Konto Nummer (...)

Die kaufende Partei ist über Grund und Höhe der von ihr auf der Grundlage des Kaufvertrages zusätzlich zu entrichtenden Nebenkosten wie 3,5 % Grunderwerbsteuer, 1 % gerichtliche Eintragungsgebühr für das Eigentumsrecht, 1,5 % des Kaufpreises zuzüglich Umsatzsteuer für Errichtungs- und Durchführungshonorar des Vertrages zuzüglich Ersatz von Barauslagen und Gebühren unterrichtet.

IX. Kosten, Gebühren, Steuern und Vollmacht

Die mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Kaufvertrages verbundenen Kosten und Gebühren sowie die Grunderwerbsteuer, Grundbucheintragungsgebühr etc. hat unbeschadet der Solidarhaftung nach außen die kaufende Partei allein zu tragen, die Rechtsanwalt H, Adr, mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages, der Einholung aller hiezu erforderlichen Genehmigungen, Freistellungen, Löschungen und Eintragung von Pfandrechten beauftragt und ihm Zustellvollmacht für alle in dieser Vertragssache ergehenden Beschlüsse und Bescheide sowie Vollmacht für allenfalls gebotene Rechtsmittel erteilt. Die Vertragsteile erteilen dem Vertragsverfasser nicht nur Auftrag und Vollmacht zur grundbücherlichen Durchführung (...)"

Mit Bescheid vom 2. April 2008 setzte das Finanzamt gegenüber S.M. (Bw.) von einer Gegenleistung von 135.923 € die Grunderwerbsteuer mit 7.757,31 € fest. In die Ermittlung der Gegenleistung wurden neben dem halben Kaufpreis von 133.050 € auch die halben Vertragsserrichtungskosten im Betrag von 2.873 € (Berechnung: 4.789,80 € + 20 % USt = 5.747,76, davon 1/2) einbezogen.

Die gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bestreitet die Rechtmäßigkeit des Ansatzes von Vertragsserrichtungskosten als Teil der Gegenleistung mit dem Argument, die Vertragsserrichtungskosten seien allein von der Käuferseite zu tragen, die den Vertragsverfasser frei gewählt und mit diesem eine freie Honorarvereinbarung getroffen habe.

Das Finanzamt entschied darüber mit abweisender Berufungsvorentscheidung und führte zur Begründung Folgendes aus:

"Lt. Abfrage in der Datenbank der Abgabenbehörde haben Sie, zumindest ab 2007 sämtliche Verträge der Veräußerin verfasst. In der freien Marktwirtschaft ist es üblich, bei einer Vielzahl gleichartiger Verträge einen Rechtsvertreter mit der Erstellung solcher Verträge zu beauftragen, da ein gewisser Rabatt seitens des Vertragsverfassers gewährt wird. Somit werden die Käufer zum Rechtsvertreter geschickt, damit der zukünftige Vertragsverfasser die Daten aufnehmen und den Vertrag erstellen kann. Somit kann, selbst wenn im Vertrag Auftraggeber der Erwerber ist, nicht von einem solchen Auftraggeber gesprochen werden. Auf Grund obiger Ausführungen war die Berufung abzuweisen."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auf die Berufungsvorentscheidung replizierend wird vorgebracht, die Verkäuferin habe keinen Auftrag zur Erstellung des gegenständlichen

Vertrages erteilt, fungiere keinesfalls als Auftraggeberin, sondern hätte lediglich eine Empfehlung zu Gunsten des Vertragsverfassers abgegeben. Dass die kaufende Partei sich als ortsfremde Person an die Empfehlung der verkaufenden Partei halte, wenn der Kontakt mit dem Vertragsverfasser hergestellt sei, könne nicht als Auftrag der Verkäuferin gewertet werden. Es bestehe keine Verpflichtung. Die anteiligen Vertragserrichtungskosten würden daher nicht zur Gegenleistung zählen. Außerdem sei die Umsatzsteuer nur einmal der Summe aus 1,5 % des Kaufpreises zuzurechnen. Handle es sich aber beim den unter Punkt IV des Kaufvertrages ausgewiesenen Durchführungskosten von 4.789,80 € bereits um den Bruttobetrag, könnten demzufolge die anteiligen Vertragserrichtungskosten höchstens 2.394,90 € (= 1/2 von 4.789,80 €) und nicht 2.873 € betragen.

