



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Dr. Karl Neuhofer, Öffentlicher Notar, 4840 Vöcklabruck, Salzburgerstraße 10, vom 24. Juli 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 23. Juni 1998 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 8. März 1993 wurde zwischen EL und der SGmbH (vertreten durch Dr. GS) eine Treuhandvereinbarung mit auszugsweise folgendem Inhalt abgeschlossen:

"Beide Vertragsteile haben sich entschlossen,

1) von JK die Liegenschaft EZ x im Ausmaß von 44.564 m² um den Kaufpreis von ATS 4.200.000

2) von GE die dem Gutsbestand der Liegenschaft EZ xx zugeschriebenen Grundstücke 2202/1, 2202/2, 2202/3, 2202/4, 2203/1, 2203/2 und 2204/3 im Gesamtausmaß von 25.081 m² um den Kaufpreis von ATS 2.000.000 sowie

*3) von FF aus dem Gutsbestand der Liegenschaft EZ xxx das neu zu bildende Grundstück 2204/5 im Ausmaß von 1.286 m² um den Kaufpreis von ATS 102.880 **in der Weise zu kaufen**, dass EL an dieser Liegenschaft bzw. an den Grundstücken zu einem ideellen 1/3 Anteil und die SpGmbH an diesen Liegenschaften zu 2/3 Anteilen Eigentum erwerben, wobei*

EL nach außen hin als alleiniger Käufer der vorbezeichneten Liegenschaften auftritt und im Innenverhältnis diese Liegenschaften zu einem ideellen $\frac{1}{3}$ Anteil im eigenen Namen und auf eigene Rechnung sowie zu ideellen $\frac{2}{3}$ Anteilen nicht für eigene Rechnung, sondern als Treuhänder der SGmbH erwirbt.

Die Vertragsteile kommen überein, dass

a) die für die Bezahlung der ausgewiesenen Kaufpreise notwendigen Mittel von EL durch Aufnahme eines Kredites aufzubringen sind, welchem Kreditverhältnis die SpGmbH hinsichtlich 75 Prozent der Kreditsumme als Bürge und Zahler beizutreten hat, sodass das Kreditrisiko von EL zu 25 Prozent zu tragen ist

b) sämtliche mit dem Erwerb der Liegenschaften verbundenen Kosten, Steuern, Gebühren und Abgaben aller Art von EL zu $\frac{1}{4}$ und von der SGmbH zu $\frac{3}{4}$ zu tragen sind

d) am Ertrag der Liegenschaften EL zu $\frac{1}{3}$ und die SpGmbH zu $\frac{2}{3}$ beteiligt sind, wobei die Erträge zur gänzlichen Abdeckung des betreffenden Kredites zu überweisen sind.

EL verpflichtet sich als Treuhänder für sich und seine Erben bzw. sonstigen Rechtsnachfolger im Eigentum der vorbezeichneten Grundstücke, über diese nicht ohne ausdrückliche schriftliche Zustimmung der SGmbH zu verfügen, die Liegenschaften bis zu einer allfälligen Umwidmung und einem allfälligen Verkauf durch laufende Anmerkungen der Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung sperren zu lassen sowie diese Liegenschaften über jederzeit zu stellendes einseitiges Verlangen der SGmbH auf die steuerlich günstigste Art zu $\frac{2}{3}$ Anteilen auf Kosten der GmbH in deren Eigentum zu übertragen.

EL als Treuhänder verpflichtet sich schließlich, den Namen der Treugeberin ohne deren ausdrückliche Zustimmung nicht preiszugeben".

Mit Bescheid vom 23. Juni 1998 wurde der SGmbH für den treuhändigen Erwerb Grunderwerbsteuer in Höhe von ATS 154.512 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage im Betrag von ATS 4.414.642,20, welche sich aus dem anteiligen Kaufpreis in Höhe von ATS 4.201.920, der Grunderwerbsteuer in Höhe von ATS 165.460,60 und der Eintragungsgebühr im Betrag von ATS 47.271,60 zusammensetzt, vorgeschrieben.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, dass EL entsprechend der Treuhandvereinbarung noch am 8. März 1993 Kaufverträge mit JK, mit GE und sowie mit FF abgeschlossen habe. Die für diese Rechtsgeschäfte angefallenen Grunderwerbsteuer sei im Innenverhältnis vereinbarungsgemäß zu $\frac{1}{4}$ von EL und zu $\frac{3}{4}$ von der Berufungswerberin fristgerecht bezahlt worden, weshalb nachweislich die gesamte Grunderwerbsteuer entrichtet worden sei.

