

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Frau Bf., X., vertreten durch Herrn R.A., über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 5. März 2013, Erf.Nr. x.x/x betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 17. Dezember 2009 wurde von Herrn Rechtsanwalt RA dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bekannt gegeben, dass ihn Frau Bf., die Beschwerdeführerin, mit ihrer Vertretung beauftragt hat. Auszugsweise wurde in diesem Schriftsatz mitgeteilt:

„

3) Mit Kaufvertrag vom 19.8.2009 hat Frau E.B. die Liegenschaft Y., erworben. Dies zu einem Kaufpreis von € 100.000,00. (ERF 10-xy/x). Dieser Kaufpreis wurde ebenfalls von Frau Bf ihrer Enkelin zur Verfügung gestellt. Bei dieser Vertragskonstellation handelt es sich jedoch nach übereinstimmender Ansicht der Vertragspartner Frau Bf. und Frau E.B. nicht um eine Schenkung, sondern um eine Treuhandabwicklung, die ihre Fortsetzung in einer unentgeltlichen Übergabe des erworbenen Grundstückes von Frau EB an Frau Bf fand. Dies wurde durch den Übergabsvertrag vom 14.10.2009, ERF 10-yy/y abgeschlossen. Hinsichtlich beider Verträge wurde die Grunderwerbsteuer-Selbstberechnung von den jeweiligen Vertragserrichtern durchgeführt. Somit stellen die wechselseitigen unentgeltlichen Übereignungen eben nach Parteiwillen keine Schenkungen, sondern die Erfüllung einer mündlichen Treuhandvereinbarung dar.

.....“

Mit dem Kaufvertrag vom 19. August 2009 hat Frau E.B. von Herrn V.L. die Liegenschaft EZ 1, Grundbuch Z. mit der Grundstücksadresse Y um den Kaufpreis in der Höhe von € 100.000,00 erworben. Die Liegenschaft gelangte frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten in das Eigentum der Käuferin. Der Verkäufer erteilte seine

ausdrückliche und unwiderrufliche Einwilligung, dass ob dieser Liegenschaft das Eigentumsrecht für E.B. einverleibt werden kann. Für diesen Erwerbsvorgang wurde die Grunderwerbsteuer selbst berechnet.

Die Übertragung der gegenständlichen Liegenschaft auf die Beschwerdeführerin erfolgte mit dem Übergabsvertrag vom 14. Oktober 2009. Mit diesem Vertrag wurden von Frau E.B. sämtliche ihr an dem Vertragsobjekt zustehenden Rechte mit sofortiger Wirksamkeit an die Beschwerdeführerin übertragen. Frau E.B. erteilte die ausdrückliche und unwiderrufliche Einwilligung zur Einverleibung des Eigentumsrechtes an dieser Liegenschaft für die Beschwerdeführerin. Für diesen Übergabsvertrag wurde die Grunderwerbsteuer selbst berechnet. Mit dem Bescheid vom 24. Juni 2013, Erf.Nr. y.y/y, wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die mit € 309,59 selbst berechnete Grunderwerbsteuer mit Null festgesetzt. Dieser Bescheid enthält folgende Begründung:

„Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Zi. 3 BAO da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Da es sich laut Auskunft von RA RA vom 11.6.2013 bei der Selbstberechnung yy/y des Übergabsvertrages vom 14.10.2009 von E.B. an Bf. bei der Bemessungsgrundlage um den 3-fachen Einheitswert handelt (keine weitere Gegenleistung laut Übergabsvertrag), diese Liegenschaft aber bereits mit Treuhandvereinbarung vom 19.8.2009 von Bf. an E.B. übertragen wurde und für diesen Treuhandvertrag Grunderwerbsteuer zur ERFNR xx/x mit Bescheid vom 5.3.2013 vorgeschrieben wurde, war die Selbstberechnung mit § 201-Bescheid auf Null zu setzen, da bei der Auflösung der Treuhandvereinbarung mit Übergabsvertrag vom 14.10.2009 keine weitere Gegenleistung erfolgte.“

Über Aufforderung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde mitgeteilt, dass die Treuhandvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und Frau E.B. nur mündlich abgeschlossen wurde. Weiter wurden die Kosten für die Vertragserrichtung und die Beglaubigung bekannt gegeben.