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 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 verkaufende W.GmbH allein bzw. diese Verkäuferin gemeinsam mit den zwei Käufern den Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung beauftragt haben, denn nur wenn sich die Käufer vertraglich verpflichteten, 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 14 Eigentumswohnungen mit den dazugehörigen Autoabstellplätzen unbestrittenermaßen sämtliche Kaufverträge der gleiche Rechtsanwalt verfasst hat. Die Einsicht in die Kaufverträge hat ergeben, dass diese jedenfalls zum Teil schablonenhaft mit völlig identem Vertragstext unter Anpassung der jeweiligen Variablen erstellt wurden. Es entspricht einer allgemeinen Erfahrungstatsache, dass bei der rechtlichen Abwicklung derartiger Wohnbauprojekte die errichtenden Wohnbaufirmen meist

mit einem bestimmten Rechtsanwalt "zusammenarbeiten", ihn bereits im Vorfeld mit der Abfassung/Erstellung zumindest eines Vertragsrohentwurfes beauftragen und potentielle Kaufinteressen in der Folge zwecks Vertragsunterzeichnung und weitergehender Beauftragung (siehe Punkt IX. des Kaufvertrages) an diesen Rechtsanwalt "verweisen". Ansonsten würde es wohl jeglicher Lebenserfahrung widersprechen, dass sämtliche bislang einander fremd gegenüberstehende Käufer völlig unabhängig voneinander jeweils diesen einzigen Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung beauftragen und der festgelegte jeweilige Vertragswortlaut weitestgehend kongruent lautet.

Aus dem Inhalt des Punktes IX des Kaufvertrages geht zum einen hervor, dass die beiden Käufer den Rechtsanwalt H ua. mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages "beauftragen". Zum anderen wurde darin zwischen den Vertragsparteien vereinbart, dass die mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung des Kaufvertrages verbundenen Kosten (....) unbeschadet der Solidarhaftung nach außen die kaufende Partei allein zu tragen hat. Nach Punkt IV. haben die beiden Käufer unabhängig von der Kaufpreiszahlung in Höhe von 266.100 € auch noch an Nebenkosten "1,5 % Durchführungskosten des Vertrages zuzüglich 20 % USt € 4.789,80" zusammen mit der GrESt und den Grundbucheintragungsgebühren innerhalb von 14 Tagen nach Unterzeichnung des Kaufvertrages auf ein Anderkonto des Vertragsverfassers einzubezahlen. Im vorletzten Absatz dieser Vertragsbestimmung halten die beiden Vertragsparteien ausdrücklich fest, dass *"die kaufende Partei über Grund und Höhe der von ihr auf der Grundlage des Kaufpreises zu entrichtenden Nebengebühren (...) 1,5 % des Kaufpreises zuzüglich Umsatzsteuer für Errichtungs- und Durchführungshonorar des Vertrages zuzüglich Ersatz der Barauslagen und Gebühren unterrichtet ist."*

Der Wortlaut des ersten Satzes der Vertragsbestimmung des Punktes IX. des Kaufvertrages spricht keinesfalls schlüssig für das Berufungsvorbringen, die Verkäuferin habe den Rechtsanwalt nicht mit der Erstellung des Kaufvertrages beauftragt, geht doch daraus keinesfalls konkret hervor, dass ausschließlich die beiden Käufer den Rechtsanwalt mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung des Kaufvertrages beauftragt haben. Gerade im Gegenteil der Hinweis auf die alleinige Kostentragung durch die beiden Käufer "unbeschadet der Solidarhaftung nach außen" lässt erkennen und macht nur dann Sinn, wenn die Vertragsparteien des Kaufvertrages vorerst davon ausgegangen sind, dass diese "Vertragserrichtungskosten" beide Vertragsparteien solidarisch treffen und deshalb einen Regelungsbedarf in der Richtung gesehen haben, dass sich durch eine vertragliche Vereinbarung die beiden Käufer zur alleinigen Bezahlung dieser Kosten verpflichteten. Hätten aber, wie die Berufung Glauben machen will, tatsächlich allein die beiden Käufer den Rechtsanwalt mit der gesamten Vertragserrichtung beauftragt, dann wären diese Kosten auf

Grund deren Auftragserteilung an den Rechtsanwalt zivilrechtlich ausschließlich bei den beiden Käufern angefallen und es hätte einer solchen ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Kaufparteien gar nicht bedurft, wäre doch diesfalls vom Rechtsanwalt sowieso ausschließlich mit den Käufern als seinen Auftraggebern über diese Kosten abgerechnet worden. Bei einer alleinigen Auftragserteilung durch die beiden Käufer erscheint im Übrigen auch die Vertragsbestimmung, die kaufende Partei sei über das auf Grundlage des Kaufpreises berechnete "Errichtungs- und Durchführungshonorar (...) unterrichtet", überflüssig und der damit bezweckte Regelungsgehalt nicht nachvollziehbar. 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 machen. Die Sinnhaftigkeit der mit der Bestimmung des Punkt IX. von den beiden Vertragsparteien getroffenen Vereinbarung der alleinigen Kostentragung durch die Käuferseite lässt sich am Beispiel der Grunderwerbsteuer und der Eintragungsgebühr aufzeigen, denn diesbezüglich lag rechtlich eine Gesamtschuldnerschaft vor, weshalb grundsätzlich die Verkäuferin und die Käufer als potentielle Schuldner in Frage kamen. Durch die vertragliche Festlegung haben sich aber im Innenverhältnis die Käufer gegenüber der Verkäuferin zur alleinigen Kostentragung verpflichtet. Eine vergleichbare rechtliche Ausgangslage muss wohl auch hinsichtlich der pauschal angesetzten Durchführungskosten vorgelegen haben, wenn die Vertragsparteien bezogen auf diese Kosten auch deren Einbeziehung in die ausdrücklich abgeschlossene Kostentragsvereinbarung jedenfalls 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 solchen Konstellation die im Kaufvertrag von den Vertragsparteien vereinbarte Kostentragsregelung durchaus Sinn macht. Haben sich somit wie im Gegenstandsfall vorliegend die Vertragsparteien veranlasst gesehen, die Vertragserrichtungskosten ausdrücklich in die Kostenregelung des Punktes IX des Kaufvertrages miteinzubeziehen, dann lässt dies in freier Beweiswürdigung durchaus die begründete Schlussfolgerung zu und findet darin ihre sachliche Rechtfertigung, dass neben den beiden Käufern jedenfalls auch die Verkäuferin den Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung als solche bzw. zumindest mit der Erstellung eines den potentiellen Käufern dann zur Unterfertigung vorlegbaren Vertragsentwurfes beauftragt haben muss und durch die vertragliche Vereinbarung die Käufer sich gegenüber der Verkäuferin verpflichteten, die gesamten Vertragserrichtungskosten alleine zu tragen. Die Käufer haben damit vertraglich