In einer bereits im Jahre 1996 zwischen EL und der Berufungswerberin getroffenen mündlichen Vereinbarung, welche in der Folge mit schriftlicher Vereinbarung vom 10./16.Juli 1996 unter Beitritt der y Bauträgergesellschaft mbH beurkundet worden wäre, sei die am 8. März 1993 abgeschlossene Treuhandvereinbarung vollinhaltlich aufgehoben worden. Darin seien neue Vereinbarungen getroffen worden, auf deren Basis sodann der zwischen EL und der y Bauträgergesellschaft mbH am 5./10.Juli 1996 abgeschlossene Kaufvertrag zustande gekommen sei. Auch für diesen Kaufvertrag sei die Grunderwerbsteuer bereits entrichtet worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. September 2000 wurde die Berufung unter Hinweis auf § 1 Abs. 2 GrEStG mit der Begründung, einem Treuhandvertrag würden zwei selbstständige steuerpflichtige Rechtsgeschäfte zugrunde liegen, als unbegründet abgewiesen worden. Dagegen wurde rechtzeitig der Vorlageantrag eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob neben den am 8. März 1993 abgeschlossenen Kaufverträgen vom 8. März 1993 auch die Treuhandvereinbarung vom selben Tag Grunderwerbsteuerpflicht auslöst.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich die Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

§ 1 Abs. 2 GrEStG hat einen selbständigen und - gegenüber den Tatbeständen im § 1 Abs. 1 GrEStG - subsidiären (Ersatz-) Tatbestand zum Inhalt. Diese Norm unterwirft Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer; sie lässt daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zur formalrechtlichen des § 1 Abs. 1 GrEStG zu (*Fellner*, Grunderwerbsteuer, Kommentar, Rz 246 zu § 1, samt angeführter Rechtsprechung).

Gemeinsames Merkmal der Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG ist der Rechtsträgerwechsel bezüglich eines Grundstücks im Sinne des § 2 GrEStG. Der Erwerbsvorgang muss darauf gerichtet sein oder darin bestehen, dass das Grundstück von einem Rechtsträger auf einen anderen übergeht. Ein derartiger Wechsel in der Zuordnung ist auch für Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2 GrEStG erforderlich, wobei allerdings dieser Wechsel in der Grundstückszuordnung unterhalb der Ebene eines Eigentümerwechsels stattfindet. Die Vorschrift soll solche Erwerbsvorgänge erfassen, die vom Wechsel im Eigentum abgesehen

von den im § 1 Abs. 1 GrEStG beschriebenen Erwerbsvorgängen so nahe kommen, dass sie es wie diese dem Erwerber ermöglichen, sich den Wert des Grundstücks für eigene Rechnung nutzbar zu machen.

Der Gesetzgeber stellt hierbei nicht auf bestimmte Typen von Rechtsvorgängen, die den Übergang des Eigentums bewirken, sondern auf beliebige Rechtsformen ab, mit denen Verwertungsbefugnisse eingeräumt werden können. Bei der Anwendungsmöglichkeit des § 1 Abs. 2 GrEStG kommt es daher auf die Umstände des Einzelfalles an (*Fellner*, aaO, Rz 247).

Unter der Verschaffung der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsmacht ist die Übertragung aller oder einzelner aus dem Eigentumsrecht fließenden Machtbefugnisse über ein Grundstück an den Ermächtigten mit Ausnahme des Eigentumsrechtes selbst, also ohne Übertragung des Eigentumsanspruches zu verstehen.

Wesentliche Voraussetzung für die Erfüllung dieses Steuertatbestandes ist eine Bindung des Eigentümers dergestalt, dass der Ermächtigte die Möglichkeit hat, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auszuüben. Es bedarf für die Steuerpflicht allerdings nicht der Einräumung aller wesentlichen sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse (*Fellner*, aaO, Rz 250, 254 und 280, mit angeführter Rechtsprechung).

Treuhand ist gegeben, wenn jemand (der Treuhänder) Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber auf Grund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll.

Nach außen hin ist der Treuhänder vollberechtigter Eigentümer des Treugutes, er übt eigene Rechte im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung aus. Durch das vom Treuhänder mit dem Dritten geschlossene Rechtsgeschäft werden dingliche oder obligatorische Rechte zunächst nur zwischen diesen beiden Vertragspartnern begründet. Der Treuhänder ist lediglich im Innenverhältnis verpflichtet, die erworbenen Rechte dem Treugeber zu übertragen. Dem Dritten gegenüber ist nur der Treuhänder voll verpflichtet und uneingeschränkt haftbar. So ist im Rechtsstreit des Treuhänders mit einem Dritten stets der Treuhänder allein aktiv und passiv legitimiert.

Im Innenverhältnis ist der Treuhänder dem Treugeber schuldrechtlich verpflichtet, das ihm übertragene Recht im Sinne des Treugebers auszuüben. Der Treuhänder erhält zwar Rechte übertragen, die er im eigenen Namen ausüben soll, aber in einer Weise, die im Treuhandvertrag bestimmt ist.