Mit Bescheid vom 5. März 2013 wurde der Beschwerdeführerin vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für diese Treuhandvereinbarung die Grunderwerbsteuer mit € 2.120,89 vorgeschrieben. Berechnet wurde die Grunderwerbsteuer mit 2 % von der Gegenleistung in der Höhe von € 106,044,35. Die Gegenleistung setzt sich zusammen aus dem Kaufpreis in der Höhe von € 100.000,--, der Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 3.500,--, der Eintragungsgebühr in der Höhe von € 1.000,--, den Vertragserrichtungskosten in der Höhe von € 3.360,99 und den Beglaubigungskosten in der Höhe von € 183,36.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde auszugsweise vorgebracht:

„.....

Der Erwerbsvorgang seitens Frau E.B. betreffend die Liegenschaft Y., Vertragsurkunde unterzeichnet am 19.08.2009, wurde zur Erfassungsnummer 10-x.y/x steuerlich erfasst und mit Grunderwerbsteuer belegt.

Der weitere Erwerbsvorgang hinsichtlich dieser Liegenschaft wurde hinsichtlich der Vertragsurkunde vom 14.10.2009 zur Erfassungsnummer 10-y.y/y steuerlich erfasst und ebenso wie der erstgenannte den Vorgang durch Selbstberechnung der Besteuerung zugeführt. Die Zahlung an Grunderwerbsteuer und Grundbuchseintragungsgebühr erfolgte am 22.02.2010.

Somit stellt die durch den angefochtenen gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid vorgenommene Steuerbelastung eine Doppelbesteuerung des Erwerbsvorganges dar und ist dies eben unzulässig.“

Am 15. Mai 2013 erging vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel folgendes „Ersuchen um Ergänzung/Auskunft“ an die Beschwerdeführerin zu Händen ihres Vertreters:

„Bei dem weiteren Erwerbsvorgang (tatsächliche Übergabe von E.B. an Bf.) wurde von Ihrer Kanzlei Grunderwerbsteuer unter ERFNR yy/y von einer Bemessungsgrundlage von € 15.480,-- selbstberechnet.

Dies betrifft jedoch nicht die vorangegangene Treuhandvereinbarung vom 19.8.2009. Gegenleistung für diese Treuhandvereinbarung war der Ersatz des Kaufpreises, der Grunderwerbsteuer und der Eintragungsgebühr seitens der Treugeberin an die Treuhänderin (eine eventuelle weitere Gegenleistung wurde nicht bekanntgegeben).

Für die Auflösung der Treuhandschaft (=tatsächliche Übertragung der Liegenschaftsanteile von Enkelin an Großmutter mit Übergabsvertrag vom 14.10.2009) wurde von Ihnen Grunderwerbsteuer w.o. angeführt von einem Übergabspreis in der Höhe von € 15.480,-- selbstbemessen. Mit Vorhalt vom 29.8.2012 wurde von uns angefragt, um welche weitere Gegenleistung es sich dabei handelt. Dieser Anfragepunkt blieb von Ihnen unbeantwortet.

Es wurde daher hieramts angenommen, dass es sich um eine weitere Gegenleistung (weiterer Übergabspreis von Großmutter an Enkelin) handelte, die die Treugeberin an die Treuhänderin im Rahmen der Auflösung des Treuhandverhältnisses bezahlte.

Diese Grunderwerbsteuer Selbstberechnung hat nichts mit dem Treuhandvertrag zu tun, ist somit auch keine Doppelbemessung.

Worum handelt es sich bei dem von Ihnen selbstberechneten Übergabspreis in der Höhe von € 15.480,--?“

Mit Schriftsatz vom 11. Juni 2013 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel bekannt gegeben, dass die Grunderwerbsteuerselbstberechnung

zur Erfassungsnummer 10-yy/y auf Basis des dreifachen Einheitswertes erfolgt ist. Eine über den im angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 5. März 2013 angenommenen Betrag hinausgehende Gegenleistung kann also keinesfalls vorliegen, da der Einheitswert nicht bezahlt wurde sondern lediglich die gesetzesforme symbolische Zahl für die Grunderwerbsteuerberechnung darstellt. Da nun im angefochtenen Bescheid eine höhere Gegenleistung angesetzt wurde, ist die Zahlung des Selbstberechnungsgrunderwerbsteuerbetrages als Doppelzahlung anzusehen.

Mit dem bereits oben zum Übergabsvertrag genannten Bescheid vom 24. Juni 2013 wurde die dafür selbst berechnete Grunderwerbsteuer mit Null festgesetzt.