die Bezahlung dieser ansonsten zivilrechtlich auf die Verkäuferin entfallenden Kosten übernommen. Darin liegt der Tatbestand gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG begründet.

Zusammenfassend lässt sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in freier Beweiswürdigung aus den obgenannten Tatumständen des Einzelfalles in Konnex gesehen mit dem Vertragsinhalt an Sachverhalt schlüssig eine entsprechende Auftragserteilung des Vertragsverfassers durch beide Vertragsteile des Kaufvertrages folgern. Entgegen der Berufungsargumentation war nämlich im Ergebnis davon auszugehen, dass nicht nur die beiden Käufer, sondern im "Vorfeld" auch die Verkäuferin den Rechtsanwalt mit der Vertragsverfassung bzw. zumindest mit der Erstellung des den potentiellen Käufern in der Folge zu unterbreitenden Vertragsentwurfes beauftragt haben. Dies rechtfertigt die Schätzung, dass nur die Hälfte der im Kaufvertrag angeführten pauschalen "Durchführungskosten des Vertrages" von 4.789,80 € jenem Anteil entsprach, der zivilrechtlich auf die Verkäuferin entfiel und der durch die beiden Käufer ohne Anrechnung auf den Kaufpreis zur Bezahlung übernommen wurde. Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles war demzufolge entgegen der Meinung des Finanzamtes aber auch abweichend vom Begehren der Bw. davon auszugehen, dass die Hälfte der im Kaufvertrag unter den Nebenkosten ausgewiesenen Vertragserrichtungskosten von 4.789,80 €, somit 2.394,90 €, zu den "vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen" und damit zur Gegenleistung der beiden Käufer zählt. Nur insoweit kommt der Berufung dem Grunde nach Berechtigung zu. Was den "außerdem" gegen die Höhe der angesetzten Vertragserrichtungskosten von 2.873 € ($= 4.789,80 + 20 \% \text{ USt} = 5.747,76$, davon die Hälfte) erhobenen Einwand, "die Umsatzsteuer wird nur ein Mal berechnet", anlangt ist dem diesbezüglichen Vorbringen ebenfalls zu folgen, stellen doch die mit dem Betrag von 4.789,80 € ausgewiesenen Nebenkosten bereits die "1,5 % Durchführungskosten des Vertrages zuzüglich 20 % USt" und damit den Bruttobetrag (dies zeigt die Berechnung: $1,5 \% \text{ von } 266.100 \text{ €} = 3.991,50 \times 1,20 = 4.789,80 \text{ €}$) dar. Dies wurde augenscheinlich vom Finanzamt übersehen.

Entfiel von den ausgewiesenen Vertragserrichtungskosten von 4.789,80 € als Folge der im Streitfall anzunehmenden Auftragserteilung durch beide Vertragsteile auf die Verkäuferin ein zivilrechtlich entstandener Anteil von (geschätzt) 2.394,90 € und verpflichteten sich die beiden Käufer gegenüber der Verkäuferin im Rahmen der Vereinbarung des Punktes IX des Kaufvertrages zur alleinigen diesbezüglichen Kostentragung, dann liegt in diesem Umfang von 2.394,90 € eine von den beiden Käufern übernommene sonstige Leistung gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor. Zur Gegenleistung für den Hälfterwerb der Bw. zählen demzufolge neben dem halben Kaufpreis von 133.050 € auch noch Vertragserrichtungskosten in Höhe von 1.197,45 € ($= 1/2 \text{ von } 2.394,90 \text{ €}$). Der Berufung war daher im Ergebnis teilweise stattzugeben und

ausgehend von einer Gegenleistung von 134,247,45 € (Ermittlung: Kaufpreis 133.050 + Vertragserrichtungskosten 1.197,45 €) gemäß § 7 Z 3 GrEStG die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer mit 4.698,66 € festzusetzen.

Innsbruck, am 3. März 2009