Das Wesen eines treuhändigen Rechtsgeschäftes, welches nach positivem Recht im einzelnen zwar nicht geregelt, aber zufolge des Grundsatzes der Vertragsfreiheit als zulässig angesehen wird, besteht darin, dass sich bei ihm der wirtschaftliche Zweck des Rechtsgeschäftes mit der

juristischen Form nicht deckt. Nach außen erhält der Treuhänder eine andere Rechtsstellung als sie dem wirtschaftlichen inneren Geschäftszweck entspricht. Im Verhältnis zum Treugeber ist der Treuhänder verpflichtet, von seiner äußeren Rechtsstellung nur einen dem inneren Zweck entsprechenden Gebrauch zu machen.

Das zu treuen Händen gewährte Recht scheidet zwar rechtlich, nicht aber wirtschaftlich aus dem Vermögen des Treugebers aus.

Im Grunderwerbsteuerrecht wird auch der sogenannte Grundstücksbeschaffungsauftrag zu den Treuhandverhältnissen gerechnet. Dem Grundstücksbeschaffungsauftrag liegen zwei selbständige steuerpflichtige Rechtsvorgänge zugrunde:

1. Der Treuhänder erwirbt das Grundstück von dem Dritten zu Eigentum; sein Erwerb fällt nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG unter die Grunderwerbsteuer.
2. Mit dem Erwerb des Grundstückes verschafft der Treuhänder dem Treugeber die Befugnis, das Grundstück wirtschaftlich zu verwerten. Dieser Vorgang fällt nach § 1 Abs. 2 GrEStG unter die Steuer. Die Steuerschuld nach § 1 Abs. 2 entsteht gleichzeitig mit der Begründung des Übereignungsanspruches für den Treuhänder. Da der Treugeber dem Veräußerer gegenüber einen Anspruch auf Übereignung nicht erwirbt, ist sein Erwerb nicht nach § 1 Abs. 1 Z. 1 steuerpflichtig (VwGH vom 25.6.1990, Zl. 91/16/0049).

Für die zwischen EL und der SGmbH abgeschlossene Treuhandvereinbarung vom

8. März 1993 bedeutet dies folgendes:

Für den Erwerb des Treuhänders EL einerseits mit Kaufverträgen vom 8. März 1993 war Grunderwerbsteuer von den vereinbarten Kaufpreisen festzusetzen.

Der Erwerb des Treuhänders ist selbstständiger Erwerb des Treuhänders (§1 Abs. 1 Z 1 GrEStG), das Treugut ist daher dem Treuhänder zuzurechnen (VwGH vom 21.1.1982, 81/16/0021).

Andererseits erhielt die Berufungswerberin als Treugeberin auf Grund des vereinbarten Treuhandverhältnisses mit dem Erwerb der Grundstücke durch den Treuhänder zugleich die wirtschaftliche Verfügungsmacht über 2/3 Anteile der in Rede stehenden Liegenschaften, was die neuerliche Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 GrEStG auslöst.

Wenn die Berufungswerberin vorbringt, durch die Treuhandvereinbarung sei kein grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang verwirklicht worden, übersieht diese, dass auch der treuhändige Erwerb steuerbar ist, weil nach § 1 Abs. 2 GrEStG auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen wirtschaftlich oder rechtlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten, der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Es liegen daher selbständige grunderwerbsteuerbare Erwerbsvorgänge vor (siehe z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 1992, 91/16/0049, 0050 und vom

7. März 1991, Zl. 90/16/0021). Bereits das obligatorische Recht, welches der Berufungswerberin gegenüber dem Treuhänder zusteht, erfüllt den steuerpflichtigen Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG.

Was den Beweggrund für die gewählten Vertragskonstruktionen betrifft, sei am Rande bemerkt, dass Treuhandvereinbarungen meist den Zweck haben, etwas zu verbergen. Im Übrigen kommt es auf den Beweggrund des Erwerbsvorganges dabei nicht an (VwGH vom 7. März 1991, 90/16/0021).

Zusammenfassend wird festgestellt, dass im konkreten Fall das vereinbarte Treuhandverhältnis des Tatbestand nach § 1 Abs. 2 GrEStG erfüllt und daher selbstständige grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgänge vorliegen.

Mangels Vorliegen der Voraussetzung für eine Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges vermag an dieser Beurteilung der Einwand, dass die zu beurteilende Treuhandvereinbarung vom 8. März 1993 mit Vereinbarung vom 10./16. Juli 1996 vollinhaltlich aufgehoben worden wäre, nichts zu ändern.

Graz, am 18. September 2007