Ebenso am 24. Juni 2013 erging vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Berufungsvorentscheidung, mit der die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 5. März 2013 als unbegründet abgewiesen wurde. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Gegenleistung für eine Treuhandvereinbarung ist der Kaufpreis der treuhändig erworbenen Liegenschaft zuzüglich Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Vertragserrichtungskosten und Beglaubigungskosten. Im gegenständlichen Fall wurde die Liegenschaft EZ 1, KG Z durch Frau E.B., als Treuhänderin, von Herrn V.L. für Frau Bf., als Treugeberin, erworben. Die Treuhandvereinbarung wurde mündlich abgeschlossen. Da es sich hierbei um einen grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang handelt erfolgte die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer vom Kaufpreis in der Höhe von € 100.000,-- plus Nebenkosten im Betrag von € 6.044,35 wodurch sich eine Bemessungsgrundlage von € 106.044,35 ergibt.

Bezugnehmend auf die in der Berufung angeführten Doppelbesteuerung wird auf den unter ERFNR yy/y ergehenden Bescheid gem § 201 BAO hingewiesen, da bei der Auflösung der Treuhandvereinbarung keine weitere Gegenleistung erfolgte und somit keine weitere Grunderwerbsteuer anfällt.

Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für den Treuhanderwerb unter ERFNR xx/x erfolgte zurecht, daher war die Berufung abzuweisen.“

Gegen diese Erledigung wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht, der keine weitere Begründung enthält.

Erwägungen

Vorausgeschickt wird, dass die Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes in der zum Zeitpunkt des zu beurteilenden Falles geltenden Fassung anzuwenden sind.

Der Grunderwerbsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 GrEStG u.a. folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

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

Nach § 1 Abs. 4 GrEStG unterliegt ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang der Steuer auch dann, wenn ihn einer der in den Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Die Steuer wird jedoch nur insoweit erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenem Rechtsgeschäft die Steuer berechnet worden ist.

Der treuhändige Erwerb einer Liegenschaft zieht folgende Rechtswirkungen nach sich (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 287 zu § 1): Da der Treuhänder grundbücherliches Eigentum erwerben soll, ist das Erwerbsgeschäft, das der Treuhänder mit dem Dritten abschließt, ein Verpflichtungsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung der Liegenschaft begründet und somit nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt. Das Rechtsverhältnis, zwischen dem Treuhänder und dem Treugeber ist ein schuldrechtliches. Sofern der Treugeber dadurch, dass der Treuhänder die Liegenschaft zum grundbücherlichen Eigentum erwirbt, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück erhält, ist diese Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ebenfalls ein steuerbarer Vorgang, 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. Überträgt in der Folge der Treuhänder das Grundstück an den Treugeber in dessen bürgerliches Eigentum, dann liegt in dem betreffenden Verpflichtungsgeschäft wieder ein nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG steuerbarer Vorgang. Wenn diesem aber eine Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vorangegangen und besteuert worden ist, dann ist nach § 1 Abs 4 GrEStG von dem späteren Erwerbsvorgang eine Steuer nur insoweit einzuheben, als bei diesem späteren Erwerbsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenem Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. Nach dieser gesetzlichen Vorschrift wird also sowohl die Übertragung von dem Dritten an den Treuhänder als auch die vom Treuhänder an den Treugeber selbstständig besteuert. Die Begründung und Abwicklung des Treuhandverhältnisses zwischen Treugeber und Treuhänder wird jedoch in einem solchen Fall im Ergebnis nur einmal besteuert (VwGH vom 11. Juli 1956, Slg 1467/F, und vom 20. Februar 2003, 2001/16/0519, 0520).

Wenn ein Treugeber den Treuhänder beauftragt, für ihn ein Grundstück zu erwerben, erwirbt der Treugeber mit dem Erwerb des Grundstückes durch den Treuhänder zugleich die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das betroffene Grundstück (vgl. VwGH 30.5.1994, 94/16/0083). In einem solchen Fall liegen zwei selbständig grunderwerbsteuerbare Erwerbsvorgänge vor, und zwar einerseits der Erwerb durch die Treuhänderin zufolge des von ihr mit dem Verkäufer abgeschlossenen Kaufvertrages (§ 1

Abs. 1 Z. 1 GrEStG) und andererseits der damit verbundene Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht durch die Treugeberin (§ 1 Abs. 2 GrEStG). Für den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das gegenständliche Grundstück wurde der Beschwerdeführerin als Treugeberin vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit dem angefochtenen Bescheid zu Recht die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Die Grunderwerbsteuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Was Gegenleistung ist, wird in § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt. Im Fall von Treuhandverhältnissen bildet der vom Auftraggeber vorgenommene Ersatz von Aufwendungen des Beauftragten für den Erwerb der Liegenschaft von einem Dritten die Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehört dabei also der Kaufpreis, den der Beauftragte an den Dritten zu zahlen hatte, ferner die Aufwendungen des Beauftragten an Anwalts- und Notarkosten, grundbücherliche Eintragungsgebühren und schließlich die Grunderwerbsteuer vom früheren Erwerbsvorgang selbst (vgl. VwGH 9.12.1965, 1998/64).

Die zwischen einer Treuhänderin und der Treugeberin getroffene Vereinbarung, die Treuhandschaft zu beenden - was im gegenständlichen Fall mit dem Übergabsvertrag vom 14. Oktober 2009 geschah – und das Treugut auf die Treugeberin zurückzuübertragen, erfüllt den Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG. Aus der Gesetzesstelle des § 1 Abs. 4 GrEStG ist ersichtlich, dass der Gesetzgeber mehrere aufeinander folgende steuerpflichtige Rechtsvorgänge, sofern sie dasselbe Grundstück betreffen, nicht zweimal besteuern, sondern nur Lücken hinsichtlich der Steuerpflicht schließen wollte. Nach der Anrechnungsvorschrift des letzten Satzes ist nämlich die für den zeitlich ersten Rechtsvorgang erhobene Steuer soweit auf die vom späteren Rechtsvorgang zu entrichtende Steuer anzurechnen, als die Bemessungsgrundlage des späteren Rechtsvorganges die des ersten übersteigt. Wenn also der spätere Rechtsvorgang keine höhere Gegenleistung als der erste Rechtsvorgang aufweist, kann vom späteren Rechtsvorgang keine weitere Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werden, wenn bei beiden Rechtsvorgängen dieselben Personen Vertragspartner sind (vgl. Fellner a.a.O., Rz 356 zu § 1).

Mit dem Kaufvertrag vom 19. August 2009 hat Frau E.B. von Herrn V.L. das gegenständliche Grundstück erworben. Auf Grund des bestehenden Treuhandverhältnisses zwischen Frau E.B. und der Beschwerdeführerin erwarb die Beschwerdeführerin mit Abschluss des Kaufvertrages durch Frau E.B. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das gegenständliche Grundstück und wurde hier ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG zwischen der Treuhänderin (Frau E.B.) und der Beschwerdeführerin als Treugeberin verwirklicht. Dieser Erwerbsvorgang wurde daher vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit dem angefochtenen Bescheid vom 5. März 2013 (Erf.Nr. x.x/x) zu Recht der Grunderwerbsteuer unterzogen.

Bei der Übertragung des gegenständlichen Grundstückes von der Treuhänderin in das bürgerliche Eigentum der Beschwerdeführerin mit dem Übergabsvertrag vom 24. Juni

2009 handelt es sich um einen nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG steuerpflichtigen Vorgang. Diesem Vorgang ist aber eine Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vorangegangen und wurde mit dem angefochtenen Bescheid besteuert, weswegen hier nach § 1 Abs. 4 GrEStG von dem späteren Erwerbsvorgang eine Steuer nur insoweit einzuheben ist, als bei diesem späteren Erwerbsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. Im gegenständlichen Fall wurde für den späteren Erwerbsvorgang keine weitere Gegenleistung vereinbart, weswegen für diesen Erwerbsvorgang neben der mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzten Grunderwerbsteuer keine weitere Grunderwerbsteuer anfällt. Deswegen war vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die für den Übergabsvertrag selbst berechnete Grunderwerbsteuer mit dem Bescheid vom 24. Juni 2013 mit Null festzusetzen. Die Voraussetzungen für die Heranziehung des dreifachen Einheitswertes zur Abgabeberechnung liegen bei dem Übergabsvertrag vom 14. Oktober 2009 nicht vor. Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage der Treuhandenschaft liegt die in obiger Entscheidung angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Da sich das Bundesfinanzgericht an die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehalten hat, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 23. März 2017